

الحمد لله



الجمهورية التونسية  
مجلس الدولة  
المحكمة الإدارية

القضية عدد : 310856  
تاريخ القرار : 22 نوفمبر 2010

## قرار تعقيبي باسم الشعب التونسي



أصدرت الدائرة التعقيبية الثانية بالمحكمة الإدارية القرار التالي بين :

المعقبة : الإدارة ، مقرها

من جهة

الع ، عنوانه

المعقبة ضده : أ

محاميه الأستاذ

من جهة أخرى

بعد الاطلاع على مطلب التعقيب المقدم من المعقبة المذكورة أعلاه بتاريخ 12 ديسمبر 2009  
والمسجل بكتابة المحكمة تحت عدد 310856 طعنا في الحكم الصادر عن محكمة الاستئناف بتونس  
بتاريخ 15 جويلية 2009 تحت عدد 71186 والقاضي " بقبول الإستئناف شكلا و في الأصل  
بنقض الحكم الابتدائي المطعون فيه والقضاء مجددا بإلغاء قرار التوظيف الإجباري عدد 2004/ 508  
الصادر بتاريخ 14 جوان 2006 .

وبعد الإطلاع على الحكم المطعون فيه الذي تفيد وقائعه أن مصالح الجباية نبهت المعقبة ضده  
بإيداع تصاريح غفل عنها تتعلق بالضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين بعنوان القيمة الزائدة  
العقارية والأداء على القيمة المضافة شملت سنتي 2003 و 2004 وذلك في أجل 30 يوما من تاريخ  
ذلك التنبيه الا انه لم يستجب فأصدرت في شأنه قرار في التوظيف الإجباري مؤرخ في 14 جوان  
2006 يتضمن مطالبته بدفع مبلغ قدره 612 ، 731 ، 74 دينار أصلا وخطايا ، فاعتراض عليه  
المعني بالأمر أمام المحكمة الابتدائية بأريانة التي أصدرت حكما بتاريخ 5 أفريل 2007 تحت عدد  
557 يقضي : " بقبول الاعتراض شكلا وفي الأصل بإقرار قرار التوظيف الإجباري للاداء عدد 508

2006/ الصادر بتاريخ 14 جوان 2006. " وتم استئناف ذلك الحكم أمام محكمة الاستئناف بتونس التي أصدرت الحكم المبيّن منطوقه بالطالع و الذي هو موضوع الطعن الماثل .

وبعد الاطلاع على مستندات التعقيب الواردة بتاريخ 4 جانفي 2010 والرامية إلى قبول مطلب التعقيب شكلا وأصلا ونقض الحكم المطعون فيه وإحالة القضية على المحكمة المختصة لتنظر فيها بهيئة أخرى وحمل المصاريف القانونية على المعقب ضده استنادا إلى ما يلي :

1- خرق أحكام الفصلين 56 و68 من مجلة الحقوق والاجراءات الجبائية والفصل 144 من مجلة المرافعات المدنية والتجارية: ذلك أن محكمة الاستئناف قضت بإلغاء قرار التوظيف الإجباري للاداء استنادا الى أن مصالح الجبائية لم تراعى أحكام الفصل 28 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين فيما يتعلق بإضافة نسبة 10 % على كل سنة امتلاك لسعر تكلفة اقتناء الأرض قبل تقسيمها وتجزئتها في حين أن الإستئناف لم يتسلط بتاتا على مسألة عدم احترام مصالح الجبائية في عملية احتساب الضريبة بعنوان القيمة الزائدة العقارية ولا يوجد أي تحفظ بشأن عدم قيامها بإضافة نسبة 10 % عن كل سنة امتلاك علاوة على أن مصالح الجبائية قد أضافت فعلا تلك النسبة كما بينه قرار التوظيف وجدول احتساب القيمة الزائدة العقارية التي حققها المعني بالأمر والملحق بذلك القرار .

2- خرق أحكام الفصلين 56 و68 من مجلة الحقوق والاجراءات الجبائية والفصل 145 من مجلة المرافعات المدنية والتجارية بمقولة أن محكمة الإستئناف خرقت أحكام الفصول المذكورة حين قضت بإلغاء قرار التوظيف الإجباري على أساس أن مصالح الجبائية لما تولت تحديد القيمة الزائدة العقارية لم تحترم أحكام الفصل 28 من مجلة الضريبة على الدخل المتعلقة بإضافة نسبة 10 % عن كل سنة امتلاك ضرورة أن الاستئناف لم يتسلط على مسألة عدم احترام مصالح الجبائية في عملية احتساب الضريبة بعنوان القيمة الزائدة العقارية لأحكام الفصل 28 من مجلة الضريبة وأنه تبعا لذلك لا يمكن للمحكمة ان تنظر إلا في المسائل التي تم الإستئناف في شأنها.

