



الجمهورية التونسية  
مجلس الدولة  
المحكمة الإدارية

قرار تعقيبي

القضية عدد: 36032

باسم الشعب التونسي

تاريخ القرار: 22 نوفمبر 2010

أصدرت الدائرة التعقيبيّة الأولى بالمحكمة الإدارية القرار التالي بين:

21 فيفري 2011

نائبه ،

الد عنوانه

المعقب: ه  
الأستاذ

من جهة،

والمعقب ضدها: الإدارة العامّة للأداءات في شخص ممثلها القانوني الكائن، بشارع الهادي شاكر عدد 93، تونس،

من جهة أخرى،

بعد الاطلاع على مطلب التعقيب المقدم الأستاذ والمرسم بكتابة المحكمة تحت عدد 36032 بتاريخ 10 فيفري 2003 طعنا في القرار الصادر عن لدى اللجنة الخاصة بالتوظيف الإجباري بين عروس عدد 2000/14 بتاريخ 12 فيفري 2001 والقاضي بقبول الإستئناف شكلا وفي الأصل بتأييد قرار التوظيف الإجباري مع مراعاة أحكام قانون المالية لسنة 2001 فيما يتعلق بالخطايا.

وبعد الإطلاع على القرار المطعون فيه و الذي تفيد وقائعه أنّ المعقب خضع إلى مراجعة جبائية معمقة في مادة الضريبة على الدخل بعنوان القيمة الزائدة العقارية ترتب عنها صدور قرار توظيف إجباري بتاريخ 14 جويلية 2000 يقضي بمطالبته بدفع مبلغ 3.408,700 دينار كأصل للأداء مضاف إليه مبلغ 2.002,611 دينار خطايا تأخير ومبلغ 1.022,610 دينار خطايا أساس، فاعترض عليه المعني بالأمر لدى اللجنة الخاصة بالتوظيف الإجباري بين عروس التي أصدرت قرارها المنتقد المشار إليه بالطالع والذي هو محل الطعن المائل.

وبعد الإطلاع على مذكرة التعقيب المدلى بها بتاريخ 11 أفريل 2003 والرامية إلى قبول مطلب التعقيب شكلا وأصلا ونقض القرار المطعون فيه بالإستناد إلى ما يلي:

**أولاً:** خرق قاعدة سقوط الحق بمرور الزمن المنصوص عليها بالفصل 72 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات، بمقولة أنه طالما صرح المعقب بدخله السنوي عن السنة التي تم خلالها التفويت في عقاره موضوع التداعي وقد أدلى للجنة المصدرة للقرار المنتقد بما يفيد قيامه بذلك التصريح فهو في حالة إغفال جزئي مما يجعله خاضعاً لأجل الثلاث سنوات لسقوط حق الإدارة في مراقبة الأداء وليس خمس سنوات كما ذهبت إليه الإدارة وسايرتها في ذلك اللجنة المصدرة للقرار المطعون فيه.

**ثانياً:** خرق أحكام الفقرة الرابعة من الفصل 28 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات، بمقولة أنه يستروح من عبارات الفصل المذكور أن المشرع مكن إدارة الجباية من الترفيع في ثمن العقار المفوت فيه بواسطة إجراء مراقبة جبائية حسب نفس القواعد المتبعة في مادة التسجيل المنصوص عليها بأحكام مجلة التسجيل والطابع الجبائي وأن الإدارة المعقب ضدها قامت بالترفيع في ثمن العقار المفوت فيه من قبله دون إجراء اختبار يقع فيه مراعاة الضمانات التي أقرها المشرع لفائدة الخاضع للأداء صلب الفصلين 111 و 112 من مجلة التسجيل وخاصة حقه في إيداء ملحوظاته بشأنه مكثفة بالإعتماد على التزام المشتري بمناسبة خضوعه للمراقبة في مادة التسجيل في تسوية النقص في القيمة يتضمن تصريحاً بالترفيع في قيمة العقار الأصلية من الثمن المصرح به وهو 9.300,000 ديناراً إلى 31.000,000 ديناراً وهو التزام لا يجوز شرعاً سريانه على الغير وقد أيدت اللجنة المطعون في قرارها موقف الإدارة الجبائية التي عارضت المعقب بنتائج اختبار لم يعلم به وجابته بالتزام غيره بقبول الثمن المقترح من قبل الخبير الذي لم تصادق محكمة الاستئناف على أعماله.

