الجمهورية التونسية
مجلس الدولة
المحكمة الإداريّـة
ـ القضيّـة عدد : 312058
ـ تاريخ القرار : 30 جوان 2014.

الحمد لله ،

19 نوفمبر 2014

قـــرار تعقيبي

باسم الشّعب التـونسي

أصدرت الدائرة التعقيبية الأولى بالمحكمة الإدارية القرار التالي بين :

المعقّـبة : الإدارة العامة للأداءات، مقرها بشارع الهادي شاكر، عدد ، تونس،

من جهـــــة،

والمعقب ضده : ر ، الم محل مخابرته بنهج الأمم المتحدة، عدد قصر هلال نائبه الأستاذ خ الش ، الكائن مكتبه بعمارة مدرج ' المنستير،

من جهـــة أخرى.

بعد الإطلاع على مطلب التعقيب المقدم من المعقبة المذكورة أعلاه بتاريخ 1 جوان 2011 والمرسم بكتابة المحكمة تحت عدد 312058 طعنا في الحكم الصادر عن محكمة الإستئناف بالمنستير بتاريخ 27 جانفي 2009 في القضية عدد 648 والقاضي " بقبول الإستئناف شكلا ورفضه أصلا وإقرار الحكم الإبتدائي".

وبعد الإطلاع على الحكم المطعون فيه الذي تفيد وقائعه أن المعقب ضده خضع بموجب نشاطه كطبيب لمراجعة معمقة لوضعيته الجبائية في مادة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والأداء على القيمة المضافة والخصم من المورد والمساهمة في صندوق النهوض بالمسكن لفائدة الأجراء والمعلوم المؤسسات ذات الصبغة الصناعية أو التجارية أو المهنية بعنوان

الفترة الممتدة من 1 جانفي 2002 إلى موفى سنة 2005 وفي مادة الأقساط الإحتياطية والأداء على التكوين المهني بعنوان الفترة الممتدة من 1 جانفي 2003 إلى موفى سنة 2005، أفضت إلى صدور قرار في التوظيف الإجباري للأداء بتاريخ 10 ماي 2007 تحت عدد 2955 ضبطت فيه الأداءات الموظفة عليه بما قدره 5.222,601 دينار أصلا وخطايا، فاعترض عليه لدى المحكمة الإبتدائية بالمنستير التي أصدرت حكما بتاريخ 24 نوفمبر 2007 تحت عدد 711 يقضي "بالرجوع في قرار التوظيف الإجباري للأداء المؤرخ في 10 ماي 2007 والمضمن تحت عدد 2955 وبحمل المصاريف القانونية على المدعى عليها"، فاستأنفه أمام محكمة الإستئناف بالمنستير التي تعهدت بملف القضية وأصدرت فيها الحكم المضمّن منطوقه بالطالع والذي هو محل الطعن بالتعقيب الماثل.

وبعد الإطلاع على مذكرة شرح أسباب الطعن المقدمة من المعقبة بتاريخ 15 جوان 2011 والرامية إلى قبول مطلب التعقيب شكلا وأصلا ونقض الحكم المطعون فيه مع الإحالة وحمل المصاريف القانونية على المعقب ضده، استنادا إلى ما يلي :

1 – خرق محكمة الحكم المنتقد أحكام الفصل 38 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية لمّا قضت بإلغاء قرار التوظيف الإجباري للأداء استنادا إلى تجاوز مصالح الجباية المدة القصوى لعملية المراجعة الجبائية، بمقولة أن إعادة المراجعة المعمقة للوضعية الجبائية للمطالب بالأداء هو حق من الحقوق التي أقرها الفصل 38 المذكور لمصالح الجباية بصفة استثنائية عند حصولها على معلومات جديدة لم يسبق لها العلم بها ويكون لها مساس بأساس الأداء وذلك دون الجمع بين المدة التي استغرقتها المراجعة الأصلية وتلك التي استغرقتها المراجعة الثانية، وفي صورة الحال فإن مصالح الجباية ختمت عملية المراجعة الجبائية المعمقة للوضعية الجبائية للمعقب ضده في 31 جويلية 2006 وفي نفس ذلك التاريخ تحصلت على معلومات جديدة لها مساس بالأداء على القيمة المضافة وبالمعلوم على المؤسسات ذات الصبغة الصناعية أو التجارية أو المهنية ولم يسبق لها العلم بها فأعادت عملية المراجعة الجبائية للمعني بالأمر حصرا فيما يتعلق بالأدائين المذكورين وبالفترة التي تم المساس بها بمقتضى تلك المعلومات الجديدة، وتكون محكمة الحكم المطعون فيه