3- صدور الحكم بأكثر مما طلبه الخصوم بمقولة أن المحكمة بقضائها بإلغاء قرار التوظيف بتعلة ان مصالح الجبائية لما تولت تحديد القيمة الزائدة العقارية لم تحترم الفصل 28 من مجلة الضريبة تكون قد قضت باكثر مما طلبه الخصوم .

4- عدم تطابق منطوق القرار المطعون فيه مع مستنداته بمقولة أن السند الذي اعتمده محكمة الاستئناف لا يبرر إلغاء قرار التوظيف وإنما يبرر في أقصى الحالات إعادة احتساب الضريبة على الدخل بعنوان القيمة الزائدة العقارية التي حققها المطالب بالأداء خلال سنتي 2003 و2004 و ذلك

بإضافة نسبة 10 % عن كل سنة امتلك فيها الأرض التي باع مقاسم منها لتكلفتها لا سيما وأنه ثبت أنه كان في حالة إغفال عن إيداع التصاريح و دون أن يؤول ذلك إلى إعفائه منها كلياً .

**5- خرق أحكام الفصل 6 من الدستور** بمقولة أن المحكمة قضت بإلغاء قرار التوظيف الاجباري والحال أنه لم يكن معيباً من الناحية الإجرائية كما أن الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين التي وظفت في إطار ذلك القرار كانت مستوجبة فعلاً على المعني بالأمر بعنوان القيمة الزائدة العقارية التي حققها في سنتي 2003 و2004 وأن قضائها على ذلك النحو يعد بمثابة المكافأة عن عدم قيامه بواجبه الجبائي الذي يستدعي منه المبادرة تلقائياً بالتصريح بالأداء في الأجل القانوني المحدد له وفي ذلك خرق لأحكام الفصل 6 من الدستور الذي وضع مبدأ المساواة في الحقوق والواجبات و المساواة في دفع الأداء .

**6- خرق أحكام الفصل 16 من الدستور** بمقولة أن المحكمة قضت بإلغاء قرار التوظيف الإجباري في حين أنه ليس لها إلا ان تقضي بإقرار ذلك القرار أو بتعديله وفي صورة تعديله فإنه يتعين عليها أن تراعي الحد الأدنى للأداء غير القابل للاسترجاع وقدره 50 دينار بعنوان كل تصريح ، كما أن القرار الملغى لم يكن معيباً من الناحية الإجرائية كما أن الضريبة الموظفة في إطار ذلك القرار والتي غفل المعني بالأمر عن التصريح بها وتمادى في ذلك الإغفال رغم التنبيه عليه كانت مستوجبة بعنوان المداخل العقارية التي حققها والمكونة من القيمة الزائدة العقارية التي حققها في سنتي 2003 و2004 من التفويت في 15 مقسم من أرض تولى تجزئتها وتقسيمها وهو ما يشكل خرقاً للفصل 16 من الدستور الذي أرسى واجب دفع الأداء على أساس الإنصاف .

**7- خرق أحكام الفصل 2 من مجلة الحقوق والاجراءات الجبائية** بمقولة ان المحكمة قضت بإلغاء قرار التوظيف الإجباري في حين أنه ليس لها إلا أن تقضي بإقرار ذلك القرار أو بتعديله وفي صورة تعديله فإنه يتعين عليها أن تراعي الحد الأدنى للأداء غير القابل للإسترجاع وقدره 50 دينار بعنوان كل تصريح ، كما أن القرار الملغى لم يكن معيباً من الناحية الإجرائية كما أن الضريبة الموظفة في إطار ذلك القرار والتي غفل المعني بالأمر عن التصريح بها وتمادى في ذلك الإغفال رغم التنبيه عليه كانت مستوجبة بعنوان المداخل العقارية التي حققها والمكونة من القيمة الزائدة العقارية التي حققها في سنتي 2003 و2004 من التفويت في 15 مقسم من أرض تولى تجزئتها وتقسيمها وفي ذلك خرق للفصل 2 من مجلة الحقوق والاجراءات الجبائية الذي أرسى واجبا هاما وهو واجب التصريح بالأداء تلقائياً .

