

الحمد لله ،

الجمهورية التونسية

مجلس الدولة

المحكمة الإدارية

- القضية عدد : 312267

- تاريخ القرار : 14 جويلية 2014.



2 ديسمبر 2015

قرار تعقيبي

باسم الشعب التونسي

أصدرت الدائرة التعقيبية الأولى بالمحكمة الإدارية القرار التالي بين :

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

من جهة،

والمعقب ضده : ن بن ج عنوانه بشطرانة ، سيدي صالح، سكرة، أريانة،

من جهة أخرى.

بعد الإطلاع على مطلب التعقيب المقدم من المعقبة المذكورة أعلاه بتاريخ 8 أوت 2011 والمرسم بكتابة المحكمة تحت عدد 312267 طعنا في الحكم الصادر عن محكمة الإستئناف بتونس بتاريخ 28 أكتوبر 2009 في القضية عدد 73938 والقاضي "بقبول الإستئناف شكلا ورفضه أصلا وإقرار الحكم الابتدائي المطعون فيه".

وبعد الإطلاع على الحكم المطعون فيه الذي تفيد وقائعه أنه تمت معاينة المعقب ضده في حالة إغفال عن إيداع التصريح بالضرية على دخل الأشخاص الطبيعيين بعنوان القيمة الزائدة العقارية المحققة سنة 2004 من تفويته في عقار بمبلغ قدره 1.308.000,000 دينار بموجب عقد بيع مؤرخ في 3 مارس 2004 ومسجل بقباضة المالية بتاريخ 23 أفريل 2004، فتم التنبيه عليه بتاريخ 21 سبتمبر 2006 بضرورة تسوية وضعيته الجبائية في أجل شهر من تاريخ التنبيه، وأمام عدم قيامه بذلك صدر في شأنه قرار في التوظيف الإجباري للأداء بتاريخ 26 جوان

2007 تحت عدد 07/268 يقضي بإلزامه بدفع مبلغ جملي لفائدة الخزينة العامة للبلاد التونسية قدره 91.994,903 دينار أصلا وخطايا، فاعترض عليه لدى المحكمة الابتدائية بأريانة التي أصدرت حكما بتاريخ 15 نوفمبر 2007 تحت عدد 682 يقضي "بقبول الاعتراض شكلا وفي الأصل بنقض قرار التوظيف الإجباري عدد 07/268 الصادر بتاريخ 26 جوان 2007"، فاستأنفه أمام محكمة الإستئناف بتونس التي تعهدت بملفه القضية وأصدرت فيها الحكم المضمّن منطوقه بالطالع والذي هو محل الطعن بالتعقيب المائل.

وبعد الإطلاع على مذكرة شرح أسباب الطعن المقدمة من المعقبة بتاريخ 3 سبتمبر 2011 والرامية إلى قبول التعقيب شكلا وأصلا ونقض الحكم المطعون فيه مع الإحالة وحمل المصاريف القانونية على المعقب ضده، استنادا إلى ما يلي :

1 - تنكّر محكمة الحكم المطعون فيه للطابع الإستقصائي للنزاع الجبائي لما قضت بإلغاء قرار التوظيف الإجباري للأداء، ذلك أنها اكتفت بالإستناد لتقرير الإختبار الذي أقر الصبغة الفلاحية للعقار موضوع عملية التوظيف وبالتالي عدم إخضاع عملية التفويت فيه لتوظيف الضريبة على الدخل بعنوان القيمة الزائدة العقارية ولم تبحث في النقاط المتمسك بها من قبل الإدارة والمتعلقة بوجود بنايات مشيدة على ذلك العقار بما يفقده صبغته الفلاحية الأصلية وكان عليها أن تبادر بمطالبة الخبير بتحديد تاريخ تشييد تلك البناءات لا أن تخمن بأنها شيدت في الفترة الفاصلة بين سنة 2004 تاريخ البيع وسنة 2006 تاريخ المعاينة، كما أنها لم تطلب من الخبير التنظير مع بيوعات مماثلة لعقارات فلاحية في تلك المنطقة حتي يتبين لها عدم تلاءم سعر بيع العقار موضوع عملية التوظيف مع الأسعار المتداولة لبيع الأراضي الفلاحية بتلك المنطقة.