**ثالثاً:** خرق أحكام الفصول 60 و 64 و 74 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات.

**رابعاً:** ضعف التعليل، بمقولة أن المعقب تمسك أمام اللجنة المصدرة للقرار المطعون فيه بعدد الدفوعات الجوهرية والمؤيدات الجدية دون أن يقع الرد عليها ومناقشتها من قبل اللجنة، الأمر الذي يصير قرارها ضعيف التعليل وتتمثل هذه الدفوعات خاصة في:

- مخالفة التوظيف للواقع وللقيمة الحقيقية للعقار ضرورة أن اللجنة المصدرة للقرار المنتقد لم تأخذ بعين الاعتبار العناصر الموضوعية لتقدير قيمة العقار مثلما تمسك بها المعقب وقدم الحجج المدعمة لها وخاصة عقود بيع شملت نفس العقار تبين أن ثمن المتر المربع لا يتعدى 41 ديناراً فضلاً عن تقارير اختبار أجريت على عقارات محاذية للعقار موضوع التداعي ولا تتميز عليه لا من حيث الموقع ولا من حيث المرافق الموجودة به زمن البيع.

- عدم جواز معارضة المعقب بنتائج الإختبار المجري في قضية سابقة ومستقلة ضد المشتري فضلاً عن عدم إمكانية مواجهته بالتزام الغير وقبوله الثمن المرفع فيه من قبل الإدارة الجبائية.

- خرق الفصل 74 من مجلة الضريبة فيما يتعلق بخطايا الأساس والفصلين 60 و 64 من نفس المجلة.

**خامساً:** تحريف الوقائع، بمقولة أن القرار المنتقد انبنى على معطيات واقعية غير صحيحة باعتبار أن ثمن التفويت في العقار موضوع التوظيف هو 9.300,000 ديناراً على أساس 30 ديناراً المتر المربع

الواحد وهو الثمن الحقيقي المعمول به في السوق زمن إبرام العقد وبالنظر إلى العناصر الموضوعية لتقديره كموقع العقار والمرافق الموجودة به إذ لم يكن العقار مهيناً في ذلك التاريخ ولم يكن مشتملاً على مرافق التطهير وما الدافع للتقويت فيه إلا عدم قيام صاحب التقسيم بإنجاز أعمال التهيئة المنفق عليها والتي كانت موضوع قضية نشرت في الغرض وتغافلت الإدارة الجبائية عن تلك العناصر الواقعية الموضوعية عند تقديرها للعقار واعتمدت في ذلك على قيمة حدّدت من طرف خبير لم يسبق أن وافق عليه المطالب بالأداء مثلما تقتضيه مجلة معالم التسجيل والطابع الجبائي وفي زمن هو غير زمن البيع وبعد إدخال تحسينات على التقسيم والبناء عليه أي بعد تغيير حالته التي كان عليها في تاريخ بيعه كيفما يتبين ذلك من تاريخ رخصة البناء المسلمة للمشتري وإضافة إلى ذلك أدلى المعقب للإدارة الجبائية واللجنة المصدرة للقرار المنتقد بنسخ من عقود بيع يتبين من خلالها أنّ سعر المتر المربع الواحد من نفس المقسم لا يتعدى 40 ديناراً.

وبعد الإطلاع على التقرير المدلى به من الإدارة العامة للأداءات بتاريخ 24 جوان 2003 في الردّ على مستندات التعقيب والمتضمّن بالخصوص طلب رفض مطلب التعقيب أصلاً وحمل المصاريف القانونية على المعقب بالاستناد إلى ما يلي:

**أولاً:** بخصوص خرق قاعدة سقوط الحق بمرور الزمن المنصوص عليها بالفصل 72 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات، لم يكن المعقب في حالة إغفال جزئي وإنما كان في حالة إغفال كلي باعتبار أنّ التصريح بالدخل بعنوان القيمة الزائدة العقارية يتمّ بصفة مستقلة عن التصريح بالدخل.

**ثانياً:** بخصوص خرق أحكام الفقرة الرابعة من الفصل 28 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات، اعتمدت الإدارة في ضبطها للقيمة الزائدة العقارية على نتائج عملية المراجعة الجبائية التي خضع لها المشتري في مادة التسجيل واستندت في اعتمادها نتائج الإختبار إلى أحكام الفصل 82 من مجلة معالم التسجيل والطابع الجبائي ذلك أنّ الإختبار المعدّ في مادة التسجيل يمكن أن يعارض به البائع ويعتبر أساساً لضبط القيمة الزائدة العقارية.

**ثالثاً:** بخصوص ضعف التعليل، اللجنة المصدرة للقرار المطعون فيه أجابت على دفوع المعقب وعللت قرارها تعليلاً قانونياً مستساغاً.