8- خرق أحكام الفصل 28 من مجلة الضريبة على الدخل بمقولة أنه خلافا لما انتهت إليه محكمة الحكم المنتقد من عدم احترام مصالح الجباية عند تحديدها القيمة الزائدة العقارية لأحكام الفصل 28 من مجلة الضريبة فإن الإدارة ضبطت القيمة الزائدة العقارية باحتساب سعر التفويت المصرح به في عقود البيع مع طرح سعر تكلفة الإقتناء مع إضافة نسبة 10 % عن كل سنة امتلاك كما أن الإدارة استندت في ضبط سعر تكلفة الإقتناء المقاسم على العقد الذي اقتنى به المعقب ضده بمعية أخويه الهنشير 43 الكائن بالمنيهلة والمسجل في 5 جويلية 1978 بقباضة نقل ملكية العقارات والتركات 13 نهج روما تونس وقد جاء فيه أن ثمن الأرض 250,000 د بالإضافة إلى الرسم العقاري عدد 57341 المسلم من إدارة الملكية العقارية والذي جاء فيه أن مساحة تلك الأرض تقدر ب 20220 م<sup>2</sup> ومناب المعقب ضده منها 10100 م<sup>2</sup> كما أن الإدارة احتسبت تكلفة إقتناء معالم التسجيل التي دفعت في إطار الشراء مع إضافة 10 % عن كل سنة إمتلاك ابتداء من تاريخ تسجيل عقد الشراء الموافق ليوم 5 جويلية 1978 وانتهاء بكتب البيع .

9- تحريف الوقائع بمقولة أن محكمة الحكم المنتقد حرّفت الوقائع حين قضت بإلغاء قرار التوظيف على أساس عدم احترام إدارة الجباية لأحكام الفصل 28 من مجلة الضريبة ضرورة أنه ثبت من الجدول المنصوص عليه بالصفحة 7 من قرار التوظيف الاجباري أن مصالح الجباية ضبطت القيمة الزائدة العقارية على أساس الفارق بين سعر بيع كل مقسم مصرح به في العقد وسعر تكلفة الإقتناء مع إضافة نسبة 10 % عن المدة التي تملك فيها المعني بالأمر الأرض كما أن المعقب ضده لم ينازع بتاتا في الطريقة التي اتبعتها مصالح الجباية في ضبط القيمة الزائدة العقارية التي حققها في سنتي 2003 و 2004 وخلت مستندات الاستئناف والتقارير التي تلتها من أي تحفظ أو احتراز حول تلك المسألة .

9- سوء التعليل بمقولة أن ما انتهت إليه المحكمة من عدم احترام إدارة الجباية للفصل 28 من مجلة الضريبة عند توليها تحديد القيمة الزائدة العقارية ينطوي على ضعف تعليل ضرورة أن الإدارة بينت بكل دقة ووضوح وحرافية طريقة الإحتساب المعتمدة في قرار التوظيف وطبقت في عملية الإحتساب الفصل 28 من مجلة الضريبة مثلما يتبين من الجدول المصاحب للقرار الملغى .

10- سوء تطبيق أحكام الفصول 58 و 59 و 76 من مجلة التهيئة الترابية والتعمير : بمقولة أن قضاء محكمة الحكم المنتقد بإلغاء قرار التوظيف الإجباري على أساس أن المعقب ضده ليست له صفة المقسم العقاري يعتبر مخالفا لأحكام الفصول المذكورة ضرورة أنه ثبت من الملف أن المعقب ضده قسّم وجزأ الأرض المسماة "الهنشير 43" مقاسم متعددة باع منها 15 مقسما كما أن عمليات البيع التي قام

بها لا تتعلق بأجزاء من تلك الأرض وإنما تتعلق بمقاسم قام بتحديددها وتمييزها كما أن قيامه بتجزئة قطعة الأرض الى مقاسم يفوق عددها ثلاثة يضي عليه صفة المقسم العقاري وأن مجلة التهيئة الترابية والتعمير ولئن ميزت بين عمليات التقسيم المصادق عليها وعمليات التقسيم غير المصادق عليها فإن الأداء على القيمة المضافة يبقى مستوجبا في كلتا الحالتين بقطع النظر عن المصادقة على مشروع التقسيم من عدمها وعلى الصبغة العرضية أو المتكررة لعملية التقسيم .

