

الحمد لله،



الجمهورية التونسية  
مجلس الدولة  
المحكمة الإدارية  
القضية عدد : 311622

تاريخ القرار : 24 ديسمبر 2012

## قرار تعقيبي

باسم الشعب التونسي

أصدرت الدائرة التعقيبية الثالثة القرار التالي بين:

**المعقبة** : الإدارة العامة للأداءات في شخص ممثلها القانوني، الكائن مقرها بـ93 شارع الهادي شاكر،

تونس،

من جهة،

و المعقب ضده:

من جهة أخرى.

بعد الإطلاع على مطلب التعقيب المقدم من المعقبة المذكورة أعلاه بتاريخ 21 أكتوبر 2010 والمرسم بكتابة المحكمة تحت عدد 311622 طعنا في الحكم الإستئنافي الجبائي الصادر عن الدائرة المدنية الأولى بمحكمة الإستئناف بسوسة في القضية عدد 924 بتاريخ 24 فيفري 2009 والقاضي بقبول الإستئناف شكلا وفي الأصل بإقرار الحكم الابتدائي وحمل المصاريف القانونية على المستأنف.

وبعد الإطلاع على وقائع الحكم المطعون فيه والتي تفيد أن المعقب ضده، بصفته تاجر خشب، خضع إلى مراجعة جبائية في مادة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والمعلوم على

المؤسسات ذات الصبغة الصناعية أو التجارية أو المهنية والأقساط الإحتياطية وذلك عن الفترة المتراوحة بين سنتي 2000 و 2003 نتج عنها صدور قرار في التوظيف الإجباري للأداء بتاريخ 18 مارس 2005 قضى بمطالته بمبلغ جملي قدره 34.197,049 ديناراً أصلاً وخطايا، فاعتراض على هذا القرار لدى المحكمة الابتدائية بسوسة التي أصدرت حكمها في 10 جانفي 2008 القاضي بقبول الإعتراض شكلاً وفي الأصل بنقض قرار التوظيف الإجباري للأداء في فرعه المتعلق بسنة 2000 لسقوط حق التدارك بشأنها بمرور الزمن وإقرار قرار التوظيف فيما زاد على ذلك مع تعديله وذلك باعتبار أن أصل الأداء المستوجب بعنوان بقية السنوات يساوي 7.093,366 ديناراً والخطايا المتعلقة به تساوي 2.448,755 ديناراً وحمل المصاريف على المعارض، فاستأنفت إدارة الجباية هذا الحكم لدى محكمة الإستئناف بسوسة التي أصدرت حكمها المبين منطوقه بالطالع والذي هو موضوع الطعن المائل.

وبعد الإطلاع على مذكرة التعقيب المدلى بها بتاريخ 30 أكتوبر 2010 والرامية إلى طلب نقض هذا الحكم وإحالة القضية على محكمة الإستئناف وحمل المصاريف القانونية على المعقب ضده، وذلك استناداً إلى ما يلي:

1) خرق أحكام الفصل 7 من القانون عدد 82 المؤرخ في 9 أوت 2000 والمتعلق بإصدار مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية : بمقولة أن المشرع وضع لتطبيق هذه المجلة أحكاماً انتقالية تنظم مسألة تنازع القوانين في الزمن ومن بينها الفصل 7 المذكور الذي ألغى بعض الفصول المتعارضة مع أحكام هذه المجلة ابتداء من تاريخ دخولها حيز التنفيذ في 1 جانفي 2002 ومنها الفصول 50 و61 ومن 63 إلى 97 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات، وبالتالي فإن الفصل 72 من مجلة الضريبة الذي يحدد آجال التقادم في مادة الضريبة على الشركات قد تم إلغاؤه بمقتضى الفصل 7 المشار إليه وتم تعويضه بالفصلين 19 و20 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية اللذين وحدّا آجال التقادم في المادة الجبائية، وبالتالي فإن آجال التقادم والتدارك تطبق على الأداءات الخاضعة لأحكام هذه المجلة التي أصبحت مستوجبة قبل أول جانفي 2002 ولم تسقط بمرور الزمن بموفاى سنة 2001 طبقاً للتشريع الملغى بمقتضى قانون إصدار هذه المجلة وكذلك على نفس الأداءات التي ستصبح مستوجبة ابتداء من أول جانفي 2002. وفي قضية الحال فإن مصالح