بقضاءها على النحو السالف ذكره قد حرمت مصالح الجباية من حقها في إعادة عملية المراجعة الجبائية في جزء من الأداءات، فضلا عن خرقها لأحكام الفصل 38 المتمسك به.

2 ـ خرق محكمة الحكم المنتقد أحكام الفصل 40 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية لمّا اعتبرت أن الإعلام بنتائج المراجعة الجبائية المعمقة تم بتاريخ 17 فيفري 2007 وأن الإدارة تكون بذلك قد تجاوزت المدة القصوى للمراجعة الجبائية المعمّقة المنصوص عليها بالفصل 40 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية، ذلك أن المراجعة المعمقة للوضعية الجبائية للمعقب ضده امتدت من تاريخ انطلاقها المضمن بالإعلام بالمراجعة أي منذ 10 جوان 2006 إلى غاية تبليغه الإعلام بنتائجها في 31 جويلية 2006 أي دون تجاوز المدة القصوى القانونية، وخلافا لما أوحت به محكمة الحكم المنتقد فإن مصالح الجباية لم تواصل عملية المراجعة الجبائية للمعقب ضده بعد أن ختمتها بتاريخ 31 جويلية 2006 وإنما قامت بإعادتها في جزء منها، وتبعا لذلك تكون محكمة الحكم المنتقد قد أخطأت لما احتسبت المدة الفعلية لعملية المراجعة الجبائية المعمّقة من 10 جوان 2006 إلى 20 فيفري 2007، كما أنه وبصفة احتياطية فإن تجاوز المدة القصوى للمراجعة الجبائية المعمّقة وفي صورة ثبوته لا يبرر إلغاء قرار التوظيف برمته وإنما يؤول في أقصى الحالات إلى تعديل ذلك القرار بحذف الترفيع الذي ترتب عن عملية إعادة المراجعة.

3 ـ سوء التعليل بمقولة أن محكمة الحكم المنتقد تبنّت بصفة قطعية ومطلقة موقف قضاة البداية واعتبرت أن الحكم الإبتدائي وجيه ومبني على أسس واقعية وقانونية سليمة والحال أن ذلك الحكم خرق أحكام الفصلين 38 و40 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية، وكان عليها أن تعمل سلطتها التقديرية وأن تعتمد القراءة السليمة لأحكام الفصل 40 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية بخصوص المدة الفعلية القصوى لعملية المراجعة الجبائية، والتي احترمتها الإدارة مثلما سلف بيانه.

وبعد الإطلاع على بقية الأوراق المظروفة بالملف.

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

وعلى مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية.

وبعد الإطلاع على ما يفيد إستدعاء الطرفين بالطريقة القانونية لجلسة المرافعة المعيّنة ليوم 17 مارس 2014، وبها تمّ الإستماع إلى المستشار المقرر السيد م الهـ الو في تلاوة ملخص لتقريره الكتابي، وحضر ممثل الإدارة العامة للأداءات وتمسّك بما قدمته هذه الأخيرة من مستندات تعقيب ولم يحضر من يمثل المعقب ضده وكان قد أعلم بموعد انعقاد هذه الجلسة، وتلا مندوب الدولة العام السيد د اللـ ـة ملحوظاته الكتابية المظروفة بالملف.