**11-** سوء تطبيق أحكام الفصلين الأول و6 من القانون عدد 17 لسنة 1990 المؤرخ في 26 فيفري 1990 المتعلق بتحويل التشريع الخاص بالبعث العقاري بمقولة أن قضاء محكمة الاستئناف بإلغاء قرار التوظيف بتعلة أن المعقب ضده لم يرخص له في ممارسة مهنة الباعث العقاري يعتبر مخالفا لأحكام الفصلين المذكورين ضرورة أنه ثبت من الملف أن المعقب ضده قام بتقسيم وتهيئة أرض قصد بيعها وأنه لم يطلب الحصول على ترخيص مسبق في ممارسة مهنة الباعث العقاري بل قام بممارسة ذلك النشاط بصفة اعتيادية وذلك تفصيا من الشروط الواجب توفرها للحصول على ذلك الترخيص طبقا لأحكام الفصل 7 من القانون عدد 17 لسنة 1990 كما يتبين أن المعقب ضده باعث عقاري فعلي وليس باعث عقاري مرخصا له وأن عدم حصوله على ترخيص في ممارسة نشاطه يحرمه من التمتع بامتيازات وتشجيعات الدولة الخاصة بنشاط البعث العقاري و لا يعفيه بتاتا من دفع الاداءات الموظفة على ذلك النشاط وهو أمر أساءت محكمة الحكم المنتقد التعامل معه وكافأت المعقب ضده على إخلاله بالقوانين والتراتب الجاري بها العمل في قطاع البعث العقاري .

**12-** سوء التكييف بمقولة أن محكمة الإستئناف أساءت تكييف وضعية المعقب ضده عندما ألغت قرار التوظيف على أساس أنه ليست له صفة المقسم العقاري ولا صفة الباعث العقاري لأنه ثبت من الملف أنه قام بتهيئة وتجزئة و تقسيم الأرض التي على ملكه .

**13-** تحريف الوقائع بمقولة أن قضاء المحكمة بإلغاء قرار التوظيف بتعلة أن المعقب ضده لا يعد مقسما عقاريا فيه تحريف للوقائع ضرورة أن هذا الأخير قام بتهيئة وتجزئة وتقسيم الأرض التي يملكها الى 15 مقسم منفصل لبيعها بعد تهيئتها لبناء مساكن فردية وأن عقود البيع المبرمة طيلة الفترة الممتدة من سنة 2003 الى سنة 2004 وصفت عملية التقسيم من خلال البند الأول وأكدت إفراز كل مشتري بمقسم مستقل بذاته .

**14-** خرق احكام الفصلين 427 و428 من مجلة الالتزامات والعقود بمقولة أن قضاء المحكمة بإلغاء قرار التوظيف بتعلة أن المعقب ضده لا يعد مقسما عقاريا فيه خرق للفصلين المذكورين ذلك أن

المعقب ضده أقر بنفسه في مختلف العقود التي أبرمها بأنه قسّم الأرض إلى عدة مقاسم وأنه تبعاً لذلك كان على المحكمة أن تعارض وتؤاخذ المعقب ضده بالإقرار الذي وقع منه عندما قام بإبرام تلك العقود غير أنها لم تفعل ذلك بل ادعت بخلاف ما أقره المعني بالأمر .

15- خرق أحكام الفصول 427 و440 و449 من مجلة الالتزامات والعقود بمقولة أن قضاء المحكمة بإلغاء قرار التوظيف بتعلة ان المعقب ضده لا يعد مقسماً عقارياً يعد مخالفاً للفصول المذكورة ضرورة أن هذا الأخير أقر ضمن العقود التي أبرمها بأن عمليات البيع لا تتعلق بأجزاء على الشيوخ وإنما تتعلق بمقاسم محددة ومستقلة ومنفصلة وأن تلك البيانات التي تضمنتها العقود بخصوص تلك المقاسم تعد إقراراً عن طريق حجج مكتوبة صادرة عن المعني بالأمر وأنه يحق لمصالح الجباية معارضة المعقب ضده بتلك الحجج .