**رابعاً:** بخصوص تحريف الوقائع، على خلاف ما تمسك به محامي المعقب فإنّ اللجنة الخاصة بالتوظيف الإجباري لم تقم بتعديل الثمن المرفّع فيه من قبل الإدارة وإنما أقرت بصحة التقديرات المعتمدة من طرفها.

وبعد الإطلاع على بقية الأوراق المظروفة بالملف.

وعلى القانون عدد 40 لسنة 1972 المؤرخ في 1 جوان 1972 و المتعلق بالمحكمة الإدارية كما تمّ تنقيحه وإتمامه بالنصوص اللاحقة وآخرها القانون الأساسي عدد 63 لسنة 2009 المؤرخ في 12 أوت 2009.

وعلى مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات.  
وعلى مجلة الحقوق و الإجراءات الجبائية.

وبعد الاطلاع على ما يفيد استدعاء الطرفين بالطريقة القانونية لجلسة المرافعة المعيّنة ليوم 1 نوفمبر 2010 وبها تمّ الاستماع إلى المستشار المقرر السيد هـ الز في تلاوة ملخص من تقريره الكتابي ولم يحضر الأستاذ وبلغه الإستدعاء وحضر ممثل الإدارة العامة للأداءات وتمسك بالرد.

إثر ذلك قررت المحكمة حجز ملف القضية للمفاوضة والتصريح بالقرار بجلسة يوم 22 نوفمبر 2010.

### **وبما وبعد المفاوضة القانونية صرح بما يلي :**

#### **من جهة الشكل :**

حيث قدّم مطلب التعقيب ممن له الصفة والمصلحة في ميعاده القانوني مستوفيا بذلك شروطه الشكلية الجوهرية، لذا تعين قبوله من هذه الناحية.

#### **من جهة الأصل :**

عن المطعن المتعلق بخرق قاعدة سقوط الحق بمرور الزمن المنصوص عليها بالفصل 72 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات ودون حاجة للخوض في بقية المطاعن:  
حيث يعيب المعقب على اللجنة المطعون في قرارها قضاءها بأحقية الإدارة في تدارك الإغفال بعنوان سنة 1996 إستنادا إلى أنّ المطالب بالأداء كان في حالة إغفال كلي عن إيداع تصاريحه الجبائية وأخضعته لآجال التقادم المحددة بخمس سنوات ابتداء من السنة المستوجبة بعنوانها الضريبة والحال أنّه صرح بدخله السنوي عن السنة التي تمّ خلالها التفويت في عقاره موضوع التداعي وأدلى للجنة المصدرة للقرار المنتقد بما يفيد قيامه بذلك التصريح مما يجعله في حالة إغفال جزئي وخاضع لآجال التقادم المحددة بثلاث سنوات ابتداء من السنة المستوجبة بعنوانها الضريبة.

وحيث خلافا لما ذهب إليه اللجنة المطعون في قرارها فإنّ الضريبة على الدخل بعنوان القيمة الزائدة العقارية ليست مستقلة بذاتها عن الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين المستوجبة على المداخل والأرباح الأخرى وإنما تشكل عنصرا من عناصر الدخل السنوي، ضرورة أنّ المشرع تبنى المفهوم الشامل للدخل صلب الفصل 2 من مجلة الضريبة الذي اقتضى أنّ الضريبة على الدخل تستوجب بتاريخ

غرة جانفي من كل سنة على كل شخص مقيم بالبلاد التونسية وذلك على مجموع أرباحه ومداخيله المحققة أثناء السنة السابقة.

وحيث ينصّ الفصل 8 من مجلة الضريبة على ما يلي " يتكوّن الدخل الصافي الجملي المكوّن لأساس الضريبة من الفارق الإيجابي بين المحصول الخام بما في ذلك قيمة المكاسب والإمتيازات العينية وبين الأعباء والمصاريف المتحملة في سبيل الحصول على الدخل والإحتفاظ به. ويتكوّن هذا الدخل الصافي الجملي من مجموع المداخيل الصافية المضبوطة كلّ على حدة وذلك حسب القواعد الخاصة بكلّ نوع من أنواع الدخل الآتية : ....  
- المداخيل العقارية, ... "

وحيث أنّ القيمة الزائدة العقارية التي تعتبر من المداخيل العقارية ليست دخلا مستقلا عن الدخل العام للمطالب بالأداء وإن استقلت عنه من حيث الإجراءات من خلال خضوعها لتصريح مستقل خلال أجل محدد موال لعملية التقويت بل هي عنصر من عناصر الدخل السنوي مثلما اقتضى ذلك الفصل 8 المشار إليه أعلاه .

