

الحمد لله ،

الجمهورية التونسية

مجلس الدولة

المحكمة الإدارية



- القضية عدد : 312670

- تاريخ القرار : 29 أفريل 2013.

قرار تعقيبي

باسم الشعب التونسي

أصدرت الدائرة التعقيبية الأولى بالمحكمة الإدارية القرار التالي بين :

المعقب :، القاطن بحي عدد، المنستير، نائبه الأستاذ
.....، الكائن مكتبه بعمارة، مدرج،

من جهة،

والمعقب ضدها : الإدارة العامة للأداءات، مقرها بشارع الهادي شاكر عدد 93، تونس،

من جهة أخرى.

بعد الإطلاع على مطلب التعقيب المقدم من نائب المعقب المذكور أعلاه بتاريخ 7 مارس 2012 والمرسم بكتابة المحكمة تحت عدد 312670 طعنا في الحكم الصادر عن محكمة الإستئناف بالمنستير بتاريخ 19 أكتوبر 2010 في القضية عدد 835 والقاضي بقبول الإستئناف شكلا ورفضه أصلا وإقرار الحكم الابتدائي وإجراء العمل به وتخطئة المستأنف بالمال المؤمن وحمل المصاريف القانونية عليه.

وبعد الإطلاع على الحكم المطعون فيه الذي تفيد وقائعه أن المعقب خضع لمراجعة معمقة لوضعيته الجبائية في مادة الضريبة على الدخل بعنوان القيمة الزائدة العقارية على إثر تفويته في جميع المنابات المشاعة الراجعة له بموجب الإرث في العقار موضوع الرسم العقاري عدد 32877 بمقتضى كتب خطي مؤرخ في 26 جانفي 2008 ومسجل في 27 مارس 2008 وصدر في شأنه قرار توظيف إجباري للأداء بتاريخ 12 فيفري 2009 تحت عدد 2009/1343 يقضي بإلزامه بدفع مبلغ 3.889,640 ديناراً أصلا وخطايا لفائدة الخزينة العامة للبلاد التونسية،

فاعترض عليه أمام المحكمة الابتدائية بالمنستير التي تعهدت بالقضية تحت عدد 823 وأصدرت فيها بتاريخ 13 أكتوبر 2009 حكماً يقضي بتأييد قرار التوظيف الإجباري للأداء سالف الذكر وإبقاء مصاريف الدعوى محمولة على القائم بها، فاستأنفه المعقب لدى محكمة الاستئناف بالمنستير التي تعهدت بملف القضية وأصدرت فيها الحكم المبيّن منطوقه بالطالع والذي هو محل الطعن بالتعقيب المائل.

وبعد الإطلاع على مذكرة شرح أسباب الطعن المقدمة من نائب المعقب بتاريخ 24 أبريل 2012 والرامية إلى قبول مطلب التعقيب شكلاً وفي الأصل نقض الحكم المطعون فيه دون إحالة والقضاء مجدداً ببطلان قرار التوظيف الإجباري، وبصفة احتياطية النقض مع الإحالة، استناداً إلى ما يلي :

أولاً : خرق الفصل 62 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية بمقولة أن محكمة الاستئناف لم تلجئ إلى الإختبار لتقدير القيمة التجارية للعقار موضوع قرار التوظيف وفي ذلك خرق أحكام الفصل 62 المذكور الذي أوجب عليها الإلتجاء للإختبار بأن جاء في صيغة أمره فضلاً عن مساسه بالنظام العام على معنى أحكام الفصل 72 من القانون المتعلق بالمحكمة الإدارية.

ثانياً : خرق الفصلين 39 و43 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية بمقولة أن مصالح الجبائية أقرت بأن المعقب خضع لمراقبة جبائية معمقة وهو ما أقرته كذلك محكمة الدرجة الأولى، في حين أن ملف القضية جاء خالياً مما يفيد احترام الإدارة لإجراءات تلك المراجعة فيما يتعلق بوجود الإعلام المسبق طبق أحكام الفصل 39 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية والإعلام الكتابي بالتعديلات المدخلة على الوضعية الجبائية للمعقب طبق أحكام الفصل 43 من نفس المجلة.