16- خرق أحكام الفصلين الأول و 18 من مجلة الاداء على القيمة المضافة : بمقولة أن محكمة الحكم المنتقد أساءت تطبيق الفصلين المذكورين حين قضت بإلغاء قرار التوظيف على أساس أن المعقب ضده ليست له صفة المقسم العقاري ضرورة أن هذا الأخير قسّم الأرض إلى مقاسم عديدة وهو ما يضيف عليه صفة المقسم العقاري وأنه يترتب عن اكتساب صفة المقسم العقاري الذي يقوم بإنجاز تقسيم مصادق عليه أو بيع مقاسم من ذلك التقسيم سواء بصفة اعتيادية أو عرضية الخضوع وجوباً لأحكام مجلة الأداء على القيمة المضافة وتحديد أحكام الفصلين الأول و 18 من تلك المجلة وتوظيف الأداء على القيمة المضافة على المعني بالأمر طبق تلك الأحكام وأنه مهما كانت الحالة القانونية للمعني بالأمر ووضعيته إزاء باقي الاداءات فإنه من الثابت أنه أنجز عمليات خاضعة للأداء على القيمة المضافة لأنه لا يعتد في ذلك بطبيعة تدخل المعني بالأمر وصبغته العادية أو العرضية بل ولا تحول الصبغة العرضية لذلك التدخل على فرض ثبوتها بأوراق الملف دون إخضاعه للأداء على القيمة المضافة لا سيما وأن الأشخاص الذين يقومون عرضياً بعملية خاضعة للأداء على القيمة المضافة ملزمون باكتتاب إيداع تصريح بذلك الأداء لدى القبضة المالية الراجع لدايرتها المكان الذي أنجزت فيه العملية وذلك في ظرف 48 ساعة ودفع الأداء على القيمة المضافة .

وبعد الاطلاع على تقرير الأستاذ رشاد بن خليفة نائب المعقب ضده الوارد بتاريخ 7 ماي 2010 و الرامي الى رفض مطلب التعقيب أصلاً استناداً إلى أن الحكم المنتقد قد أحسن تطبيق القانون ذلك أن عمليات البيع الحاصلة من المعقب ضده التي وظفت عليها الإدارة الضريبة بعنوان القيمة الزائدة العقارية لا تخضع لأحكام الفصل 27 من مجلة الضريبة طالما أن تلك العمليات تتعلق بتفويت في

منايات شائعة من عقار فلاحى ولم تتعلق البتة بمقاسم سكنية طبقا لأمثلة محدثة وفقا لمقتضيات الفصلين 40 و41 من مجلة التهيئة الترابية والتعمير ، كما أن ما دفعت به المعقبة من عدم احترام محكمة الحكم المنتقد لمقتضيات الفصلين 56 و68 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية والفصلين 144 و145 من مجلة المرافعات المدنية والتجارية يتجه رده بإعتبار وأن النزاع الجبائي له صبغة شمولية و للمحكمة صلاحيات النظر في مدى احترام القانون والمساس بالنظام العام من عدمه علاوة على ذلك فقد دفع المطالب بالأداء من خلال مستندات الإستئناف بأن طريقة تحديد القيمة الزائدة العقارية المعتمدة اتسمت بالإبهام و الغموض ، كما أن توظيف الأداء على القيمة المضافة على المعقب ضده يعتبر في غير طريقه بإعتبار أن هذا الأخير ليست له صفة المقسم العقاري على معنى الفصل 58 من مجلة التهيئة الترابية والتعمير إذ ليس له ترخيص مسبق لكي يتمكن من تقسيم وتهيئة أراضي مخصصة أساسا للسكنى وتحديد عقارات فردية أو نصف جماعية معدة للسكنى أو التجارة أو المهنة أو الإدارة كما ورد بالقانون عدد 17 لسنة 1990 .

و بعد الإطلاع على بقية الوثائق و الأوراق المظروفة بالملف .

وبعد الإطلاع على القانون عدد 40 المؤرخ في 1 جوان 1972 والمتعلق بالمحكمة الإدارية والمنقح والمتمم بالقوانين اللاحقة و آخرها القانون الأساسي عدد 63 لسنة 2009 المؤرخ في 12 أوت 2009 .

وعلى مجلة الالتزامات والعقود .

وعلى مجلة الأداء على القيمة المضافة .

وعلى مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية .

وعلى القانون عدد 17 لسنة 1990 المؤرخ في 26 فيفري 1990 والمتعلق بتحويل التشريع الخاص بالبعث العقاري .