المراقبة الجبائية أجرت مراجعة أولية على وضعية المعقب ضدّه انتهت إلى إعلامه بنتائج المراجعة بتاريخ 30 سبتمبر 2004 وهو ما يعتبر عملاً قاطعاً للتقادم طبق الفصل 27 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية، وخلافاً للحكم المطعون فيه فإنه لا يمكن تطبيق أحكام الفصل 72 من مجلة الضريبة على الوضعية التي نشأت في ظلّه ولم يطلها التقادم بعد في ظل الأحكام الذي تضمنها القانون الجديد الذي حلّ محله أيّ الفصل 19 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية بما أن المشرع تدخل وفضّ مسألة تنازع القوانين في الزمن بأن وضع أحكاماً انتقالية للتقادم والحال أن الحكم المطعون فيه تجاهل تلك الأحكام الإنتقالية، كما أن نية المشرع اتجهت إلى تطبيق أحكام المجلة الجديدة على جميع الأداءات التي لم تسقط بالتقادم في تاريخ أول جانفي 2002، وبالتالي كان الحكم المنتقد في غير طريقه من هذه الناحية وتعين نقضه.

(2) خرق أحكام الفصل 19 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية: بمقولة أن المحكمة المطعون في قضائها استبعدت تطبيق آجال التقادم المنصوص عليها بالفصل المذكور بالنسبة لسنة 2000، والحال أن آجال التقادم والتدارك تطبق على الأداءات الخاضعة لأحكام مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية التي أصبحت مستوجبة قبل أول جانفي 2002 ولم تسقط بمرور الزمن بموفى سنة 2001 وكذلك على نفس الأداءات التي ستصبح مستوجبة ابتداء من أول جانفي 2002، وبالتالي تكون في هذا التاريخ كل الأداءات المستوجبة غير المصرّح بها أو المصرّح بها بصفة منقوصة قابلة للمراجعة الجبائية وتطبق عليها آجال التدارك والتقادم المحددة بأربع سنوات في حالة الإغفال الجزئي وبعشر سنوات في حالة الإغفال الكلي، وفي قضية الحال تخضع الآجال لأحكام الفصل 19 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية وليس لأحكام الفصل 72 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات من حيث انقضاء المدة وطرق قطع التقادم بما أنه تم تبليغ المعقب ضده الإعلام بنتائج المراجعة في 30 سبتمبر 2004 وكان بذلك تدخل مصالح الجبائية في حدود آجال التدارك المحددة بأربع سنوات، كما أنه بخصوص الوضعية القانونية المستمرة في الزمن فهي تخضع لأحكام مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية من حيث إجراءات المراقبة وكذلك من حيث آجال أو قطع التقادم، وبالتالي كان الحكم المنتقد في غير طريقه واتجه نقضه.

3) خرق أحكام الفصل 27 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية: بمقولة أن محكمة الإستئناف تبنت موقف قاضي البداية في تنظيم مسألة قطع التقادم وذلك بالإعتداد بتاريخ صدور قرار التوظيف الإجباري وهو ما خالف أحكام الفصل 27 المشار إليه الذي وضع آلية لقطع التقادم متمثلة في الإعلام بنتائج المراجعة الجبائية أو الإعتراف بالدين في مرحلة أولى أو تبليغ قرار التوظيف الإجباري في مرحلة ثانية، وقد قامت مصالح الإدارة بتبليغ المعقب ضده بنتائج المراجعة الجبائية في 30 سبتمبر 2004، وكان على محكمة الإستئناف الإعتداد بهذا التاريخ في قطع التقادم طبقا للفصل 27 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية أي تاريخ الإعلام وليس تاريخ صدور القرار، وبالتالي فإن محكمة الإستئناف تكون بذلك قد أضافت آلية جديدة في قطع التقادم لا وجود لأي أساس قانوني لها سواء بالفصل 72 من مجلة الضريبة أو الفصل 27 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية، وهو ما يجعل الحكم المنتقد عرضة للنقض من هذا الجانب أيضا.

4) ضعف التعليل: بمقولة أن محكمة الإستئناف تبنت رأي الخبير دون الإفصاح عن رأيها، كما لم تقم المحكمة بالرد على دفعات الإدارة الواردة بتقريرها المقدم في 16 سبتمبر 2008، كما جاء موقف المحكمة متسما بالغموض ودون تحليل دقيق أو بيان الإستنتاجات التي انتهت إليها للمصادقة على تقرير الخبير، مما يجعل حكمها عرضة للنقض من هذه الناحية أيضا. وبعد الإطلاع على بقية الأوراق المظروفة بالملف.

