



القضية عدد: 312778

تاريخ القرار : 6 مارس 2017

## قرار تعقيبي باسم الشعب التونسي

أصدرت الدائرة التعقيبية الثانية بالمحكمة الإدارية القرار التالي بين:

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

من جهة،

والمعقب ضدها : بن د نائبتها الأستاذة ه من الكائن مكتبها بعمارة دائرة المكاتب، مكتب عدد الطابق المركز تونس،

من جهة أخرى.

بعد الإطلاع على مطلب التعقيب المدلى به من الإدارة العامة للأداءات والمرسم بكتابة المحكمة بتاريخ 23 أفريل 2012 تحت عدد 312778 طعنا في الحكم الصادر عن محكمة الإستئناف بتونس بتاريخ 31 مارس 2010 في القضية عدد 91888 والقاضي نصه بقبول الإستئناف شكلا وفي الأصل بإقرار الحكم الابتدائي مع تعديل نصه وذلك بالخطّ من مبلغ الأداء إلى تسعة عشر ألف وأربعمائة وواحد وثلاثين دينار ومليمت 262 (19.431,262د) أصلا وخطايا وإعفاء المستأنف من الخطية وإرجاع معلومها المؤمن إليه وحمل المصاريف القانونية عليه.

وبعد الإطلاع على الحكم المطعون فيه والذي تفيد وقائعه أن المعقب ضدها فوتت بمعية بقية ورثة

والدها المرحوم = الس بن د في جزء من قطعة أرض دولية فقدت صبغتها الفلاحية كائنة

ومساحتها 250315 مترا مربعا موضوع الرسم العقاري عدد 2625 بن عروس لفائدة الوكالة العقارية للسكنى. بموجب العقد المسجل بالقباضة المالية بفوشانة في 14 جوان 2007، وقد توجه لها على ذلك الأساس المركز الجهوي لمراقبة الأداءات تونس 2 بتبنيه بتاريخ 23 نوفمبر 2007 قصد إيداع التصريح بالضريبة على الدخل بعنوان مناهما من القيمة العقارية الزائدة المحققة من ذلك التفويت، وأمام عدم استجابتها تم اتخاذ قرار في التوظيف الإجباري للأداء بتاريخ 28 أكتوبر 2008 تحت عدد 2008/353 يقضي بمطالبتها بدفع مبلغ جملي لفائدة الخزينة العامة قدره مائة وخمسة وتسعون ألفا وثمانمائة وعشرون دينارا (195.820,000د) أصلا وخطايا، فاعترضت عليه أمام المحكمة الابتدائية بتونس التي قضت بموجب حكمها الصادر بتاريخ 24 فيفري 2009 في القضية عدد 3288 بقبول الاعتراض شكلا وفي الأصل بإقرار قرار التوظيف الإجباري وإجراء العمل به، فاستأنفته المعقب ضدها الآن أمام محكمة الاستئناف بتونس التي تعهدت بالقضية وأصدرت فيها الحكم المبيّن منطوقه بالطالع والذي هو موضوع الطعن بالتعقيب الراهن.

وبعد الإطلاع على مستندات التعقيب المدلى بها من الإدارة العامة للأداءات بتاريخ 9 ماي 2012 والرامية إلى قبول مطلب التعقيب شكلا وأصلا ونقض الحكم المطعون فيه مع الإحالة وحمل المصاريف القانونية على المعقب ضدها وذلك بالإستناد إلى ما يلي :

