الحمد لله،

الجمهورية التونسيّة

مجلس الدولة

المحكمة الإداريّة

القضيّة عـــدد : 311782

تاريخ القرار: 17 مارس 2014

25 أفريل 2014

قرار تعقيبـــــي

باســـــــــــــم الشعـــــــــب التّونســـــــــــــــي

أصدرت الدائرة التعقيبيّة الرابعة بالمحكمة الإدارية القرار التـّالـــي بيـــن :

المعقّبة: الإدارة العامة للأداءات في شخص ممثلها القانوني، مقرّها بشارع الهادي شاكر عدد 93 تونس،

من جهة،

والمعقّب ضدّها:********** مقرها بنهج **********' *****'

من جهة أخرى.

بعد الإطّلاع على مطلب التعقيب المقدّم من المعقّبة المذكورة أعلاه بتاريخ 4 جانفي 2011 والمرسّم بكتابة المحكمة تحت عدد **311782** طعنا في القرار الصادر عن محكمة الإستئناف بنابل بتاريخ 27 نوفمبر 2008 في القضيّة عدد1276 والقاضي بقبول الإستئنافين الأصلي والعرضي شكلا وفي الأصل بإقرار الحكم الابتدائي المطعون فيه وإجراء العمل به وحمل المصاريف القانونية على المحكوم عليه وتغريمه لفائدة المستأنف ضدها بمائتين وخمسين دينارا (250.000د) لقاء أتعاب التقاضي وأجرة المحاماة.

وبعد الإطّلاع على الحكم الإستئنافي المطعون فيه الذي تفيد وقائعه أنهّ صدر في شأن المعقب ضدّها قرار في التوظيف الإجباري للأداء عدد 2005/82 بتاريخ 22 جويلية 2005 يقضي بإلزامها بأداء مبلغ (4.067,619 دينارا) أصلا وخطايا بعنوان الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والأقساط الإحتياطية والمعلوم على المؤسسات ذات الصبغة الصناعية أو التجارية أو المهنية شملت الفترة الممتدة من سنة 1996 إلى سنة 2004، فاعترضت عليه المعنية بالأمر لدى المحكمة الابتدائية بقرمبالية التّي أصدرت حكما بتاريخ 21

أفريل 2006 تحت عدد 1375 والقاضي بقبول الاعتراض شكلا وفي الأصل بإلغاء قرار التوظيف الإجباري للأداء عدد 2005/82 المؤرخ في 22 جويلية 2005. فاستأنفته المعقبة أمام محكمة الاستئناف بنابل التّي تعهدت بملف القضيّة وأصدرت حكمها المضمّن منطوقه بالطالع والذي هو محل الطعن بالتعقيب الماثل.

وبعد الإطّلاع على المذكرة في شرح أسباب الطعن المقدّمة من الإدارة العامّة للأداءات بتاريخ 22 جانفي 2011 والرامية إلى قبول مطلب التعقيب شكلا وأصلا ونقض الحكم المطعون فيه بالاستناد إلى ما يلي:

أولا:خرق أحكام الفصل 7 من القانون عدد 82 لسنة 2000 المؤرخ في 9 أوت 2000 المتعلق بإصدار مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية بمقولة أن محكمة الإستئناف أقرت بعدم إمكانية تطبيق مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية بما في ذلك الفصل 20 منها بمفعول رجعي على السنوات المعنية بالمراجعة الجبائية الممتدة من سنة 1996 إلى 2004 باعتبار أن القانون الجبائي المنطبق هو القانون الساري النفاذ في تاريخ حدث إنشاء الأداء وأنه في صورة تناقض القوانين فإنه فإنه يقع تطبيق القانون الأرفق على المطالب بالضريبة. في حين أن الفصل 7 المشار إليه أعلاه اقتضى أنه" يجري العمل بأحكام هذا القانون وكذلك أحكام مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية ابتداء من غرة جانفي 2002 . وتلغى في هذا التاريخ جميع الأحكام المخالفة وخاصة منها الأحكام التالية: الفصول 50 و 61 و 63 و 97 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات، كما وقع تنقيحها أو إتمامها بالنصوص اللاحقة " وقد تم صراحة إلغاء الفصل 72 من مجلة الضريبة وتعويضه بأحكام الفصلين 19 و 20 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية فيما يتعلق بالتقادم.وفي غياب التصريح بالأداء فقد اقتضى الفصل 20 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية أن أجل التقادم المنصوص عليه بالفصل 19 من نفس المجلة يرفع إلى عشر سنوات.وأن تدخل مصالح الجباية المتعهدة بالملف وقيامها بمراجعة الأداء المستوجب عن سنة 1996 كان في حدود آجال التدارك المحددة بعشر سنوات ولا يمكن تطبيق أحكام القانون الملغى أي الفصل 72 من مجلة الضريبة على الوضعيات القانونية التي نشأت في ظله و لم يطلها التقادم بعد في ظل القانون الجديد أي أحكام الفصل 20 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية.

ثانيا: خرق أحكام الفصل 20 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية بمقولة أن آجال التقادم والتدارك المنصوص عليها بمجلة الحقوق والإجراءات تطبق على الأداءات التي أصبحت مستوجبة قبل غرة جانفي 2002 ولم تسقط بمرور الزمن بموفى سنة 2001 طبقا للتشريع الملغى بمقتضى أحكام الفصل 7 من قانون إصدار المجلة المشار إليها وكذلك على نفس الأداءات التي ستصبح مستوجبة ابتداء من غرة جانفي 2002 وتصبح

الأداءات المستوجبة ابتداء من غرة جانفي 1996 غير المصرح بها قابلة للمراجعة الجبائية وتطبق عليها آجال التدارك والتقادم المحددة بعشر سنوات المنصوص عليها بالفصل 20 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية .

ثالثا: خرق أحكام الفقرة الأولى من الفصل 58 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات بمقولة أن محكمة الإستئناف اعتبرت أن المعنية كانت متوقفة عن النشاط خلال سنوات المراجعة الجبائية والحال أنها مطالبة بإعلام المصلحة الجبائية وفي غياب ذلك الإعلام يتم اعتبارها ممارسة فعليا لنشاطها وأن التفويت في المحل بتاريخ 28 أكتوبر 1996 لا يمكن أن يقوم حجة قاطعة على توقف المعنية عن نشاطها باعتبار أنها فوتت في جدران المحل وليس الأصل التجاري ثم أن الزيارة الميدانية وتبليغ قرار التوظيف وانخراطها في صندوق الضمان الإجتماعي كلها عناصر تثبت مواصلة المعنية لنشاطها بصفة فعلية.

رابعا:خرق أحكام الفصل 87 من مجلة معاليم التسجيل والطابع الجبائي بمقولة أن محكمة الإستئناف أيدت الحكم الإبتدائي الذي ألغى قرار التوظيف باعتمادها عقد تفويت غير مسجل.

خامسا:تحريف الوقائع بمقولة أن محكمة الإستئناف اعتبرت أن المعنية أعلمت مصالح الجباية بتوقفها على النشاط وهو أمر غير صحيح وأن الكتب الخطي المؤرخ في 28 أكتوبر 1996 هو بكتب التفويت في المحل وهو لا يفيد توقفها عن النشاط.

سادسا: ضعف التعليل بمقولة أنه ولئن خاضت محكمة الأصل في مسألة تنازع القوانين في الزمن وناقشتها إلا أنها لم تهتد إلى الحل السليم و لم تتثبت في وجود أحكام إنتقالية لفض مسألة تنازع القوانين في الزمن بل اكتفت بتعليل عام وغامض.

وبعد الإطّلاع على بقيّة الأوراق المظروفة بالملف.