ثالثاً : خرق أحكام الفصل 50 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية بمقولة أن قرار التوظيف الإجباري المخدوش فيه جاء خالياً من أي تعليل ولم يبين بصفة دقيقة وواضحة العناصر المعتمدة من قبل الإدارة لتأسيس قاعدة الأداء ومن التنصيص على تاريخ بداية المراجعة المعمقة وتاريخ ختمها ومكانها خلافاً لما تقتضيه أحكام الفصل 50 المذكور ولما استقر عليه فقه قضاء المحكمة الإدارية.

رابعاً : خرق الفصلين 8 و28 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات بمقولة أن مصالح الجبائية اعتبرت كامل ثمن البيع أساساً للضريبة دون ترك المجال للمعقب للإدلاء بما يفيد بذله لعدد المصاريف التي تحملها للاحتفاظ بالعقار موضوع التوظيف ولصيانته، مخالفة بذلك أحكام الفصلين 8 و28 المذكورين التي تقتضي أن يتكوّن الدخل الصافي الجملي المكون لأساس الضريبة من الفارق الإيجابي بين المحصول الخام وبين الأعباء والمصاريف المتحملة في سبيل الحصول على الدخل والاحتفاظ به.

خامساً : تحريف الوقائع بمقولة أن ما ذهبت إليه الإدارة من أن قيمة العقار الموروث هي نصف مليون دينار عند الوفاة خلال سنة 1977 حال أنه بالرجوع إلى كتب البيع المحرر خلال سنة 2008 يتبين أن ثمن البيع كان 397 ألف دينار في غير طريقه، ذلك أن الثمن المضمن بالعقد لا

يمثل الثمن الجملي لكامل العقار بل قيمة الجزء المبيع منه ضرورة أن البيع تم من قبل بعض الورثة دون البعض الآخر وبالتالي فإن ما عللت به محكمة الإستئناف حكمها وما نسبته للمعقب من "عدم واقعية التصريح وإخفاء القيمة الحقيقية للعقار" فيه تحريف للوقائع.

سادسا : ضعف التعليل بمقولة أن ما عللت به محكمة القرار المنتقد حكمها من أن القيمة الزائدة العقارية مساوية لثمن التفويت في العقار لا أساس قانوني له خاصة في غياب احتكامها لإجراءات الإختبار الوجودي.

وبعد الإطلاع على التقرير المدلى به من الإدارة العامة للأداءات بتاريخ 19 سبتمبر 2012 في الرد على مستندات التعقيب والرامي إلى رفض مطلب التعقيب شكلا وأصلا.

وبعد الإطلاع على بقية الأوراق المضروفة بالملف.

وبعد الإطلاع على القانون عدد 40 لسنة 1972 المؤرخ في 1 جوان 1972 المتعلق بالمحكمة الإدارية وعلى جميع النصوص التي نقحته و تتمته وآخرها القانون الأساسي عدد 2 لسنة 2011 المؤرخ في 3 جانفي 2011.

وعلى مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية.

وعلى مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات

وبعد الإطلاع على ما يفيد استدعاء الطرفين بالطريقة القانونية لجلسة المرافعة المعينة ليوم 1 أبريل 2013، وبها تم الإستماع إلى المستشار المقرر السيد محمد الهادي الوسلاتي في تلاوة ملخص من تقريره الكتابي، ولم يحضر الأستاذ..... وبلغه الإستدعاء وحضر ممثل الإدارة العامة للأداءات وتمسك بما قدمته هذه الأخيرة من رد.

قررت المحكمة حجز القضية للمفاوضة والتصريح بالقرار لجلسة يوم 29 أبريل 2013.

وبها وبعد المفاوضة القانونية صرح بما يلي :

من جهة الشكل :

حيث قدم مطلب التعقيب في الأجال القانونية ممن له الصفة والمصلحة مستوفيا لكافة مقوماته الشكلية، مما يتعين معه قبوله من هذه الناحية.