أولا- خرق أحكام الفصل 44 (III) من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات، بمقولة أنه ولئن خصّ المشرع الصورة المتعلقة بالتفويت في مكاسب موروثية بتطبيق نسبة 5% على القيمة الزائدة المحققة، فإنه قد خصّ أيضا صورة أخرى بتطبيق نسبة 25% و 50% وهي الصورة المشار إليها بالفصل 27 (3) من المجلة المذكورة والتي تكون فيها القيمة الزائدة المتأتية من التفويت في أرض دولية فلاحية وفقدت صبغتها تلك. وفي تلك الحالة يخضع التفويت إذا تم لفائدة الوكالات العقارية إلى نسبة 25%، وهي صورة مخصوصة أخضعها القانون إلى أحكام مستقلة ومنفصلة سواء تعلق الأمر بالفصل 27 أو بالفصل 44 سالف الذكر وأوجب تطبيق نسب مرتفعة عليها بالنظر إلى أن ثمن اقتناء تلك الأراضي الدولية كان زهيدا مقارنة بالأسعار المتداولة وهو ما يؤكده الثمن الذي اقتنى به مورث المعقب ضدها الأرض سنة 1982 والبالغ (14.693,000د) أي بما قدره 0,033 دينار للمتر المربع الواحد، في حين باع ورثته المتر المربع الواحد بما قدره 15,500 دينار، هذا فضلا عن أنه من الغريب أن محكمة الحكم المنتقد سبق لها تطبيق نسبة 25% على مناب أرملة مورث المعقب ضدها. بموجب حكمها الصادر بتاريخ 20 جانفي 2010 في القضية عدد 91899 معللة ذلك بأن الأمر يتعلق بأرض دولية فقدت صبغتها الفلاحية وتمّ التفويت فيها للوكالة العقارية للسكنى.

ثانياً- خرق أحكام الفصل 534 من مجلة الالتزامات والعقود، بمقولة أن محكمة الحكم المتقدمت قضت بتطبيق نسبة 5% على القيمة الزائدة المحققة من تفويت المعقب ضدها بمعية بقية الورثة في الأرض الدولية التي فقدت صبغتها الفلاحية، والحال أن الفصل 44 (III) من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات نصّ على تلك النسبة بالنسبة للتفويت في الأملاك الموروثة دون سواها ولا يتعلق الأمر حينئذ بصورة القيمة الزائدة المحققة من التفويت في الأراضي الدولية الفلاحية التي فقدت صبغتها الفلاحية والتي نصت عليها الفقرة (3) من الفصل 27 من نفس المجلة والتي تبقى خاضعة لأحكام النقطة عدد (2) من الفصل 44 (III) المذكور.

ثالثاً- سوء التعليل، بمقولة أن محكمة الحكم المتقدمت علّلت تطبيقها لنسبة 5% على القيمة الزائدة المحققة من تفويت المعقب ضدها بمعية بقية الورثة في الأرض الدولية التي فقدت صبغتها الفلاحية بأن تلك الأرض موروثة، والحال أن الأمر يتعلق بصورة مخصوصة نص القانون على تطبيق نسبة 25% عليها، كما سبق لنفس المحكمة أن قضت بخلاف ما توصلت إليه في حكمها المتقدمت بالنسبة لأرملة مورث المعقب ضدها.

وبعد الإطلاع على مذكرة الأستاذة هـ نائبة المعقب ضدها في الردّ على مستندات التعقيب والمدلى بها بتاريخ 3 مارس 2015 والتي تمسكت فيها برفض مطلب التعقيب أصلاً بالإستناد إلى ما يلي :

أولاً- بخصوص خرق أحكام الفصل 44 (III) من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات : إنّه خلافاً لما تمسكت به المعقبة فقد تضمّن الفصل الرابع من عقد التفويت سند التوظيف أن انتقال الملكية للمعقب ضدها تمّ بموجب الميراث وذلك تبعاً للتصريح بالتركة لدى القباضة المالية بالمحمدية في 6 جوان 2007، بما يكون معه الأساس القانوني للتوظيف هو الفصل 27 فقرة 2 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات، هذا وإنّ العبرة في تحديد نسبة الأداء المنطبقة تكون بالطبيعة القانونية لعملية التفويت وليس بضمن التفويت.

ثانياً- بخصوص خرق أحكام الفصل 534 من مجلة الالتزامات والعقود : إنّ الصبغة الفلاحية للعقار موضوع التفويت متوفرة في قضية الحال، ضرورة أنّه موظف عليه شرط المحافظة على صبغته الفلاحية مثلما يتّضح ذلك من عقد البيع ومن شهادة رفع اليد والرسم العقاري الخاص به ومن شهادة الملكية، بما يجعل عملية التفويت خارجة مبدئياً عن نطاق تطبيق الضريبة بعنوان القيمة الزائدة العقارية، هذا علاوة على أنّ مقتضيات الفصل 44 (III)-1 تخص فقط المكاسب الموروثة ولا علاقة لها بالأراضي الدولية، وقد وردت عبارة "المكاسب الموروثة" عامة ومطلقة ودون قيد أو شرط وتنطبق بالتالي على كافة صور التفويت بموجب الإرث دون تفرقة.