وبعد الإطّلاع على القانون عدد 40 لسنة 1972 المؤرخ في غرة جوان 1972 والمتعلق بالمحكمة الإدارية كما وقع تنقيحه و إتمامه بالقوانين اللاحقة له وآخرها القانون الأساسي عدد 2 لسنة 2011 المؤرخ في 3 جانفي 2011.

وعلى القانون عدد 82 لسنة 2000 المؤرخ في 9 أوت 2000 المتعلّق بإصدار مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية .

وعلى مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية .

وبعد الإطلاع على ما يفيد استدعاء الطرفين بالطريقة القانونية لجلسة المرافعة المعيّنة ليوم 17 فيفري 2014 بها تمّ الاستماع إلى المستشار المقرّر السيّد طارق الحرابي في تلاوة ملخّص من تقريره الكتابي وحضر ممثّل الإدارة العامة للأداءات وتمسّك ولم تحضر المعقب ضدها ووجه إليها الإستدعاء طبق القانون.

قرّرت المحكمة حجز القضية للمفاوضة والتصريح بالحكم بجلسة يوم 17 مارس 2014.

و بها وبعد المفاوضة القانونية صرّح بما يلي:

من جهة الشكل:

حيث قدّم مطلب التعقيب في الآجال القانونيّة ممّن له الصفة والمصلحة واستوفى كافة مقوماته الشكلية، ممّا يتعيّن معه قبوله من هذه الناحية.

من جهة الأصل:

أولا: عن المطاعن الأول والثاني والثالث والرابع والخامس والسادس المتعلقة بخرق أحكام الفصل7 من القانون عدد 82 لسنة 2000 المؤرخ في 9 أوت 2000 المتعلق بإصدار مجلة الحقوق والإجراءات وخرق أحكام الفصل 20 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية وخرق أحكام الفقرة الأولى من الفصل 58 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات وتحريف الوقائع وضعف التعليل مجتمعة لوحدة القول فيها.

حيث تمسكت المعقبة بخرق أحكام الفصل 7 من القانون عدد 82 لسنة 2000 المؤرخ في 9 أوت 2000 المتعلق بإصدار مجلة الحقوق والإجراءات بمقولة أن محكمة الإستئناف أقرت بعدم إمكانية تطبيق مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية بما في ذلك الفصل 20 منها بمفعول رجعي على السنوات المعنية بالمراجعة الجبائية الممتدة من سنة 1996 إلى 2004 باعتبار أن القانون الجبائي المنطبق هو القانون الساري النفاذ في تاريخ حدث إنشاء الأداء وأنه في صورة تناقض القوانين فإنه فإنه يقع تطبيق القانون الأرفق للمطالب بالضريبة. في حين أن الفصل 7 المشار إليه أعلاه اقتضى أنه" يجري العمل بأحكام هذا القانون وكذلك أحكام مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية ابتداء من غرة جانفي 2002 . وتلغى في هذا التاريخ جميع الأحكام المخالفة وخاصة منها الأحكام التالية: الفصول 50 و 61 ومن 63 إلى 97 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين

والضريبة على الشركات، كما وقع تنقيحها أو إتمامها بالنصوص اللاحقة " وقد تم بذلك صراحة إلغاء الفصل 72 من مجلة الضريبة وتعويضه بأحكام الفصلين 19 و 20 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية فيما يتعلق بمجال التقادم.وفي غياب التصريح بالأداء فقد اقتضى الفصل 20 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية أن آجال التقادم المنصوص عليه بالفصل 19 من نفس المجلة يرفع إلى عشر سنوات.وأن تدخل مصالح الجباية المتعهدة بالملف وقيامها بمراجعة الأداء المستوجب عن سنة 1996 كان في حدود آجال التدارك المحددة بعشر سنوات ولا يمكن تطبيق أحكام القانون الملغى أي الفصل 72 من مجلة الضريبة على الوضعيات القانونية التي نشأت في ظله و لم يطلها التقادم بعد في ظل القانون الجديد أي أحكام الفصل 20 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية. وتمسكت المعقبة بخرق أحكام الفصل 20 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية بمقولة أن آجال التقادم والتدارك المنصوص عليها بمجلة الحقوق والإجراءات تطبق على الأداءات التي أصبحت مستوجبة قبل غرة جانفي 2002 و لم تسقط بمرور الزمن بموفى سنة 2001 طبقا للتشريع الملغى بمقتضى أحكام الفصل 7 من قانون إصدار المجلة المشار إليها وكذلك على نفس الأداءات التي ستصبح مستوجبة ابتداء من غرة جانفي 2002 وتصبح الأداءات المستوجبة ابتداء من غرة جانفي 1996 غير المصرح بها قابلة للمراجعة الجبائية وتطبق عليها آجال التدارك والتقادم المحددة بعشر سنوات المنصوص عليها بالفصل 20 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية .كما تمسكت المعقبة بضعف التعليل بمقولة أنه ولئن خاضت محكمة الأصل في مسألة تنازع القوانين في الزمن وناقشتها إلا أنها لم تهتد إلى الحل السليم و لم تتثبت من وجود أحكام إنتقالية لفض مسألة تنازع القوانين في الزمن بل اكتفت بتعليل عام وغامض. وتمسكت المعقبة بخرق أحكام الفقرة الأولى من الفصل 58 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات بمقولة أن محكمة الإستئناف اعتبرت أن المعنية كانت متوقفة عن النشاط خلال سنوات المراجعة الجبائية والحال أنها مطالبة بإعلام المصلحة الجبائية وفي غياب ذلك الإعلام يتم اعتبارها في حالة نشاط بصفة قانونية وأن التفويت في المحل بتاريخ 28 أكتوبر 1996 لا يمكن أن يقوم حجة قاطعة على توقف المعنية عن نشاطها باعتبار أنها فوتت في جدران المحل وليس الأصل التجاري ثم أن الزيارة الميدانية وتبليغ قرار التوظيف وانخراطها بصندوق الضمان الإجتماعي كلها عناصر تثبت مواصلة المعنية لنشاطها بصفة فعلية. كما تمسكت المعقبة بتحريف الوقائع بمقولة أن محكمة الإستئناف اعتبرت أن المعنية أعلمت مصالح الجباية بتوقفها على النشاط وهو أمر غير صحيح وأن الكتب الخطي المؤرخ في 28 أكتوبر 1996 هو كتب التفويت في المحل وهو لا يفيد توقفها عن النشاط.

وحيث أنّ المشرع ولئن نصّ صلب القانون عدد 82 لسنة 2000 المؤرخ في 9 أوت 2000 المتعلّق بإصدار مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية على جملة من القواعد والأحكام الإنتقالية، إلا أنه لم يتعرّض إلى مسألة التنازع في الزمن بين أحكام القانون الجديد وأحكام القانون القديم في خصوص آجال التقادم وحق التدارك ، رغم إقراره لآجال جديدة تتعلق بتوحيد آجال التقادم بالنسبة لكافة الضرائب وبكيفية انقطاع التقادم .

وحيث استقرّ الفقه والقضاء على اعتبار أنّ القواعد المتعلّقة بالتقادم إنما تهمّ أصل الحق وليست بالقواعد الإجرائية، وبالتالي فهي تخضع لنفس القواعد المتعلّقة بأصل الأداء على مستوى التطبيق في الزمن.

وحيث تبعا لما تقدّم، وطالما أنّ حدث نشأة بعض الأداءات موضوع التداعي يعود تاريخه إلى ما قبل صدور مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية فإنّ النص المنطبق على النزاع الماثل في شأنها هو النص ساري المفعول في تاريخ نشأة تلك الأداءات، ولا مجال لتطبيق أحكام مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية إلا بالنسبة لسنوات 2002 و 2003 2004.

وحيث لئن يغدو في هدي ما تقدّم قضاء محكمة الحكم المنتقد بسقوط حق الإدارة في المطالبة بسنوات 1996 و1997و1998 و1999 و2000 و2001 على أساس فوات أجل الثلاث سنوات المنصوص عليه بالفصل 72 من مجلة الضريبة في طريقه من الناحية القانونية، فإنها لم تكن كذلك في خصوص سنوات 2002 و 2003 2004.

