

الحمد لله،

7/10/10



الجمهورية التونسية

مجلس الدولة

المحكمة الإدارية

القضية عدد: 310256

تاريخ القرار: 29 مارس 2010

قرار تعقيبي

باسم الشعب التونسي

أصدرت الدائرة التعقيبية الثانية بالمحكمة الإدارية

القرار التالي بين:

المعقبة:

من جهة،

نائبه الأستاذ

والمعقب ضده: م ، الكائن

من جهة أخرى.

بعد الإطلاع على مطلب التعقيب المقدم من المعقبة المذكور أعلاه بتاريخ 11 أبريل 2009 والمسجل بكتابة المحكمة تحت عدد 310256 طعنا في الحكم الصادر عن محكمة الاستئناف ببنزرت بتاريخ 16 أكتوبر 2006 في القضية عدد 7162 والقاضي بقبول الاستئناف شكلا وفي الأصل بإقرار الحكم الابتدائي مع تعديل نصّه وذلك بالخطّ من الأداء المستوجب على المستأنف إلى عشرين ألف وثمانية وخمسين دينارا ومليمات 168 (20.058,168د) أصلا وخطايا وإعفاء المستأنف من الخطية وإرجاع معلومها المؤمن إليه وحمل المصاريف القانونية عليه.

وبعد الإطلاع على الحكم المطعون فيه الذي تفيد وقائعه أنّ المعقب ضده خضع بوصفه محاميا إلى مراجعة معمقة لوضعيته الجبائية في مادة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والأقساط الاحتياطية والأداء على القيمة المضافة والمساهمة في صندوق النهوض بالمسكن لفائدة الأجراء والمعلوم

على المؤسسات ذات الصبغة الصناعية أو التجارية أو المهنية شملت سنوات 1999 و 2000 و 2001 و 2002 ونتج عنها قرار في التوظيف الإجباري تحت عدد 2004/220 بتاريخ 13 جويلية 2004 يقضي بمطالبته بدفع مبلغ جملي لفائدة الخزينة قدره (23.931,404 د.) أصلا وخطايا، فاعترض عليه أمام المحكمة الابتدائية ببترت التي قضت بإقراره. بموجب حكمها الصادر بتاريخ 5 أكتوبر 2005 في القضية عدد 145، وهو الحكم الذي استأنفه المعقب أمام محكمة الاستئناف ببترت التي تعهدت بالقضية وأصدرت فيها حكمها المبين منطوقه بالطالع والذي هو محلّ الطعن الراهن.

وبعد الاطلاع على مذكرة شرح مستندات التعقيب المقدمة من المعقبة بتاريخ 29 أبريل 2009 والرامية إلى قبول مطلب التعقيب شكلا وأصلا ونقض الحكم المطعون فيه وإحالة القضية إلى محكمة الاستئناف ببترت لتعيد النظر فيها بهيئة حكومية جديدة بالاستناد إلى:

1- خرق أحكام الفقرة 30 من الجدول "أ" من مجلة الأداء على القيمة المضافة: بمقولة أن محكمة

الاستئناف قضت بإعفاء المعقب ضده من الأداء على القيمة المضافة فيما يتعلق بمداخيله العقارية مؤسسة قرارها على أن المعنى بالأمر غير خاضع للنظام الحقيقي وإنما ينضوي تحت النظام التقديري منتهية إلى أنه وعملا بأحكام الفقرة 30 من الجدول "أ" من مجلة الأداء على القيمة المضافة تكون المداخيل العقارية المحققة من جانبه معفاة من الأداء على القيمة المضافة طالما أن عبارة "العقارات" الواردة صلب هذه الفقرة جاءت عامة ولم تفرق بين طبيعة الكراء لغاية السكن أو التجارة، والحال أنه يستخلص من الأحكام المذكورة أن عمليات الكراء المعفاة من الأداء على القيمة المضافة همّ محلات السكنى غير المؤثثة وتسويق العقارات الأخرى التي تنجز من قبل الأشخاص الطبيعيين غير الخاضعين للأداء على القيمة المضافة حسب النظام الحقيقي. بموجب نشاط آخر وذلك خلافا للمطالب بالأداء في هذه القضية الذي يمارس نشاط مهنة الحمامة وهو نشاط مصنّف ضمن الأنشطة غير التجارية الخاضعة وجوبا للأداء على القيمة المضافة وفقا للنظام الحقيقي أو وفقا للنظام الجبائي القائم على أساس ربح تقديري يساوي 70 بالمائة من مبلغ مقايضه الخام طبقا للفقرة II من الفصل 22 من مجلة الضريبة وعليه فإن المطالب بالأداء وباعتبار اختياره للنظام الثاني يبقى خاضعا للأداء على القيمة المضافة على أساس حقيقة رقم معاملاته من مبلغ المقايض الخام. وأضافت الجهة المعقبة أن النظام الجبائي القائم على أساس الربح التقديري المنصوص عليه بالفقرة II من الفصل 22 المذكور