وحيث يقتضي الفصل 59 من مجلة الضريبة ما يلي " I. لغاية توظيف الضريبة على الدخل أو الضريبة على الشركات يتعيّن على كل شخص خاضع لإحدى هذه الضرائب أو معفى منها أن يحرّر حسب نموذج معدّ من طرف الإدارة تصريحا لمداخيله أو أرباحه أو تصريحا للقيمة الزائدة عندما يتعلّق الأمر بحالة تقويت مشار إليها بالفقرتين 2 و 3 من الفصل 27 من هذه المجلة وأن يودعه بقباضة المالية التابعة لمكان توظيف الضريبة.

ويتضمّن التصريح وجوبا كلّ المداخيل والأرباح مهما كان نظامها الجبائي ويترتب عن عدم التصريح بهذه المداخيل والأرباح دفع الخطيّة المنصوص عليها بالفصل 73 من هذه المجلة على أساس الضريبة المستوجبة كما لو كانت هذه الأرباح والمداخيل خاضعة للضريبة".

وحيث تقتضي أحكام الفقرة الثانية من الفصل 60 من مجلة الضريبة ما يلي: "يودع التصريح المتعلّق بالقيمة الزائدة المشار إليها بالفقرتين 2 و 3 من الفصل 27 من هذه المجلة في أجل أقصاه موفى الشهر الثالث الموالي للتحقيق الفعلي للتقويت".

وحيث يستروح من أحكام الفصلين المتقدمين أنّه لئن أوجب المشرّع صلب الفقرة الثانية من الفصل 60 من مجلة الضريبة التصريح بالقيمة الزائدة العقارية بصفة مستقلة، فإنّ ذلك لا يتنافى وواجب التصريح بالقيمة الزائدة العقارية ضمن المداخيل العقارية بمناسبة إيداع التصريح بجميع المداخيل المنصوص عليها ضمن الفقرة الثانية من الفصل 59 من مجلة الضريبة.

وحيث ترتبنا عليه فإنّ عدم التصريح بالقيمة الزائدة العقارية يكون بمثابة مخالفة لواجب التصريح بجميع المداخل المضمّن بالفصل 59 من مجلة الضريبة وبالنظر إلى أنّ التصريح بالتدخل المحرّر من المعقب لا يتضمّن تصريحه بمدخله العقارية بعنوان القيمة الزائدة العقارية فيكون هذا الأخير في حالة إغفال جزئي عن التصريح بتلك المداخل.

وحيث وفي هذا السياق تقتضي أحكام الفقرة الأولى من الفصل 72 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين و الضريبة على الشركات أنه "يمكن تدارك الإغفالات الجزئية التي وقعت في أساس الضريبة على الدخل أو الضريبة على الشركات و كذلك الأخطاء المرتكبة في تطبيق النسب و كذلك عدم القيام بالخصوم أو القيام بها بصفة منقوصة بعنوان هذه الضريبة إلى انتهاء السنة الثالثة الموالية للسنة المستوجبة بعنوانها الضريبة".

وحيث تكون اللجنة الخاصة بالتوظيف الإجباري المطعون في قرارها جانب الصواب لما اعتبرت المعقب في حالة إغفال كلي عن إيداع تصاريحه الجبائية ورتبت على ذلك عدم سقوط حق المطالبة بالضريبة على الدخل بعنوان القيمة الزائدة العقارية لسنة 1996 بالتقادم، ممّا يتعيّن معه قبول المطعن الراهن ونقض القرار المطعون فيه على هذا الأساس.

### ولهذه الأسباب:

#### قررت المحكمة:

أولاً: قبول مطلب التعقيب شكلا وأصلا ونقض القرار المطعون فيه وإحالة القضية إلى محكمة الإستئناف بتونس لتعيد النظر فيها بهيئة حكومية جديدة.

ثانياً: حمل المصاريف القانونية على المعقب ضدها.

وصدر هذا القرار عن الدائرة التعقيبية الأولى بالمحكمة الإدارية برئاسة السيد الحبيب جاء بالله وعضوية المستشارين السيدين م الس و د ع

وتلى علنا بجلسة يوم 22 نوفمبر 2010 بحضور كاتبة الجلسة السيدة سماح الماجري.

المقرر

النظر

السنة الثامنة لاسنة الإدارية  
إسضاء: مكتب الترابيين

الرئيس

الحبيب جاء بالله