وحيث ولئن أقر المشرع صلب الفصل58 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات إجراءات وشكليات معينة في التصريح بالتوقف عن النشاط بصفة قانونية فإن هذه المسألة أي التوقف أو مواصلة النشاط فعليا، والذي يحق للإدارة على أساسه المطالبة بالضريبة، تبقى مسألة موضوعية يمكن إثباتها عند وجود خلاف وفي غياب ذلك الإعلام بكل وسائل الإثبات.

وحيث لئن أقرت محكمة الإستئناف بأن المطالبة بالأداء أعلمت مصالح الجباية بتوقفها على النشاط فإنها لم تقر بأن ذلك الإعلام كان طبق ما جاء في الفصل58 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات وأقرت فقط أن المستأنف وهو رئيس المركز الجهوي لمراقبة الأداءات بنابل لم ينازع في إعلامه بتوقف نشاط المستأنف ضدها وبالتالي فإن ذلك المكتوب يعد حجة ضده وأضحت المنازعة فيه من الناحية الشكلية غير جدية".

وحيث أن ما أقرته محكمة الإستئناف ثابت من خلال أوراق الملف ولا شك فيه وبالتالي فهي خلافا لما تدعيه المعقبة لم تحرف الوقائع.

وحيث أدلى أطراف القضية كل من جهته بما لديه من مؤيدات قصد إثبات مواصلة النشاط بصفة فعلية أو نفيه.

وحيث لئن اجتهدت الإدارة في إثبات مواصلة المطالبة بالأداء بصفة فعلية فإن رقابة قاضي التعقيب لا تمتد إلى ما توصل إليه قاضي الموضوع في تقديره للحجج المقدمة من الأطراف إلا في حالة ثبوت تحريف للوقائع أو غلط فادح في التقدير أو مخالفة القانون وهي غير صورة الحال الأمر الذي يتجه معه رفض المطاعن الراهنة.

ثانيا:عن المطعن المتعلق بخرق أحكام الفصل 87 من مجلة معاليم التسجيل والطابع الجبائي.

حيث تمسكت المعقبة بخرق أحكام الفصل 87 من مجلة معاليم التسجيل والطابع الجبائي بمقولة أن محكمة الإستئناف أيدت الحكم الإبتدائي الذي ألغى قرار التوظيف باعتمادها عقد تفويت غير مسجل.

وحيث ثبت من أوراق الملف أن نائب المعقب ضدها أدلى منذ الطور الإبتدائي بكتب مؤرخ في 26 أكتوبر 1996 عنوانه عقد بيع حانوت مفيدا في ذلك الطور كما في الطور الإستئنافي واستنادا إلى مؤيداته بما في ذلك الكتب المدلى به والمبين أعلاه بتوقف المعقب ضدها عن نشاطها التجاري.

وحيث لم تتول الإدارة إثارة مسألة تسجيل العقد ومدى حجية مجابهتها به إلا في الطور التعقيبي لذا فقد تعين رفض هذا المطعن شكلا كرفض الطعن برمّته.

ولهذه الأسباب،

قرّرت المحكمة :

أولا: قبول مطلب التعقيب شكلا ورفضه أصلا.

ثانيا: حمل المصاريف القانونية على المعقّبة.

وصدر هذا القرار عن الدائرة التعقيبيّة الرابعة برئاسة السيّد عبد السلام المهدي قريصيعة وعضوية المستشارين السيّدين محمد الهادي الوسلاتي ومحمد الخزامي.

وتلي علنا بجلسة يوم 17 مارس 2014 بحضور كاتبة الجلسة السيدة سماح الماجري.

رئيس الدائرة

عبد السلام المهدي قريصيعة

الكاتب العام للمحكمة الإدارية

المستشار المقرّر

طارق الحرابي