ثالثاً- بخصوص سوء التعليل: إن عبارات الفصل 44 (III)-1 من مجلة الضريبة وردت عامة بخصوص عمليات التفويت المتعلقة بالمكاسب الموروثة دون قيد أو شرط وتعيّن لذلك أخذها على إطلاقها وقد جاء تعليل المحكمة سليماً في تطبيقها لمقتضيات الفصل 27 فقرة 2 من نفس المجلة على أساس أن إنجاز ملكية الأرض كان بموجب الميراث.

وبعد الإطلاع على بقية الأوراق المظروفة بالملف.

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

وعلى مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات.

وعلى مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية.

وبعد الإطلاع على ما يفيد استدعاء الطرفين بالطريقة القانونية لجلسة المرافعة المعينة ليوم 6 فيفري 2017، وبما تلا المستشار المقرر السيد محي الدين المصطفى من تقريره الكتابي ولم تحضر المعقبة وبلغها الإستدعاء وحضر الأستاذ بن جهم في حق زميلته الأستاذة منة وأشار إلى تمسكها بتقريرها، قرّرت المحكمة حجز القضية للمفاوضة والتصريح بالقرار بجلسة يوم 6 مارس 2017.

وبها، وبعد المفاوضة القانونية صرّح بما يلي :

- من جهة الشكل :

حيث قدّم التعقيب في ميعاده القانوني ممّن له الصّفة والمصلحة ثمّ استوفى بقيّة شروطه الشكلية والإجرائية، لذا فقد تعيّن قبوله من هذه الناحية.

- من جهة الأصل :

عن المطاعن المأخوذة من مخالفة أحكام الفصل 44 (III) من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات والفصل 534 من مجلة الإلتزامات والعقود وسوء التعليل لتداخلها ووحدة القول فيها :

حيث تمسكت المعقبة بأنّه ولئن خصّ المشرع الصورة المتعلّقة بالتفويت في مكاسب موروثة بتطبيق نسبة 5% على القيمة الزائدة المحققة، فإنّه قد خصّ أيضا صورة أخرى بتطبيق نسبة 25% و50%

وهي الصورة المشار إليها بالفصل 27 (3) من المجلة المذكورة والتي تكون فيها القيمة الزائدة المتأتبة من التفويت في أرض دولية فلاحية وفقدت صبغتها تلك، وفي تلك الحالة يخضع التفويت إذا تم لفائدة الوكالات العقارية إلى نسبة 25 %، وهي صورة مخصوصة أخضعها القانون إلى أحكام مستقلة ومنفصلة سواء تعلق الأمر بالفصل 27 أو بالفصل 44 سالف الذكر وأوجب تطبيق نسب مرتفعة عليها بالنظر إلى أنّ ثمن اقتناء تلك الأراضي الدولية كان زهيدا مقارنة بالأسعار المتداولة، وهو ما يؤكده الثمن الذي اقتنى به مورث المعقب ضدها الأرض سنة 1982 والبالغ (14.693,000د)، أي بما قدره 0,033 دينار للمتر المربع الواحد في حين باع ورثته المتر المربع الواحد بما قدره 15,500 دينار، هذا فضلا عن أنّه من الغريب أنّ محكمة الحكم المتقدم سبق لها تطبيق نسبة 25 % على مناب أرملة مورث المعقب ضدها بموجب حكمها الصادر بتاريخ 20 جانفي 2010 في القضية عدد 91899 معللة ذلك بأنّ الأمر يتعلّق بأرض دولية فقدت صبغتها الفلاحية وتمّ التفويت فيها للوكالة العقارية للسكنى.