2 - تنكّر محكمة الحكم المطعون فيه للطبيعة الواقعية للقانون الجبائي التي تقتضي تجاوز الوصف القانوني للعقار المفوت فيه والتمسك بالمؤشرات والقرائن الدالة على تغيير ذلك الوصف بصفة فعلية، ذلك أنه ولئن لم يتم سحب الصبغة الفلاحية لذلك العقار قانونيا ولم يقع بالتالي إدراجه في مثال التهيئة العمرانية في تاريخ التفويت فيه، فإن ذلك لا يحول دون تغيير صبغته من فلاحية إلى عقار صالح للبناء ضرورة أن العبرة بالطبيعة الفعلية للعقار لا بطبيعته القانونية مثلما استقر عليه فقه قضاء المحكمة الإدارية، وهو ما يفرض على مصالح الجباية تتبع عمليات بيع

العقارات التي فقدت فعليا صبغتها الفلاحية والتي يحقق من ورائها الباعة ربحا ناتجا عن موقعها صلب مناطق العمران بما يقتضي توظيف الأداء عليهم، وليس أدل على ذلك بالنسبة لقضية الحال من أن الأراضي المجاورة للعقار محل التوظيف أصبحت في جلها أحياء سكنية حسب تقرير الإختبار رغم محافظتها على صبغتها الفلاحية من الناحية القانونية وهو ما حدا بوزارة التجهيز والإسكان إلى إدراج المنطقة في مشروع تهيئة عمرانية بتاريخ 19 سبتمبر 2007 . كما أنه بالرجوع إلى وقائع القضية يتضح أن مساحة العقار المفوت فيه تساوي 2 هكتار و84 آر و40 سنتيار وأنه بيع بمبلغ 1.308.000,000 دينار أي بحساب 65 دينار للمتر المربع وهو ما يتطابق وأسعار بيع الأراضي المعدة للبناء في المنطقة، الأمر الذي لا يسوغ معه اعتبار العقار فلاحيا كما أنه لا يعقل أن يصل ثمن الهكتار الفلاحي الواحد إلى 500.000,000 دينار والحال أن عقد البيع تضمن صراحة أن الأرض بيضاء أي لا زرع فوقها. كما أنه وتأكيدا لما سبق فقد اتضح بالثبوت في مآل العقار موضوع التوظيف أن المشتري تولى فيما بعد بيعه في شكل مقاسم معدة للبناء تراوحت مساحتها بين 400 و700 متر مربع خلال الفترة الممتدة من 5 جوان 2004 إلى 30 جوان 2008 والحال أن العقار لم يدرج ضمن مثال التهيئة العمرانية إلى حدود 18 أفريل 2009 تاريخ شهادة رئيس البلدية التي أسست عليها محكمة الإستئناف قضائها.

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

وبعد الإطلاع على ما يفيد إستدعاء الطرفين بالطريقة القانونية لجلسة المرافعة المعينة ليوم 30 جوان 2014، وبها تمّ الإستماع إلى المستشار المقرر السيد هـ الهـ الوـ في تلاوة ملخص لتقريره الكتابي، وبلغ الإستدعاء إلى الإدارة العامة للأداءات ولم يحضر من يمثلها وأرجع الإستدعاء الموجه إلى المعقب ضده بعبارة "عنوان ناقص" وتلا مندوب الدولة العام السيد اللـ من ملحوظاته الكتابية المظروفة بالملف.

قررت المحكمة حجز القضية للمفاوضة والتصريح بالحكم لجلسة يوم 14

جويلية 2014.

وبها وبعد المفاوضة القانونية صرّح بما يلي :

- من جهة الشكل :

حيث قدّم مطلب التعقيب في الآجال القانونية، ممن له الصفة والمصلحة، مستوفياً لكافة مقوماته الشكلية، ممّا يتعين معه قبوله من هذه الناحية.