قررت المحكمة حجز القضية للمفاوضة والتصريح بالحكم لجلسة يوم 21 أفريل 2014، وبها تقرر حلّ المفاوضة وإرجاع القضية إلى طور المرافعة واستدعاء الأطراف إلى جلسة قادمة.

وبعد الإطلاع على ما يفيد إستدعاء الطرفين بالطريقة القانونية لجلسة المرافعة المعيّنة ليوم 9 جوان 2014، وبها تمّ الإستماع إلى المستشار المقرر السيد م الهـ الو في تلاوة ملخص لتقريره الكتابي، وحضر ممثل الإدارة العامة للأداءات وتمسّك بمطلب التعقيب، وبلغ الإستدعاء إلى الأستاذ خ الشـ ائب المعقب ضده وتخلف عن الحضور، وتلا مندوب الدولة العام السيد ـ اللـ ـ د ملحوظاته الكتابية المظروفة بالملف.

قررت المحكمة حجز القضية للمفاوضة والتصريح بالحكم لجلسة يوم 30 جوان 2014.

<u>وبها وبعد المفاوضة القانونية صـرّح بما يلي :</u>

- <u>من جهة الشكل</u> :

حيث قدّم مطلب التعقيب في الآجال القانونية ممّن له الصفة والمصلحة، مستوفيا لكافة مقوماته الشكلية، ممـا يتعين معه قبوله من هذه الناحية.

- <u>من جهة الأصل</u> :

- عن المطعن الأول المأخوذ من خرق أحكام الفصل 38 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية :

حيث تعيب المعقبة على محكمة الحكم المطعون فيه خرق أحكام الفصل 38 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية لمّا قضت بإلغاء قرار التوظيف الإجباري للأداء استنادا إلى تجاوز مصالح الجباية المدة القصوى لعملية المراجعة الجبائية، بمقولة أن إعادة المراجعة المعمقة للوضعية الجبائية للمطالب بالأداء هو حق من الحقوق التي أقرها الفصل 38 المذكور لمصالح الجباية بصفة استثنائية عند حصولها على معلومات جديدة لم يسبق لها العلم بها ويكون لها مساس بأساس الأداء وذلك دون الجمع بين المدة التي استغرقتها المراجعة الأصلية وتلك التي استغرقتها المراجعة الثانية، وفي صورة الحال فإن مصالح الجباية ختمت عملية المراجعة الجبائية المعمقة للوضعية الجبائية للمعقب ضده في 31 جويلية 2006 وفي نفس ذلك التاريخ تحصلت على معلومات جديدة لها مساس بالأداء على القيمة المضافة وبالمعلوم المؤسسات ذات الصبغة الصناعية أو التجارية أو المهنية ولم يسبق لها العلم بها فأعادت عملية المراجعة الجبائية للمعني بالأمر حصرا فيما يتعلق بالأدائين المذكورين وبالفترة التي تم المساس بها بمقتضى تلك المعلومات الجديدة، وتكون محكمة الحكم المطعون فيه بقضاءها على النحو السالف ذكره قد حرمت مصالح الجباية من حقها في إعادة عملية المراجعة الجبائية في جزء من الأداءات، فضلا عن خرقها لأحكام الفصل 38 المتمسك به.

وحيث تقتضي أحكام الفقرة الثانية من الفصل 38 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية أنه "لا يمكن لمصالح الجباية إعادة المراجعة المعمّقة بالنسبة إلى نفس الأداء وإلى نفس الفترة إلا عند الحصول على معلومات لها مساس بأصل الأداء واحتسابه ولم يسبق للإدارة علم بها".