وبعد الإطلاع على القانون عدد 40 لسنة 1972 المؤرخ في غرة جوان 1972 والمتعلق بالمحكمة الإدارية كما تم تنقيحه وإتمامه بالنصوص اللاحقة وآخرها القانون الأساسي عدد 2 لسنة 2011 المؤرخ في 3 جانفي 2011.

وبعد الإطلاع على مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية.

وبعد الإطلاع على ما يفيد استدعاء الطرفين بالطريقة القانونية لحضور جلسة المرافعة المعينة ليوم 26 نوفمبر 2012، وبها تم الإستماع إلى المقرر السيد محمد الخزامي في تلاوة ملخص لتقريره الكتابي، وحضر ممثل الإدارة العامة للأدعاء وتمسك، ولم يحضر المعقب ضده، ثم قرّرت المحكمة حجز القضية للمفاوضة والتصريح بالقرار لجلسة يوم 24 ديسمبر 2012

وبها وبعد المفاوضة القانونية صُرح بما يلي:

من جهة الشكل:

حيث قدّم مطلب التعقيب ممن له الصّفة والمصلحة وكان مراعيًا للشكليات الجوهرية. واتجه لذلك قبوله من هذه الناحية.

من جهة الأصل:

عن المطاعن الأول والثاني والثالث لاتحاد القول فيها:

حيث تمسكت المعقبة بخرق أحكام الفصول 7 و 19 و 27 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية وتمثل ذلك في استبعاد تطبيق آجال التقادم المنصوص عليها بالفصل 7 بالنسبة لسنة 2000، والحال أن آجال التقادم والتدارك تطبّق على الأداءات الخاضعة لأحكام مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية التي أصبحت مستوجبة قبل أول جانفي 2002 ولم تسقط بمرور الزمن بموفى سنة 2001 وكذلك على نفس الأداءات التي ستصبح مستوجبة ابتداء من أول جانفي 2002، وقد تمّ إجراء مراجعة أولية على وضعية المعقب ضدّه انتهت إلى إعلامه بنتائج المراجعة بتاريخ 30 سبتمبر 2004 وهو ما يعتبر عملاً قاطعاً للتقادم، كما أن الحكم المنتقد خرق أحكام الفصل 19 من ذات المجلة بما أنه تم استبعاد تطبيق آجال التقادم المنصوص عليها بالفصل المذكور بالنسبة لسنة 2000 والحال أن آجال التقادم والتدارك تطبّق على الأداءات الخاضعة لأحكام مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية التي أصبحت مستوجبة قبل أول جانفي 2002 ولم تسقط بمرور الزمن بموفى سنة 2001 وكذلك على نفس الأداءات التي ستصبح مستوجبة ابتداء من أول جانفي 2002، وتكون بذلك كل الأداءات المستوجبة غير المصرّح بها أو المصرّح بها بصفة منقوصة قابلة للمراجعة الجبائية، وتطبق عليها آجال التدارك والتقادم المحددة بأربع سنوات في حالة الإغفال الجزئي، وبعشر سنوات في حالة الإغفال الكلي، وفي قضية الحال تخضع الآجال لأحكام الفصل 19 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية وليس لأحكام الفصل 72 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات من حيث انقضاء المدة وطرق قطع التقادم، بما أنه تم تبليغ المعقب ضدّه الإعلام بنتائج المراجعة في 30 سبتمبر 2004 وكان بذلك تدخل مصالح الجباية في حدود آجال التدارك المحددة بأربع سنوات،

وأضافت المعقبة أنه بخصوص الوضعيات القانونية المستمرة في الزمن فهي تخضع لأحكام مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية من حيث إجراءات المراقبة وكذلك من حيث آجال أو قطع التقادم، كما تم أيضا خرق أحكام الفصل 27 من نفس المجلة بما أن محكمة الإستئناف تبنت موقف قاضي البداية في تنظيم مسألة قطع التقادم وذلك بالإعتداد بتاريخ صدور قرار التوظيف الإجباري، وهو مخالف لأحكام الفصل 27 المشار إليه الذي وضع آلية لقطع التقادم متمثلة في الإعلام بنتائج المراجعة الجبائية أو الإقرار بالدين في مرحلة أولى، أو تبليغ قرار التوظيف الإجباري في مرحلة ثانية، وقد قامت مصالح الإدارة بتبليغ المعقب ضده بنتائج المراجعة الجبائية في 30 سبتمبر 2004، وكان على محكمة الإستئناف الإعتداد بهذا التاريخ في قطع التقادم طبقا للفصل 27 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية، أي تاريخ الإعلام وليس تاريخ صدور القرار.