من جهة الأصل :

- عن المطعن الأول المأخوذ من خرق أحكام الفصل 62 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية :

حيث يعيب نائب المعقب على محكمة الحكم المنتقد عدم التجائها إلى الإختبار لتقدير القيمة التجارية للعقار موضوع قرار التوظيف وفي ذلك خرق لأحكام الفصل 62 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية الذي أوجب عليها الإلتجاء للإختبار بأن جاء في صيغة أمر، كما أن هذه المسألة لها مساس بالنظام العام على معنى أحكام الفصل 72 من القانون المتعلق بالمحكمة الإدارية ويمكن على هذا الأساس إثارتها لأول مرة في هذا الطور.

وحيث أن الإختبار الذي أوجبه الفصل 62 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية يتعلق بمسألة إجرائية وجوبية لا علاقة لها بمصلحة الخصوم ويتنزل على هذا الأساس في إطار الإجراءات الجوهرية التي لها مساس بالنظام العام، ضرورة أن المشرع أوكل مهمة احترام هذا الإجراء إلى المحكمة المتعدهة بالنزاع ولو لم يتمسك به الخصوم باعتبار أن الغاية منه هي الوصول إلى القيمة الحقيقية للعقار بصرف النظر عن الطرف المستفيد من تلك القيمة سواء كان المطالب بالأداء أو الخزينة العامة، كما أن هذا الإختبار الوجوبي الذي خص به المشرع القيمة الزائدة العقارية يختلف من حيث طبيعته عن بقية الإختبارات الأخرى التي يبقى الإذن بها موكول لاجتهاد المحكمة أو بناء على طلب من أحد الأطراف، الأمر الذي يكون المطعن الراهن مندرجا ضمن الإستثناءات المنصوص عليها بالفصل 72 من القانون المتعلق بالمحكمة الإدارية وتعين تبعا لذلك قبوله شكلا.

وحيث لاحظت المعقب ضدها ردا على هذا المطعن بأن واجب الإلتجاء إلى الإختبار المحمول على المحكمة ينشأ في صورة قيام الإدارة بتقدير تلك القيمة أو بمراجعتها أو باستبعادها الشيء الذي لم يحصل في قضية الحال ضرورة أن مصالح الجبائية استندت في توظيف الأداء بعنوان القيمة الزائدة العقارية إلى ثمن البيع المصرح به من قبل المعقب نفسه في العقد المحرر في 26 جانفي 2008 والمسجل في 27 مارس 2008 والذي قدره 397.000,000 دينار، دون أن تراجع أو أن تحل محله قيمة أخرى.

وحيث خلافا لما تمسكت به الإدارة فإن تحديد القيمة الزائدة العقارية يقتضي بالضرورة تحديد قيمة العقار موضوع الأداء في مرحلتين مختلفتين في الزمن تتعلق الأولى بقيمة العقار زمن اكتسابه من المعقب بموجب الإرث وتتعلق الثانية بقيمته في تاريخ التفويت فيه، على أن يتم في مرحلة ثالثة توظيف الأداء على القيمة الزائدة العقارية والمتمثلة في الفارق بين القيمتين المذكورتين، بما يجعل ما تمسكت به الإدارة في هذا الخصوص في غير طريقه.

وحيث لما كانت أحكام 62 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية صريحة وواضحة بطريقة لا تحتمل التأويل، فإن حسن تطبيقها يقتضى إلتجاء محكمة الحكم المنتقد وجوبا إلى الخبير لتقدير قيمة عقار التداعي حسب الطريقة المبينة أعلاه، بما يجعل قضاءها على غير هذا النحو مخالفا لمقتضيات الفصل 62 أنف الذكر، الأمر الذي يتجه معه قبول هذا المطعن.