وحيث أن هذه الأحكام تتعلق بالصورة التي ينقضي فيها الأجل القانوني المضروب لإجراء عملية المراجعة الجبائية ويصدر فيها قرار التوظيف الإجباري للأداء بما يحتّم على الإدارة إذا حصلت على المعلومات الجديدة القيام بعملية مراجعة جبائية جديدة منفصلة عن عملية المراجعة الأولى تفضي إلى إصدار قرار جديد في التوظيف الإجباري للأداء، وهو ما لا ينطبق على وضعية

الحال ضرورة أن الأمر لا يتعلق بمراجعة جبائية ثانية وإنما باستكمال نفس عملية المراجعة الجبائية التي شرعت مصالح الجباية في إجرائها، ذلك أن الإستقصاء الوارد عليها من أحد حرفاء المطالب بالأداء لا يمكن اعتباره معلومة جديدة ضرورة أنه يمثل إجابة على المكتوب الذي وجهته الإدارة إلى ذلك الحريف بتاريخ 20 جوان 2006 ووردت عليها الإجابة بشأنه بتاريخ 1 أوت 2006، كلّ ذلك في بحر المدة القانونية التي حددها المشرع لإجراء عملية المراجعة الجبائية المعمقة وهي ستة أشهر انطلقت في صورة الحال يوم 10 جوان 2006 على أن تنتهي يوم 6 ديسمبر 2006.

وحيث أنه كان متاح لمصالح الجباية استغلال تلك المعلومة للترفيع في نتائج المراجعة الجبائية في إطار السير العادي لعملية المراجعة الجبائية وخلال الأجل القانوني المحدد لإجرائها، إلا أنها فوتت ذلك على نفسها ولم تعلم المعقب ضده بالترفيع في نتائج المراجعة الجبائية إلا بتاريخ 20 فيفري 2007 أي بعد انقضاء مدة الستة أشهر.

وحيث يكون التمسك بأحكام الفصل 38 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية نتيجة لما تقدم في غير طريقه بما يتعين معه رفض هذا المطعن.

- عن المطعن الثاني المأخوذ من خرق أحكام الفصل 40 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية :

حيث تعيب المعقبة على محكمة الحكم المنتقد خرق أحكام الفصل 40 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية لمّا اعتبرت أن الإعلام بنتائج المراجعة الجبائية المعمّقة تم بتاريخ 17 فيفري 2007 وأن الإدارة تكون بذلك قد تجاوزت المدة القصوى للمراجعة الجبائية المعمّقة المنصوص عليها بالفصل 40 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية، والحال أن المراجعة المعمقة للوضعية الجبائية للمعقب ضده امتدّت من تاريخ انطلاقها المضمّن بالإعلام بالمراجعة أي منذ 10 جوان 2006 إلى غاية تبليغه الإعلام بنتائجها في 31 جويلية 2006 أي دون تجاوز المدة القصوى القانونية، وخلافا لما أوحت به محكمة الحكم المنتقد فإن مصالح الجباية لم تواصل عملية المراجعة الجبائية للمعقب ضده بعد أن ختمتها بتاريخ 31 جويلية 2006 وإنما قامت بإعادتها في جزء منها، وتبعا لذلك تكون محكمة الحكم المنتقد قد أخطأت لما احتسبت المدة الفعلية لعملية

المراجعة الجبائية المعمّقة من 10 جوان 2006 إلى 20 فيفري 2007، كما أنه وبصفة احتياطية فإن تجاوز المدة القصوى للمراجعة الجبائية المعمّقة وفي صورة ثبوته لا يبرر إلغاء قرار التوظيف برمته وإنما يؤول في أقصى الحالات إلى تعديل ذلك القرار بحذف الترفيع الذي ترتب عن عملية إعادة المراجعة.

وحيث تقتضي أحكام الفصل 40 من نفس المجلة ما يلي : "(...) تضبط المدة الفعلية القصوى لعملية المراجعة الجبائية المعمقة للوضعية الجبائية بستة أشهر إذا تمت المراجعة على أساس محاسبة مطابقة للتشريع الجاري به العمل وبسنة في الحالات الأخرى.

وتحتسب مدة المراجعة المعمقة ابتداء من تاريخ انطلاقها المضمن بالإعلام المراجعة وإلى غاية تبليغ الإعلام بالنتائج المنصوص عليه بالفصل 43 من هذه المجلة. غير أنه في صورة تأخير بدء المراجعة تقع معينة انطلاقها الفعلي بمحضر يحرر نفس الطرق المنصوص عليها بالفصلين 71 و72 من هذه المجلة.