وحيث نصت أحكام الفصل 7 من قانون إصدار مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية على أن دخول هذه المجلة حيز التطبيق يكون من أول جانفي 2002 ونص نفس الفصل على إلغاء الفصول 50 و51 ومن 63 إلى 97 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات.

وحيث نصت أحكام الفصل 19 من هذه المجلة أنه يقع بالنسبة إلى الأداء المصرح به تدارك الإغفالات والأخطاء والإخفاءات التي وقعت معاينتها في أساس الأداء أو في تطبيق نسبه أو في احتسابه إلى موفى السنة الرابعة الموالية للسنة التي تم خلالها تحقيق الربح أو الدخل أو رقم المعاملات أو قبض أو صرف المبالغ أو غيرها من العمليات الموجبة لدفع الأداء.

وحيث نصّ الفصل 27 على أنه ينقطع التقادم بتبليغ الإعلام بنتائج المراجعة الجبائية أو بالإقرار بالدين وفي غياب ذلك بتبليغ قرار التوظيف الإجباري للأداء.

وحيث تبين بالرجوع إلى أوراق الملف أنّ قرار التوظيف عدد 2005/173 صدر بتاريخ 18 مارس 2005 وشمل السنوات من 2000 إلى 2003 في مادة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات والأقساط الإحتياطية.

وحيث اعتبرت محكمة البداية أن سنة 2000 تخضع لأحكام الفصل 72 من مجلة الضريبة من جهة التقادم والأعمال القاطعة له وأن مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية ليس لها أثر رجعي بما أن حدث الإنشاء سابق لدخول هذه المجلة حيز التطبيق، وهو الموقف الذي أيّده محكمة الإستئناف صلب حكمها المطعون فيه.

وحيث دأب فقه قضاء هذه المحكمة على اعتبار أنه عملاً بأحكام الفصل 7 من القانون المتعلق بإصدار مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية، فإن آجال التدارك المنصوص عليها بالفصل 19 تنطبق في نفس الوقت على الأدعاءات المستوجبة بعد دخول القانون المذكور حيز التنفيذ، وكذلك على الأدعاءات المستوجبة قبل ذلك التاريخ. والتي لم تسقط بمرور الزمن في ظل القانون القديم باعتبار وأن تلك الوضعيات وإن نشأت في ظل القانون القديم إلا أنها لم تستقر في ظله، وبالتالي فإنها وعملاً بمبدأ الأثر الفوري للقانون الجديد تصبح خاضعة لمجلة الحقوق والإجراءات الجبائية بخصوص آجال التقادم وخاصة أحكام الفصلين 19 و20 من المجلة المذكورة.

وحيث أنه في الدّعوى الماثلة فإن السنة محل الجدل هي سنة 2000، وقد اقتضى الفصل 49 من قانون المالية عدد 98 لسنة 2000 المؤرخ في 25 ديسمبر 2000 أن المقصود بعبارة السنة المستوجبة بعنوانها الضريبة هي السنة الموالية لسنة تحقيق الدخل أو الربح الخاضع للضريبة على الدخل أو الضريبة على الشركات، وهذا الفصل تضمّن أن أحكامه تكتسي صبغة تفسيرية، ويعتبر جزءاً لا يتجزأ من القانون الواقع تفسيره ويطبق بذلك بصفة رجعية على الوضعيات السابقة لصدوره والتي لم تتحصن بقوة الشيء المقضي به، وبالتالي فإن المداخيل المحققة سنة 2000 تكون مستوجبة بعنوان سنة 2001 وبالتالي وخلافاً لما ذهب إلى ذلك قضاة الأصل فإنّها لم تسقط بمرور الزمن.

وحيث ثبت من جهة أخرى أن الإدارة تلقت رد المعقب ضده على نتيجة المراجعة في 23 أكتوبر 2004 حسب ما هو مضمن بقرار التوظيف الإجباري، وبالتالي فإن هذا يعتبر عملاً قاطعاً للآجال وتكون الإدارة المعقبة محقّة في تمسكها بأحكام هذا الفصل من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية، بما أن التقادم ينقطع بمجرد القيام بعملية التبليغ.

وحيث تعيّن بناء على ما سلف بيانه قبول هذه المطاعن مجتمعة ونقض الحكم المطعون فيه على هذا الأساس.