- عن المطعن الثاني المأخوذ من خرق الفصلين 39 و43 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية :

حيث يعيب المعقب على محكمة الحكم المنتقد خرق الفصلين 39 و43 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية لما قضت بإقرار قرار التوظيف الإجباري بمقولة أن مصالح الجبائية أقرت بأن المعقب خضع لمراقبة جبائية معمقة وهو ما أقرته كذلك محكمة الدرجة الأولى، في حين أن ملف القضية جاء خاليا مما يفيد احترام الإدارة لإجراءات تلك المراجعة فيما يتعلق بوجوب الإعلام المسبق طبق أحكام الفصل 39 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية والإعلام الكتابي بالتعديلات المدخلة على الوضعية الجبائية للمعقب طبق أحكام الفصل 43 من نفس المجلة.

وحيث خلافا لما تمسك به المعقب ولما تضمنه الحكم الابتدائي من خضوع المعقب لمراجعة جبائية معمقة، فإنه يتبين بالرجوع إلى أوراق الملف وخاصة قرار التوظيف الإجباري المطعون فيه أن مصالح الجبائية اقتصرَت عند إجرائها لعملية المراقبة الجبائية على عقد البيع الذي أودعه لديها المعقب وتولت تصحيح وضعيته الجبائية وذلك بإدماج ثمن بيع العقار المصرح به ضمن قاعدة الضريبة على الدخل بعنوان القيمة الزائدة العقارية، ولم تكن تبعا لذلك في حاجة إلى اتباع إجراءات المراقبة المعمقة.

وحيث استقر عمل هذه المحكمة على اعتبار أن المراجعة الجبائية المعمقة تقتضي عدم اكتفاء الإدارة بالتصاريح والوثائق المودعة لديها والتجاؤها إلى البحث في عناصر الذمة المالية للمطالب بالأداء وإعادة تقييم مداخله بطريقة جزافية على أساس نمو ثروته أو استنادا إلى نفقاته الظاهرة والجلية طبقا لأحكام الفصلين 42 و43 من مجلة الضريبة، وفي هذه الحالة فإنه يتعين عليها إعلامه مسبقا بإجراء المراقبة المعمقة وبحقه في الاستعانة بمن يختاره أثناء سيرها مع تمكينه من جميع الضمانات المخولة له في إطار المراجعة المعمقة المنصوص عليها بالفصول من 38 إلى 41 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية، الأمر الذي لم يتوفر في قضية الحال بما يتعين معه رفض هذا المطعن.

- عن المطاعن الثالث والرابع والخامس والسادس، مجتمعة لوحد القول فيها :

حيث تمسك المعقب بمخالفة محكمة الحكم المطعون فيه أحكام الفصل 50 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية بمقولة أن قرار التوظيف الإجباري المخدوش فيه جاء خاليا من أي تعليل ولم يبين بصفة دقيقة وواضحة العناصر المعتمدة من قبل الإدارة لتأسيس قاعدة الأداء كما جاء خاليا من التنصيص على تاريخ بداية المراجعة المعمقة وتاريخ ختمها ومكانها خلافا لما تقتضيه أحكام الفصل 50 المذكور ولما استقر عليه فقه قضاء المحكمة الإدارية، كما يعيب على المحكمة إقرارها بما انتهت إليه مصالح الجبائية من اعتبار كامل ثمن البيع أساسا للضريبة دون ترك المجال للمعقب للإدلاء بما يفيد بذله لعديد المصاريف التي تحملها للاحتفاظ بالعقار موضوع التوظيف ولصيانته، مخالفة بذلك أحكام الفصلين 8 و28 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص

الطبيعيين والضريبة على الشركات التي تقتضي أن يتكوّن الدخل الصافي الجملي المكون لأساس الضريبة من الفارق الإيجابي بين المحصول الخام وبين الأعباء والمصاريف المتحملة في سبيل الحصول على الدخل والإحتفاظ به، بما يجعل قضائها على هذا النحو مشوبا بضعف التعليل وبتحريف الوقائع.