يختلف عن النظام التقديري المنصوص عليه بالفصل 44 من مجلة الضريبة، إذ يستوجب مسك محاسبة قانونية ويعتمد في مستوى تحديد الربح والأعباء على قاعدة محدّدة سلفاً تتمثل في طرح نسبة 30% بصفة تقديرية كأعباء يستلزمها الاستغلال وإخضاع نسبة الـ 70% المتبقية إلى الضريبة على الدخل.

2- سوء التعليق: بمقولة أنّ محكمة الاستئناف قضت بإعفاء المعقب ضده من الأداء على القيمة المضافة فيما يتعلق بمداخيله العقارية على الرغم من ممارسته لمهنة المحاماة التي تعدّ نشاطاً غير تجاري خاضع للأداء المذكور وهو يعد مخالفة للاستثناءات المنصوص عليها بأحكام الفقرة 30 من الجدول "أ" من مجلة الأداء على القيمة المضافة مثلما تمّ تنقيحه بقانون المالية لسنة 1994 وعلّلت محكمة الاستئناف حكمها المطعون فيه بأنّ المعقب ضده خاضع إلى النظام التقديري والحال أنه خاضع إلى النظام الجبائي على أساس الربح التقديري المنصوص عليه بالفقرة II من الفصل 22 المذكور والذي يصنّف ضمن النظام الحقيقي ويختلف عن النظام التقديري المنصوص عليه بالفصل 44 من مجلة الضريبة كما اعتبرت محكمة الاستئناف أنّ عبارة العقارات المنصوص عليها بأحكام الفقرة 30 سالفه الذكر جاءت عامة لا تفرّق بين طبيعة الكراء لغاية السكن أو التجارة، والحال أنّ الأحكام المذكورة وردت واضحة لا لبس فيها فيما يتعلّق بالتفريق بين الكراء لغاية السكنى وكراء المحلات لممارسة نشاط تجاري مهني ذلك أنّ الإعفاء من الأداء على القيمة المضافة يشمل عملية كراء المحلات السكنية غير المؤثثة بصرف النظر عن وضعية مالكيها تجاه الأداء على القيمة المضافة والأداءات الأخرى، أمّا بالنسبة لعمليات كراء المحلات المعدة للإستعمال التجاري أو المهني فإنها لا تنتفع بالإعفاء طالما أنّ مالكيها يخضعون إلى الأداء المذكور وفقاً للنظام الحقيقي.

وبعد الاطلاع على مذكرة الردّ على مستندات التعقيب المقدمة من الأستاذ محمد النكيس نيابة عن المعقب ضده بتاريخ 1 جويلية 2009 والتي جاء بها بالخصوص أنّه تطبيقاً للفصل 3 من القانون عدد 24 لسنة 2006 المتعلق بسنّ عفو جبائي أبرم المعقب ضده صلحاً مع إدارة الجباية تضمّن اعترافه بالدين الجبائي المتخلّد بدمته بموجب قرار التوظيف والمقدّر بـ (23.389,379 د.)، أي دون مراعاة التخفيض في المبلغ المذكور إلى (20.058,168 د.) بموجب الحكم المطعون فيه، كما تولى المعقب ضده تسديد كامل المبلغ المذكور أقساطاً وفقاً للبرنامج التي حدّدتها إدارة الجباية، وطالب على هذا الأساس برفض مطلب التعقيب أصلاً نظراً لانتهاء النزاع بين الطرفين.

وبعد الاطلاع على بقية الأوراق المظروفة بالملف.

وبعد الاطلاع على القانون عدد 40 لسنة 1972 المؤرخ في 1 جوان 1972 المتعلق بالمحكمة الإدارية وعلى جملة النصوص المنقحة والمتممة له وآخرها القانون الأساسي عدد 63 لسنة 2009 المؤرخ في 12 أوت 2009،

وعلى مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات الصادرة بمقتضى القانون عدد 114 لسنة 1989 المؤرخ في 30 ديسمبر 1989،

وبعد الإطلاع على ما يفيد استدعاء الطرفين بالطريقة القانونية لجلسة المرافعة المعينة ليوم 1 مارس 2010 وبها تم الاستماع إلى المستشار المقرر السيد ف. الد. في تلاوة ملخص من تقريره الكتابي، وحضر ممثل الإدارة المعقبة وتمسك بمطلب التعقيب، وبلغ الاستدعاء إلى الأستاذ نائب المعقب ضده وتخلف عن الحضور

وإثر ذلك قررت المحكمة حجز القضية للمفاوضة والتصريح بالحكم بجلسته يوم 29 مارس

2010

وبها وبعد المفاوضة القانونية صرح بما يلي:

من جهة الشكل:

حيث قدّم مطلب التعقيب ثمن له الصفة والمصلحة وفي ميعاده القانوني مستوفيا جميع مقوماته الشكلية، لذا فهو مقبول من هذه الناحية.