ولاحتساب هذه المدة لا تأخذ بعين الإعتبار فترات توقف المراجعة لأسباب راجعة للمطالب بالأداء أو بمبادرة من الإدارة والتي تمت في شأنها مكاتبات على أن لا تتجاوز المدة الجملية لتوقف المراجعة ستين يوما".

وحيث يتبين من أوراق الملف أن المركز الجهوي لمراقبة الأداءات بالمنستير أجرى عملية مراجعة معمقة للوضعية الجبائية للمعقب ضده انطلقت يوم 10 جوان 2006 وفق ما تضمنه الإعلام بالمراجعة الجبائية المبلغ للمعني بالأمر، وطبقا لأحكام الفصل 40 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية الذي حدّد المدة القصوى لإجراء تلك المراقبة بستة 6 أشهر من تاريخ انطلاقها، فإنه كان من المفترض أن تنتهي المراجعة المعمقة للوضعية الجبائية للمعقب ضده في تاريخ أقصاه يوم 6 ديسمبر 2006.

كما يتبين من أوراق الملف أنه تم إعلام المعقب ضده في مرة أولى بنتائج تلك المراجعة الجبائية بواسطة محضر تبليغ بتاريخ 31 جويلية 2006 أي قبل انقضاء المدة القصوى المنصوص عليها بالفصل 40 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية، ثم وبتاريخ 1 أوت 2006 ورد على الإدارة وبناء على طلب منها مؤرخ في 20 جوان 2006 استقصاء من مصحة السلام بسوسة،

تبيّن لها إثر دراسته وجود أتعاب تحصّل عليها المعقب ضده خلال سنة 2005 بمبلغ قدره 715,000 دينار ولم يقم بتسجيلها بدفتر المقابيض والمصاريف المقدم للإدارة، وتبعا لذلك قامت مصالح الجباية بالترفيع في نتائج المراجعة الجبائية استنادا إلى الإستقصاء المذكور ثم قامت بإعلام المعقب ضده مرة ثانية بالنتائج الجديدة للمراجعة الجبائية بواسطة محضر تبليغ بتاريخ 20 فيفري 2007.

وحيث يستنتج مما تقدم أن مصالح الجباية لم تنتظر نتيجة العمل الإستقصائي الذي قامت به في 20 جوان 2006 والذي وردت عليها نتيجته في 1 أوت 2006، بل بادرت بإصدار الإعلام الأول بنتائج المراجعة الجبائية في 26 جويلية 2006 وأبلغته للمعقب ضده في 31 جويلية 2006 والحال أنه كان لديها متسع من الوقت لإتمام الإجراء الإستقصائي واعتماد نتيجته في عملية التوظيف قبل إصدار الإعلام بنتائج المراجعة الجبائية ضرورة أن الأجل الأقصى لانتهاء عملية المراجعة الجبائية هو يوم 6 ديسمبر 2006.

وحيث أن خطأ الإدارة لم يتوقف عند هذا الحد ذلك أنه كان متاح لها تبليغ الإعلام الثاني بنتائج المراجعة الجبائية إلى المعقب ضده قبل انقضاء أجل الستة أشهر مع التنصيص على أنه يلغي ويعوّض الإعلام الأول ويمكن في هذه الحالة أن يعتد بالنتائج الجديدة للمراجعة الجبائية على أساس أن الإستقصاء الذي انبنت عليه ليس إلا تواصلا لعملية المراقبة الجبائية المعمقة التي لم ينته بعد الأجل القانوني المحدد لإجراءها، إلا أن الإدارة غفلت عن ذلك ولم تقم بإصدار الإعلام الثاني بنتائج المراجعة الجبائية إلا بتاريخ 17 فيفري 2007 وبتبليغه إلى المعقب ضده إلا بتاريخ 20 فيفري، والحال أن نتيجة الإستقصاء كانت متوفرة لديها منذ 1 أوت 2006.