وحيث تنص الفقرة VI من الفصل 28 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات التي تنص على أنه : "التطبيق أحكام القرتين 2 و3 من الفصل 27 من هذه المجلة تساوي القيمة الزائدة الموظفة عليها الضريبة الفارق بين سعر التفويت المصرح به في الأملاك المشار إليها أو الذي وقع الترفيع فيه إثر عمليات المراقبة الجبائية حسب القواعد المعمول بها في مادة التسجيل من ناحية، وسعر تكلفة الإقتناء أو الهبة أو التعويض أو البناء بما في ذلك قيمة الأرض مع إضافة مبالغ المصاريف المبررة ونسبة 10% عن كل سنة امتلاك من ناحية أخرى".

وحيث يستنتج من هذه الأحكام أن تقدير قيمة العقار الخاضع للضريبة على الدخل بعنوان القيمة الزائدة العقارية يتم في ثلاث مراحل، تتعلق الأولى بقيمة العقار زمن اكتسابه من قبل المطالب بالأداء وهي القيمة التي يتم تحديدها وجوبا من قبل الخبير، وتتعلق الثانية بقيمته في تاريخ التفويت فيه وهي القيمة المضمنة بكتب التفويت والتي تبقى قابلة للمراجعة سواء من قبل الإدارة أو من قبل الخبير مع إضافة المصاريف المبررة إن وجدت والنسبة المئوية المنصوص عليها طبق أحكام الفقرة VI من الفصل 28 المذكورة أعلاه، للوصول في مرحلة ثالثة إلى القيمة الزائدة العقارية المكونة لوعاء الضريبة والمتمثلة في الفارق بين القيمتين المذكورتين وليس في ثمن التفويت برمته مثلما ذهبت إليه الإدارة التي كان موقفها جانبا للصواب.

وحيث يتبين من أوراق الملف أن العقار موضوع التوظيف الإجباري اكتسبه المعقب بموجب الإرث خلال سنة 1977 وصرّح بأن قيمته زمن الإكتساب تقدر بـ 500.000,000 دينار وبأن قيمته في سنة 2008 تاريخ التفويت فيه انحدرت إلى 397.000,000 دينار وهو أمر غير معقول يستشف منه مبدئيا وإلى أن يتم إقرار هذه التقديرات أو تنفيذها من قبل الخبير، نية المعقب في التهرب من دفع الأداء على القيمة الزائدة العقارية.

وحيث يتبين بالرجوع إلى قرار التوظيف المطعون فيه أنه لم يتضمن التنصيص على مختلف هذه المراحل ولم يبيّن الطريقة المتبعة من قبل مصالح الجباية لضبط القيمة الزائدة العقارية المكونة لأساس الضريبة كما لم يتضمن ما يثبت أو ينفي وجود المصاريف التي يدعي المعقب أنه بذلها للإحتفاظ بالعقار، إذ اقتصرت مصالح الجباية على تضمينه ثمن البيع المصرح به كأساس للضريبة وأهملت بقية عناصر التوظيف الأخرى، بما يورثه ضعفا في التعليل خلافا لما تقتضيه أحكام الفصل 50 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية.

وحيث يتبين بالرجوع إلى الحكم المنتقد أن محكمة الاستئناف اقتصررت على تبني الطريقة المعتمدة من قبل الإدارة دون أن تعلق موقفها بخصوص سلامة تلك الطريقة ومدى مطابقتها للأحكام القانونية المنطبقة في مادة الضريبة على الدخل بعنوان القيمة الزائدة العقارية، بما يورث حكمها هي الأخرى ضعفا في التعليل.

وحيث في ضوء ما تقدم يكون قضاء محكمة الحكم المنتقد بإقرار قرار التوظيف الإجباري للأداء الصادر بتاريخ 12 فيفري 2009 تحت عدد 2009/1343 مشوبا بضعف التعليل ومخالفا لمقتضيات الفصلين 50 و62 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية ولأحكام الفصل 28 فقرة VI من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات، الأمر الذي يتعين معه قبول جملة هذه المطاعن ونقض الحكم المطعون فيه على أساسها.