## عن المطعن الرابع المأخوذ من ضعف التعليل:

حيث ذكرت المعقبة أن محكمة الدرجة الثانية تبنت رأي الخبير دون الإفصاح عن رأيها، كما لم تقم المحكمة بالرد على دفعات الإدارة الواردة بتقريرها المقدم في 16 سبتمبر 2008، وقد جاء موقف المحكمة متسما بالغموض ودون تحليل دقيق أو بيان الإستنتاجات التي انتهت إليها للمصادقة على تقرير الخبير.

وحيث ثبت بالرجوع إلى التقرير المشار له والذي يمثل مستندات استئناف الإدارة أنها ناقشت أعمال الخبير بخصوص كيفية احتسابه للأداء مستغربةً معقوليةً أن يُبيع المعني بالأداء بالخسارة أو بضمن الشراء، وأشارت إلى أن هذا التصرف هو من قبيل التصرفات غير العادية للمؤسسات التجارية التي غرضها تحقيق الربح، وبالتالي لا تُعارض الإدارة بمثل هذا التصرف التجاري الغريب والذي تبناه الخبير واعتمده محكمة الدرجة الأولى.

وحيث تبين من خلال الحكم المنتقد، أن محكمة الأصل أجابت عن هذا المستند بأن تلك النتيجة كانت مبنية على وثائق المحاسبة القانونية للمستأنف ضده وما ثبتت صحته منها وأن مراجعة الأداء كانت على ذلك الأساس، وأن الطريقة التي توخاها الخبير المنتدب والنتيجة التي توصل إليها في طريقها.

وحيث تجلّى هكذا أن تسبب الحكم المطعون فيه كان قاصراً، ولم يناقش دفع الإدارة كما ينبغي ولم يبين كيف أنه تبني نتائج الإختبار في ضوء الإحترازاات والملاحظات الجدية التي تقدمت بها الإدارة لمناقشة ما توصل له الخبير من نتائج، وبالتالي كان هذا المطعن في طريقه واتجه لذلك قبله أيضاً.

## ولهذه الأسباب،

قررت المحكمة:

أولاً: قبول التعقيب شكلاً وأصلاً ونقض الحكم المطعون فيه وإحالة القضية على محكمة الإستئناف بسوسة لتعيد النظر فيها بتركيبة مغايرة.

ثانياً: حمل المصاريف القانونية على المعقب ضده.

وصدر هذا القرار عن الدائرة التعقيبية الثالثة برئاسة السيد أحمد صواب وعضوية المستشارين السيدين طارق الحرابي وأحمد سهيل الراعي.

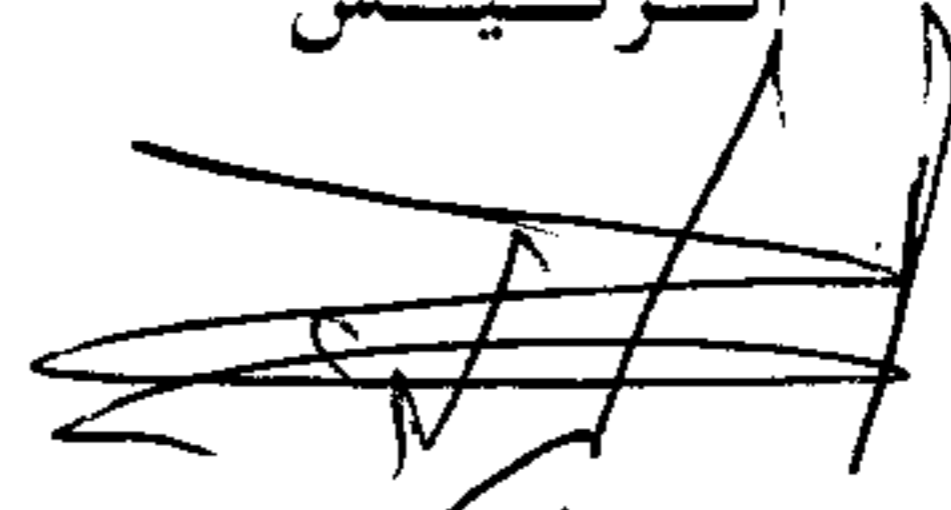
وتلي علنا بجلسة يوم 24 ديسمبر 2012 بحضور كاتبة الجلسة السيدة وسيلة النفري.

المستشار المقرر

الذي

محمد الخزامي

الرئيس



أحمد صواب

الكاتب العام للمكتب الإداري  
الإدعاء: ختام الزرديني