من جهة الأصل:

- بخصوص انتهاء النزاع بالصلح:

حيث تمسك المعقب ضده بأنه أبرم صلحا مع إدارة الجباية تضمن اعترافه بالدين الجبائي المتخلد بذمته بموجب قرار التوظيف والمقدّر بـ (23.389,379 د.)، أي دون مراعاة التخفيض في المبلغ المذكور إلى (20.058,168 د.) بموجب الحكم المطعون فيه، كما أوضح المعقب ضده أنه تولى تسديد كامل المبلغ المذكور أقساطا وفقا للبرنامج التي حدّتها إدارة الجباية.

وحيث اقتضى الفصل 2 من القانون عدد 25 لسنة 2006 المؤرخ في 15 ماي 2006 المتعلق بسنّ عفو جبائي أنه: " يتمّ التخلي عن الخطايا ومصاريف التتبع المتعلقة بالديون الجبائية الراجعة للدولة التي يتجاوز أصل الأداء المتبقي بعنوانها 100 دينار بالنسبة للدين الواحد شريطة اكتاب

رزمة دفع قبل غرة جويلية 2006 وتسديد المبالغ المتخلدة على أقساط ثلاثية متساوية لفترة أقصاها خمس سنوات يدفع القسط الأول منها قبل التاريخ المذكور.

تضبط رزمة الدفع داخل الفترة القصوى المذكورة بقرار من وزير المالية حسب أهمية المبالغ وأصناف المطالبين بالأداء"

وحيث أدلى المعقب بمكتوب مؤرخ في 27 جوان 2006 يحمل ختم إدارة الجباية تضمن حسب ما يدعيه التزامه بتسديد أصل المبالغ المتخلدة بدمته بموجب قرار التوظيف على أقساط ثلاثية متساوية خلال سنة وثلاثة أشهر ابتداء من 30 جوان 2006 إلى غاية 30 سبتمبر 2007 وذلك طبقا للفصل الثاني من القانون عدد 25 لسنة 2006 سالف الذكر وعملا برزمة الدفع التي ضبطها وزير المالية بموجب قراره المؤرخ في 26 ماي 2006 تطبيقا للقانون المذكور، كما أدلى المعقب ضده بوصولات خلاص جباية تثبت حسب ادعائه تسديده لأصل الدين الجباي المتخلد بدمته وطالب باعتبار النزاع منتهيا بينه وبين الإدارة.

وحيث يتضح من أوراق الملف أن محكمة الحكم المنتقد لم تتعرض إلى هذه المسألة لعدم تقديم تلك الوثائق لديها فلا يعاب عليها حينئذ عدم استخلاصها للنتائج المترتبة عن ذلك.

— عن المطعنين المتعلقين بسوء التعليل وخرق أحكام الفقرة 30 من الجدول "أ" من مجلة الأداء على القيمة المضافة لتداخلهما:

حيث تعيب المعقبة على محكمة الاستئناف سوء التعليل وخرق أحكام الفقرة 30 من الجدول "أ" من مجلة الأداء على القيمة المضافة لما قضت بإعفاء المعقب ضده من الأداء على القيمة المضافة فيما يتعلق بمداخيله العقارية مؤسسة قرارها على أن المعني بالأمر غير خاضع للنظام الحقيقي وإنما ينضوي تحت النظام التقديري منتهية إلى أنه وعملا بأحكام الفقرة 30 من الجدول "أ" من مجلة الأداء على القيمة المضافة تكون المداخيل العقارية المحققة من جانبه معفاة من الأداء على القيمة المضافة طالما أن عبارة "العقارات" الواردة صلب هذه الفقرة جاءت عامة ولم تفرق بين طبيعة الكراء لغاية السكن أو التجارة، والحال أنه يستخلص من الأحكام المذكورة أن الإعفاء من الأداء على القيمة المضافة يقتصر على عمليات كراء المحلات السكنية غير المؤثثة، أما بالنسبة لعمليات كراء المحلات المعدة للإستعمال التجاري أو المهني فإنها لا تنتفع بالإعفاء طالما أن مالكيها يخضعون إلى الأداء المذكور وفقا للنظام الحقيقي طبقا للفصل الأول من مجلة الأداء على القيمة المضافة كما هو الشأن بالنسبة للمطالب بالأداء

في هذه القضية الذي يمارس نشاط مهنة المحاماة وهو نشاط مصنف ضمن الأنشطة الخاضعة وجوبا للأداء على القيمة المضافة وفقا للنظام الحقيقي.