وبعد الإطلاع على ما يفيد استدعاء الطرفين بالطريقة القانونية لجلسة المرافعة المعينة ليوم 1 نوفمبر 2010 وبها تم الإستماع إلى المستشارة المقررة السيدة ي ك في تلاوة ملخص من تقريرها الكتابي

وحضر ممثل الإدارة وتمسك بمطلب التعقيب ، وبلغ الاستدعاء الى الاستاذ

نائب المعقب ضده وتخلّف عن الحضور .

إثر ذلك قررت المحكمة حجز التضيعة للمفاوضة والتصريح بالحكم بجلسة يوم 22 نوفمبر 2010 .

## وبها وبعد المفاوضة القانونية صرح بما يلي:

### من جهة الشكل

حيث قدم مطلب التعقيب في الآجال القانونية وبمن له الصفة والمصلحة مستوفيا مقوماته الشكلية الجوهرية مما يتجه قبوله من هذه الناحية .

### من جهة الاصل:

عن المطاعن المتعلقة بخرق أحكام الفصلين 56 و68 من مجلة الحقوق والاجراءات الجنائية والفصلين 144 و 145 من مجلة المرافعات المدنية والتجارية و بصدور الحكم بأكثر مما طلبه الخصوم :

حيث تعيب الإدارة المعقبة على محكمة الإستئناف قضائها بإلغاء قرار التوظيف الإجباري للأداء استنادا إلى أن مصالح الجباية لم ترع أحكام الفصل 28 من مجلة الضريبة على دخل الاشخاص الطبيعيين عند احتسابها الأداء بعنوان القيمة الزائدة العقارية بإعتبار أن الاستئناف لم يتسلط بتاتا على تلك المسألة ولا يوجد أي تحفظ بشأن عدم قيام الإدارة بإضافة نسبة 10 % عن كل سنة امتلاك وهو ما يعد قضاء بأكثر مما طلبه الخصوم ، علاوة على أن مصالح الجباية قد أضافت فعلا تلك النسبة كما بيّنه قرار التوظيف وجدول احتساب القيمة الزائدة العقارية التي حققها المعني بالأمر الملحق بذلك القرار .

وحيث خلافا لما تمسكت به الإدارة المعقبة فإنه يتبين بالرجوع إلى الملف الإستئنافي أن محامية المطالب بالأداء سبق وأن أثارت ضمن مستندات الإستئناف مسألة تطبيق أحكام الفصل 28 من مجلة الضريبة على الدخل ذلك أنها اعتبرت أن طريقة تحديد القيمة الزائدة العقارية المعتمدة من قبل الإدارة اتسمت بالإبهام والغموض .

وحيث تبعا لما تقدم فإن تطرق محكمة الإستئناف إلى هذه المسألة ومناقشتها لا يشكل خرقا للفصل 28 المذكور ولا يعد قضاء بأكثر مما طلبه الخصوم ، الأمر الذي يتجه معه رفض هذه المطاعن .

عن المطاعن المتعلقة بعدم تطابق منطوق القرار المطعون فيه مع مستنداته وخرق الفصلين 6 و16 من الدستور وخرق الفصل 2 من مجلة الحقوق والاجراءات الجنائية وخرق الفصل 28 من مجلة الضريبة على الدخل و تحريف الوقائع وضعف التعليل :

حيث تعيب الإدارة المعقبة على محكمة الحكم المنتقد إلغائها قرار التوظيف بمقولة أن السند الذي اعتمده محكمة الاستئناف لا يبرر الإلغاء وإنما يبرر في أقصى الحالات إعادة احتساب الضريبة على الدخل بعنوان القيمة الزائدة العقارية التي حققها المطالب بالأداء في سنتي 2003 و2004



وذلك بإضافة نسبة 10 % عن كل سنة امتلك فيها الأرض التي باع مقاسم منها لتكلفة اقتنائها لا سيما وأنه ثبت أنه كان في حالة انفصال عن إيداع التصاريح و دون أن يؤوا ذلك إلى إعائه منها كليا وأن قضائها على ذلك النحو يعد بمثابة المكافأة عن عدم قيامه بواجبه الجبائي الذي يستدعي منه المبادرة تلقائيا بالتصريح بالأداء في الأجل القانوني المحدد له وفي ذلك خرق لأحكام الفصلين 6 و 16 من الدستور الذي وضع مبدأ المساواة في الحقوق والواجبات و المساواة في دفع الأداء كما أنه فضلا عن ذلك فإن الإدارة غبظت القيمة الزائدة العقارية باحتساب سعر التفويت المصرح به في عقود البيع مع طرح سعر تكلفة الإقتناء مع إضافة نسبة 10 % عن كل سنة امتلاك وأن قضاء المحكمة بخلاف ذلك يعد تحريفا للوقائع ويجعل حكمها مشوبا بسوء التعليل.