ولهذه الأسباب،

قررت المحكمة :

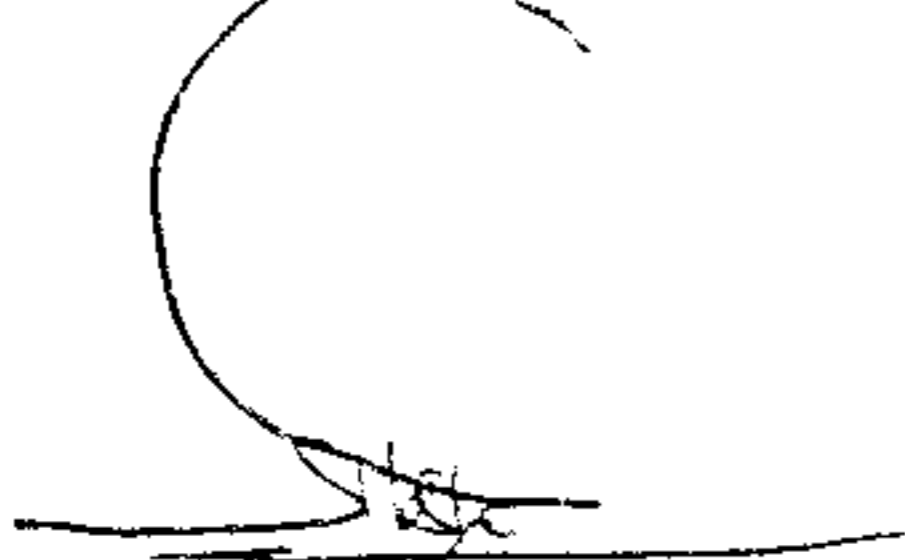
أولا : قبول التعقيب شكلا وأصلا ونقض الحكم المطعون فيه وإحالة القضية إلى محكمة الاستئناف بالمنستير لتعيد النظر فيها بهيئة حكمية جديدة.

ثانيا : حمل المصاريف القانونية على المعقب ضدها.

وصدر هذا القرار عن الدائرة التعقيبية الأولى برئاسة السيد الحبيب جاء بالله وعضوية المستشارتين السيدتين سهام بوعجيلة ومنى الغرياني.

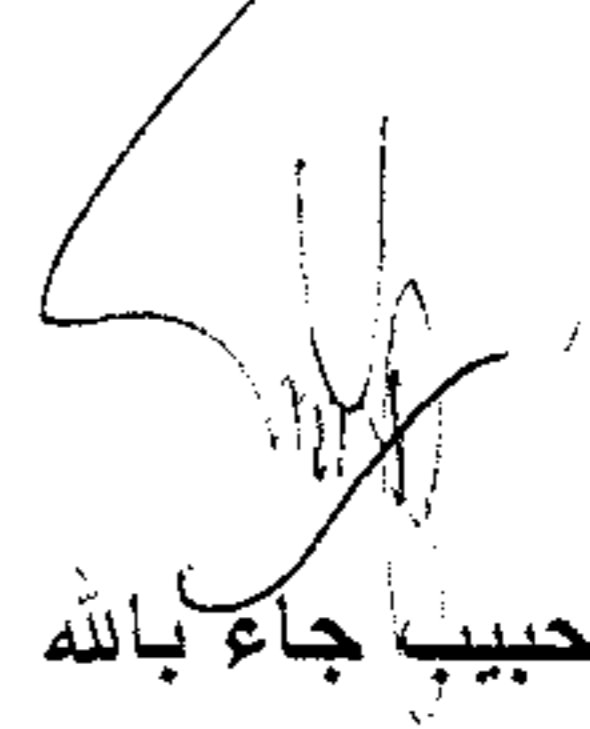
وتلي علنا بجلسة يوم 29 أفريل 2013 بحضور كاتبة الجلسة السيدة سماح الماجري.

المستشار المقرر



محمد الهادي الوسلاتي

الرئيس



الحبيب جاء بالله

الكاتب العام للمركزة الإدارية

إيفاضا، ختم المبرر ببيتي