وحيث دفعت نائبة المعقب ضدها بأنّه خلافا لما تمسكت به المعقبة فقد تضمّن الفصل الرابع من عقد التفويت سند التوظيف أنّ انتقال الملكية للمعقب ضدها تمّ بموجب الميراث وذلك تبعا للتصريح بالتركة لدى القباضة المالية بالمحمدية في 6 جوان 2007، بما يكون معه الأساس القانوني للتوظيف هو الفصل 27 فقرة 2 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات، هذا وإنّ العبرة في تحديد نسبة الأداء المنطبقة تكون بالطبيعة القانونية لعملية التفويت وليس بثمن التفويت، كما أضافت أنّ الصبغة الفلاحية للعقار موضوع التفويت متوفرة في قضية الحال، ضرورة أنّه موظف عليه شرط المحافظة على صبغته الفلاحية مثلما يتّضح ذلك من عقد البيع ومن شهادة رفع اليد والرسم العقاري الخاص به ومن شهادة الملكية، بما يجعل عملية التفويت خارجة مبدئيا عن نطاق تطبيق الضريبة بعنوان القيمة الزائدة العقارية، هذا علاوة على أنّ مقتضيات الفصل 44 (III)-1 تخص فقط المكاسب الموروثة ولا علاقة لها بالأراضي الدولية، وقد وردت عبارة "المكاسب الموروثة" عامة ومطلقة ودون قيد أو شرط وتنطبق بالتالي على كافة صور التفويت بموجب الإرث دون تفرقة.

وحيث يقتضي الفصل 27 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات أنّه: " يدمج ضمن صنف المداخل العقارية إن لم يكن ضمن الأصناف الأخرى من المداخل : ... 2\_ القيمة الزائدة المحققة عند التفويت في الحقوق الاجتماعية بالشركات العقارية وفي الأراضي المعدة للبناء الواردة في أمثلة التهيئة العمرانية ودوائر التدخل العقاري ودوائر المدخرات العقارية التي يتمّ إحداثها وفقا لمقتضيات الفصلين 40 و 41 من مجلة التهيئة الترابية والتعمير أو في العقارات المبنية إلاّ إذا تمّ التفويت للقرين أو للأصول أو للفروع أو للمتتبع بحق الأولوية في الشراء داخل دوائر المدخرات العقارية أو في إطار

الانتزاع من أجل المصلحة العامة أو عند التفويت في محلّ واحد معدّ للسكنى في حدود مساحة جمليّة لا تتعدّى 1000 متر مربع بما في ذلك التوابع المبنية وغير المبنية وذلك بالنسبة إلى أوّل عملية تفويت.

3 — القيمة الزائدة المحققة عند التفويت في مقاسم الأراضي أو أجزاء منها التي يرجع أصل ملكيتها إلى التفويت، من غير المعاوضة، في أراضي دولية ذات صبغة فلاحية والتي فقدت هذه الصبغة. "

وتقبل لتبرير تلك النفقات ونمو الثروة المداخليل الخاضعة للضريبة المحققة خلال الفترة التي شملها التقادم والتي تم التصريح بها ودفع الأداء المستوجب عليها قبل غرة جانفي من السنة التي يتم بعونها تطبيق التقييم التقديري المشار إليه وذلك ما لم يثبت استعمال هذه المداخليل في اقتناءات أخرى. "

وحيث ينص الفصل 44 (III) من نفس المجلة على أنّه : " ... خلافا لأحكام الفقرتين I و II من هذا الفصل :

1 — تخضع القيمة الزائدة المشار إليها بالفقرة 2 من الفصل 27 من هذه المجلة إلى :

— نسبة 10% إذا تم التفويت خلال فترة عشر سنوات بداية من تاريخ التملك.

— نسبة 5% إذا تم التفويت بعد عشر سنوات بداية من تاريخ التملك.

وتطبّق نسبة 5% على القيمة الزائدة المتأتية من التفويت في مكاسب موروثه مهما كانت مدّة التملك.