وحيث تنص الفقرة 4 من الفصل 28 من مجلة الضريبة أنه : " لتطبيق أحكام الفقرتين 2 و 3 من الفصل 27 من هذه المجلة تساوي القيمة الزائدة العقارية الموظفة عليها الضريبة الفارق بين سعر التفويت المصرح به في الأملاك المشار إليها أو الذي وقع الترفيع فيه إثر عمليات المراقبة الجبائية حسب القواعد المعمول بها في مادة التسجيل من ناحية وسعر تكلفة الإقتناء أو الهبة أو التعويض أو البناء بما في ذلك قيمة الأرض مع إضافة مبالغ المصاريف المبررة ونسبة 10 % عن كل سنة إمتلاك من ناحية أخرى ."

وحيث يتبين بتفحص تقرير التوظيف الاجباري وخلافا لما تمسكت به المعقبة غياب ما يفيد تطبيقها مقتضيات الفصل 28 من مجلة الضريبة إذ ورد فيه أنه تم احتساب تلك القيمة بتحديد ثمن التكلفة الجملي للمقار بوضع العنصر العادلة بالإعتماد على عقد الشراء دون أن تبين طريقة الإحتساب ومدى إلزامها بأحكام الفصل 28 المذكور ، كما أنه بالرجوع الى الجدول المصاحب للتقرير والذي تضمن تلخيصا للضريبة على الدخل بعنوان القيمة الزائدة العقارية فقد تضمن فقط أصل وخطايا ذلك الأداء ومجموعهما دون أي تفسير حول الطريقة التي توصلت بها الإدارة إلى تلك النتيجة.

وحيث أن ما قضت به محكمة الحكم المنتقد من عدم احترام الإدارة للفصل 28 من مجلة الضريبة يعتبر في طريقه ولا يعد تحريفا للوقائع كما أن انتهائها إلى إلغاء قرار التوظيف يعتبر أيضا في محله باعتبار وأن خطأ الإدارة تنلق بالمشروعية الداخلية ولا مجال للإكتفاء بإعادة احتساب الأداء كما أن قضائها لا يندوي على أي خرق للفصلين 6 و 16 من الدستور إذ طالما أن الأداء المستوجب غير مبرر فإن المطالب بالأداء يكون غير ملزم بدفعه وعليه فإن الحكم يعتبر معلا تعليلا مستساغا الأمر الذي يتجه معه رفض تلك المطاعن .

عن المطاعن المتعلقة بسوء تطبيق أحكام الفصول 58 و 59 و 76 من مجلة التهيئة الترابية والتعمير وخرق أحكام الفصلين الأول وكذا من القانون عدد 17 لسنة 1990 المؤرخ في 26 فيفري 1990 المتعلق بتحويل التشريع الخاص بالبعث العقاري وخرق الفصول 427 و 428 و 440 و 449 من مجلة الالتزامات والعقود وسوء تطبيق الفصلين 1 و 18 من مجلة الأداء على القيمة المضافة :

حيث تعيب المعقبة على محكمة الحكم المنتقد مخالفتها لأحكام الفصول المذكورة ضرورة أنه ثبت من الملف أن المعقب ضده تلمس وجزأ الأرض المسماة "الهنشير 43" مقاسم متعددة باع منها 15 مقسما كما أن عمليات البيع التي قام بها لا تتعلق بأجزاء من تلك الأرض وإنما تتعلق بمقاسم قام بتحديدتها وتمييزها وأن قيامه بتجزئة قطعة الأرض إلى مقاسم يفوق عددها ثلاثة يضيف عليه صفة المقسم العقاري وأن مجلة التهيئة الترابية والتعمير ولئن ميزت بين عمليات التقسيم المصادق عليها وعمليات التقسيم غير المصادق عليها فإن الأداء على القيمة المضافة يبقى مستوجبا في كلتا الحالتين بقطع النظر عن المصادقة على مشروع التقسيم من عدمه وعن الصبغة العرضية من الصبغة المتكررة لعملية التقسيم خاصة وأنه أقر بنفسه في مختلف العقود التي أبرمها بأنه قسم الأرض إلى عدة مقاسم وأنه يحق لمصالح الجباية تبعا لذلك معارضة المعقب ضده بتلك الحجج .