وحيث تكون مصالح الجباية بتصرفها على النحو السالف ذكره قد جعلت عملية المراقبة المعمقة للوضعية الجبائية للمعقب ضده تستغرق المدة الفاصلة بين 10 جوان 2006 و20 فيفري 2007 متجاوزة بذلك المدة القانونية القصوى لإجراء تلك المراقبة والتي حددها 40 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية بستة أشهر دون وجود أي مبرر لذلك، خاصة وأن ملف القضية لا يتضمن ما يفيد توفر أي حالة من حالات التأخير في انطلاق عملية المراجعة أو توقفها طبقا لأحكام الفصل 40 المذكور .

وحيث استقر عمل هذه المحكمة على أن احترام الآجال القصوى أو الدنيا المتعلقة بفترة المراجعة الجبائية يعدّ من الإجراءات الجوهرية التي تمسّ بالضمانات الأساسية الممنوحة للمطالب بالأداء والتي يترتب عن خرقها فساد عملية التوظيف برمتها باعتبارها تعد من فئة الإجراءات غير القابلة للتصحيح ضرورة أن تمكين الإدارة من تدارك الخلل الذي يشوبها سوف يفضي إلى إهدار أجل المراقبة من أساسه وإلى إفراغه من معناه.

وحيث يغدو والحالة ما ذكر التمسك بأحكام الفصل 40 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية في غير طريقه بما يتجه معه رفض هذا المطعن.

ـ عن المطعن الثالث المأخوذ من سوء التعليل :

حيث تتمسك المعقبة بسوء التعليل بمقولة أن محكمة الحكم المنتقد تبنّت بصفة قطعية ومطلقة موقف قضاة البداية واعتبرت أن الحكم الإبتدائي وجيه ومبني على أسس واقعية وقانونية سليمة والحال أن ذلك الحكم خرق أحكام الفصلين 38 و40 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية، وكان عليها أن تعمل سلطتها التقديرية وأن تعتمد القراءة السليمة لأحكام الفصل 40 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية بخصوص المدة الفعلية القصوى لعملية المراجعة الجبائية، والتي احترمتها الإدارة مثلما سلف بيانه.

وحيث يتبين بالرجوع إلى الحكم المنتقد أن المحكمة المصدرة له عللت قضاءها بأن لجوء الإدارة إلى تعديل نتائج المراجعة الجبائية على إثر حصولها على معلومات جديدة لها مساس بأصل الأداء واحتسابه، لا يمنع من احترام أحكام الفصل 40 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية الذي حدّد مدة المراجعة التي تمت على أساس محاسبة قانونية بستة أشهر، وأنّه طالما أن عملية المراجعة الجبائية انطلقت منذ 10 جوان 2006 وأن الإعلام بنتائجها بعد تعديلها حصل بتاريخ 17 فيفري 2007 فإن الإدارة تكون قد تجاوزت المدة القصوى المنصوص عليها بالفصل 40 المذكور.

وحيث يغدو الحكم المطعون فيه والحالة ما ذكر معللا تعليلا مستساغا وموافقـــا لما

تقتضيه القراءة السليمة لأحكام الفصلين 38 و40 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية، الأمر الذي يتعين معه رفض المطعن الماثل.

ولهذه الأسبـــــــاب،

قررت المحكمة :

- **أوّلا :** قبول التعقيب شكلا ورفضه أصلا.

- **ثانيا :** حمل المصاريف القانونية على المعقّبة.

وصدر هذا القرار عن الدائرة التعقيبية الأولى برئاسة السيّد م ف بن ح الرئيس الأول للمحكمة الإدارية وعضويّة المستشارين السيدين م ب وم س الم

وتلي علنا بجلسة يوم 30 جوان 2014 بحضور كاتبة الجلسة السيدة س الم

الرئيس **المستشار المقرّر**

م ا بن ح

مدير كتابة الدوائر الإستشارية بالمحكمة الإدارية

ح الم