وحيث اقتضى الفصل الأول من مجلة الأداء على القيمة المضافة أنه: "تخضع العمليات المنجزة بالبلاد التونسية بالمعنى المنصوص عليه بالفصل الثالث الآتي ذكره للأداء على القيمة المضافة مهما كانت أهدافها ونتائجها وما دامت تكتسي صبغة صناعية أو صناعية تقليدية أو تتعلق بإحدى المهن الحرة وكذلك العمليات التجارية غير البيوعات.

وينطبق هذا الأداء مهما كانت:

- الحالة القانونية للأشخاص الذين يتدخلون في إنجاز العمليات الخاضعة للأداء على القيمة المضافة أو مهما كانت وضعيتهم إزاء جميع الأداءات الأخرى.

- صيغة أو نوعية تدخلهم والصبغة العادية أو العرضية لهذا التدخل"

وحيث اقتضى الفصل 4 من نفس المجلة أنه: "تعفى من الأداء على القيمة المضافة العمليات المبينة بالجدول "أ" المدرج بالملحق".

وحيث نصّت النقطة 30 من الجدول أ المذكور على إعفاء "محات السكنى غير المؤثثة وتسويغ العقارات الأخرى من طرف الجماعات المحلية والأشخاص الطبيعيين غير الخاضعين للأداء على القيمة المضافة في النظام الحقيقي بموجب نشاط آخر وتسويغ العقارات المؤثثة المعدة لإيواء الطلبة طبقا لكراس شروط معدّ من طرف وزارة الإشراف على القطاع".

وحيث يستخلص من الأحكام السالف ذكرها أنه استثناء لمقتضيات الفصل الأول من مجلة الأداء على القيمة المضافة فإنه تعفى من الأداء المذكور عمليات كراء محلات السكنى غير المؤثثة وتسويغ العقارات الأخرى من طرف الأشخاص الطبيعيين غير الخاضعين للأداء على القيمة المضافة في النظام الحقيقي بموجب نشاط آخر.

وحيث يتضح من أوراق الملف أن المعقب ضده اختار بوصفه محاميا الخضوع إلى الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين على أساس ربح تقديري يساوي 70 بالمائة من مبلغ مقايضه الختام طبقا للفقرة II من الفصل 22 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات.

وحيث أنّ خضوع المعقب ضده إلى الضريبة على الدخل على أساس الربح التقديري المشار إليه لا يفيد بالضرورة خضوعه إلى النظام التقديري للأداء على القيمة المضافة وذلك بالنظر إلى اختلاف النظام القانوني لكلّ من الضريبتين المذكورتين ولأنّ المشرع ضبط الأنظمة التقديرية للأداء على القيمة المضافة ضمن الفقرة 2 من الفصل 17 من مجلة الأداء على القيمة المضافة. وحيث طالما أنّ مهنة المحاماة لا تنضوي ضمن الأنظمة التقديرية للأداء على القيمة المضافة المنصوص عليها بالفقرة 2 من الفصل 17 المذكور، فإنّ المعقب ضده يعدّ خاضعا إلى الأداء المذكور طبقا للنظام الحقيقي بموجب نشاطه الأصلي المتمثل في المحاماة، الأمر الذي يجعل مداخله المتأتية من تسويق العقارات لا تندرج ضمن حالات الإعفاء المنصوص عليها بالنقطة 30 من الجدول "أ" سالف الذكر، وهو ما يتجه معه قبول هذين المطعين ونقض الحكم المطعون فيه على هذا الأساس.

ولهذه الأسباب:

قررت المحكمة:

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

ثانيا: حمل المصاريف القانونية على المعقب ضده.

وصدر هذا القرار عن الدائرة التعقيبية الثانية بالمحكمة الإدارية برئاسة السيد محمد فوزي بن حماد وعضوية المستشارين السيدة . الج والسيد . الع

وتلي علنا بجلسة يوم 29 مارس 2010 بحضور كاتبة الجلسة السيدة وسيلة النفزي.

المستشار المقرر

ف. الع

الرئيس

محمد فوزي بن حماد