وحيث انتهت محكمة الحكم المنتقد الى أن المطالب بالأداء ليست له صفة المقسم العقاري لعدم حصوله على الترخيص المنصوص عليه بالقانون عدد 17 لسنة 1990 وطالما لم تكن له صفة الباعث العقاري ولم يقع اثبات تقسيم العقار وتهيئته وبيعه مهنيا فإن توظيف الاداء على القيمة المضافة يكون في غير طريقه .

وحيث اقتضى الفصل الأول من مجلة الاداء على القيمة المضافة على أنه : " تخضع أيضا للاداء على القيمة المضافة بيع قطع الأراضي من طرف المقسمين العقاريين .

وحيث يتبين من الفصل المذكور أن عمليات بيع الأراضي الخاضعة للأداء على القيمة المضافة على معنى الفصل المذكور تتعلق بالبيوعات المنجزة من قبل المقسمين العقاريين الذين يخضعون لنظام قانوني خاص ولهم ترخيص في ذلك ويمارسون هذه المهنة بصفتهم مقسمين عقاريين .

وحيث ينص الفصل الأول من القانون عدد 17 لسنة 1990 المؤرخ في 26 فيفري 1990 المتعلق بالبعث العقاري أنه : "يسمى باعنا عقاريا كل شخص مادي أو معنوي ينجز بمصد البيع أو الايجار بصفة اعتيادية ومن قبل المهنة عمليات تقسيم الأراضي أو بناء العقارات ."

وحيث يدين من أحكام هذا الفصل أن صفة المقسم العقاري مقترنة بصفة الباعث العقاري والتي لا تكتسب إلا حين يقع تكرار وتواتر عمليات التقسيم والبناء و أن تمارس تلك العمليات المذكورة على سبيل المهنة .

وحيث أن عملية التقسيم العقاري والتفويت في تلك المقاسم من طرف الطالب بالأداء كان في مناسبة واحدة وفي المقابل لم تثبت الإدارة تكرار تلك العملية أو أن المعقب ضده كان يمتحن تقسيم العقارات ، وهو ما يحول دون اكتسابه صفة المقسم العقاري .

وحيث يندو تبعا لما تقدم أيضا محكمة الحكم المنتقد في طريقه ومعدلا تعليلا كافيا ومستساغا ، الأمر الذي يتجه معه رفض المطاعن الماثلة .

### ولمصلحة الأسباب

قررت المحكمة :

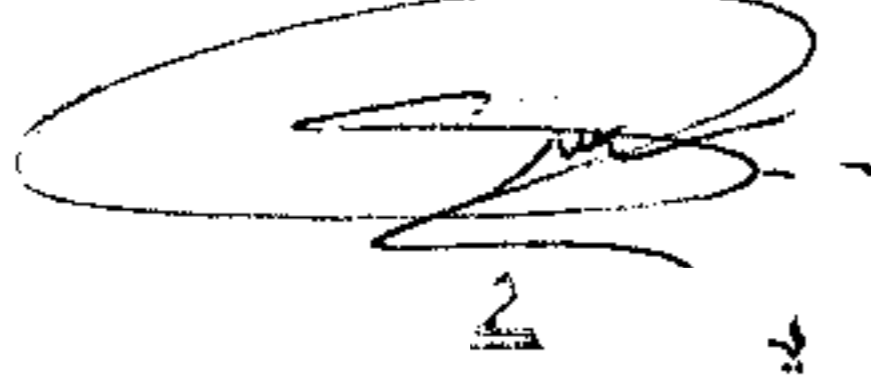
أولاً: قبول مطلب التوقيب شكلا برفضه أصلا .

ثانياً: حمل المصاريف القانونية على العقبة .

وصدر هذا القرار عن الدائرة التوقيبية الثانية بالمحكمة الإدارية برئاسة السيد محمد فوزي بن حماد وعضوية المستشارين السيدين د. الج. وش. بو

وتلي علنا بجلسة يوم 22 نوفمبر 2010 بحضور كاتبة الجلسة السيدة وسيلة النفزي .

المستشارة المقررة



الرئيس

  
محمد فوزي بن حماد

العلامة العامة للإدارة  
الإستشارة المقررة