وتخضع القيمة الزائدة المشار إليها بالفقرة 3 من الفصل 27 من هذه المجلة إلى نسبة :

— 25% إذا تم التفويت للوكالات العقارية السياحية والصناعية وللسكنى أو للشركة القومية العقارية للبلاد التونسية أو لشركة النهوض بالمساكن الاجتماعية أو لأشخاص يتعهدون ضمن عقد التفويت بتخصيص الأرض موضوع التفويت لتهيئة منطقة صناعية طبقا للتشريع الجاري به العمل خلال الخمس سنوات الموالية لتاريخ الإقتناء. وفي صورة عدم الإيفاء بهذه الشروط يتحمل المفوّت له الفارق بين الضريبة المستوجبة بنسبة 50% والضريبة المدفوعة وكذلك الخطايا المحتسبة طبقا للتشريع الجبائي الجاري به العمل. 50% في الحالات الأخرى....".

وحيث يستشف من الأحكام السالف بيانها أنّه لئن كان الأصل أن يخضع التفويت في الأملاك الموروثة إلى نسبة أداء بعنوان القيمة الزائدة العقارية تقدر بـ 5%، فقد خصّ الفصل 44 المذكور أعلاه الصورة التي تكون فيها الأملاك المفوّت فيها هي في الأصل أراض دولية فقدت صبغتها الفلاحية والتي يتمّ التفويت فيها لفائدة الوكالات العقارية بتطبيق نسبة 25% من ذلك الأداء.

وحيث أنّ الصور العامة لأسباب اكتساب الملكية العقارية هي العقد والميراث والتقدم والإلتصاق وبمفعول القانون على معنى أحكام الفصل 22 من مجلة الحقوق العينية، وهي الصور التي ينطبق عليها الأداء بعنوان القيمة الزائدة العقارية عند التفويت وفقا لنسب ضبطتها أحكام الفصل 44 سالف الذكر والتي حدّدت نسبا عامة تنطبق بحسب أصل إنجرار الملكية ومدة التملك، وأخرى خاصة بحالات معيّنة منها الحالة المتعلقة بالتفويت في الأراضي الدولية التي فقدت صبغتها الفلاحية والتي تنطبق عليها نسبة 25% وذلك بالنظر إلى خصوصيتها باعتبارها من ناحية، تتعلق بأراضي تمّ إسنادها من قبل الدولة إلى الخواص بأسعار رمزية، ومن ناحية أخرى بما أنّه تمّ التفويت فيها فيما بعد لفائدة الوكالات العقارية.

وحيث واعتبارا إلى أنّ " ما حكم به القانون لسبب معيّن جرى العمل به كلّما وُجد السبب المذكور " وفقا لأحكام الفصل 536 من مجلة الإلتزامات والعقود، وأنّ القاعدة الأصولية تقتضي أنّ الخاص يقيد العام، فإنّ نسبة الأداء بعنوان القيمة الزائدة العقارية المنطبقة على عملية التفويت التي قامت بها المعقب ضدها بمعية بقية ورثة المرحوم = الس بن د؛ في العقار، الذي هو في الأصل أرض دولية فقدت صبغتها الفلاحية، لفائدة الوكالة العقارية الفلاحية هي 25% على معنى أحكام الفصلين 27 فقرة 3 و 44 (III) من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات.

وحيث وعليه، فإنّ محكمة الحكم المنتقد تكون قد أساءت تطبيق القانون لما قضت بتطبيق نسبة 5% من الضريبة بعنوان القيمة الزائدة العقارية عوضا عن نسبة 25% التي اعتمدها إدارة الجباية صلب قرار التوظيف، وتعيّن لذلك قبول المطاعن الماثلة كقبول التعقيب برمته.

وحيث وطالما أنّ محكمة البداية كانت على صواب لمّ قضت بإقرار قرار التوظيف الإجباري للأداء المطعون فيه، وبما أنّ ذلك القرار جاء سليما في تطبيقه لنسبة الأداء المستوجبة قانونا على النحو السالف بيانه أعلاه، فإنّه يتّجه نقض الحكم المطعون فيه دون إحالة لإنتفاء الجدوى من الإحالة وإقرار قرار التوظيف على ذلك الأساس.

### ولهذه الأسباب

### قررت المحكمة :

أولا : قبول مطلب التعقيب شكلا وأصلا ونقض الحكم المطعون فيه دون إحالة.

ثانيا : حمل المصاريف القانونية على المعقب ضدها.