- من جهة الأصل :

- عن المطعنين المأخوذين من التنكر للطابع الإستقصائي للنزاع الجبائي والتنكر للطبيعة الواقعية للقانون الجبائي، معا لوحدّة القول فيها :

حيث تعيب المعقبة على محكمة الحكم المطعون فيه تنكرها للطابع الإستقصائي للنزاع الجبائي لما قضت بإلغاء قرار التوظيف الإجباري للأداء، مستندة في ذلك إلى تقرير الإختبار الذي أقر الصبغة الفلاحية للعقار موضوع عملية التوظيف دون البحث في النقاط المتمسك بها من قبل مصالح الجبائية والمتعلقة بوجود بناءات مشيدة على ذلك العقار بما يفقده صبغته الفلاحية الأصلية فضلا عن عدم مطالبتها الخبير المنتدب بالتنظير مع بيوعات مماثلة لعقارات فلاحية في تلك المنطقة حتى يتبين لها عدم تلاءم سعر بيع العقار موضوع عملية التوظيف مع الأسعار المتداولة لبيع الأراضي الفلاحية في تلك المنطقة. كما تعيب على المحكمة تنكرها للطبيعة الواقعية للقانون الجبائي التي تقتضي تجاوز الوصف القانوني للعقار المفوّت فيه واعتماد المؤشرات والقرائن الدالة على تغيير ذلك الوصف بصفة فعلية، ذلك أنه ولئن لم يتم سحب الصبغة الفلاحية لذلك العقار بصفة قانونية ولم يقع بالتالي إدراجه في مثال التهيئة العمرانية في تاريخ التفويت فيه، فإن ذلك لا يحول دون تغيير صبغته من فلاحية إلى عقار صالح للبناء ضرورة أن العبرة بالطبيعة الفعلية للعقار لا بطبيعته القانونية، ذلك أن الأراضي المجاورة للعقار محل التوظيف أصبحت في جلها أحياء سكنية حسب تقرير الإختبار رغم محافظتها على صبغتها الفلاحية من الناحية القانونية وهو ما حدا بوزارة التجهيز والإسكان إلى إدراج كامل المنطقة في مشروع تهيئة عمرانية وذلك بتاريخ 19 سبتمبر 2007. وفضلا عن ذلك فإن مساحة العقار المفوّت فيه تساوي 2 هكتار و84 آر و40 سنتنار وأنه بيع بمبلغ 1.308.000،000 دينار أي بحساب 65 دينار للمتر المربع وهو ما يتطابق وأسعار بيع الأراضي المعدة للبناء في المنطقة، ومما يؤكد فقدان الصبغة الفلاحية للعقار هو أن ثمن

الهكتار الواحد منه بلغ 500.000,000 دينار والحال أن عقد البيع تضمن صراحة أن الأرض بيضاء أي لا زرع فوقها وأن المشتري تولى فيما بعد بيعه في شكل مقاسم معدة للبناء تراوحت مساحتها بين 400 و700 متر مربع خلال الفترة الممتدة من 5 جوان 2004 إلى 30 جوان 2008 والحال أن العقار لم يدرج بعد ضمن مثال التهيئة العمرانية طبقا للشهادة الصادرة عن رئيس بلدية سكرة بتاريخ 18 أفريل 2009 و التي أسست عليها محكمة الإستئناف قضائها.

وحيث استقر فقه قضاء هذه المحكمة على اعتبار أن لمحكمة الأصل كامل السلطة في تقدير مدى الإعتماد على النتائج التي يتوصل إليها الخبراء بشرط تعليل موقفهم تعليلا يتوافق مع الواقع والقانون، وأنه لا رقابة عليها في ذلك من قبل قاضي التعقيب إلا بقدر ما يشوب حكمها من ضعف في التعليل أو خرق للقانون أو تحريف للوقائع أو خطأ فادح في التقدير.

وحيث يتضح بالرجوع إلى مأمورية الإختبار أن المهمة الرئيسية التي أوكلتها المحكمة إلى الخبير المنتدب تتمثل في الإطلاع على الوثائق والحجج المتعلقة بعقار النزاع لمعرفة إن كانت له صبغة فلاحية أم لا.

وحيث يتبين بالرجوع إلى تقرير الإختبار أن الخبير المنتدب عاين أن عقار النزاع يتمثل في أرض بيضاء مزروعة أشجار غابية تتوسطه فيلا فخمة وبه إحداثات بنائية أخرى وأن الأراضي المجاورة له من جهته الشمالية والغربية لها صبغة فلاحية ومزروعة أشجارا مثمرة في حين أن الجهة الشرقية التي تلاصقه بها حي سكني، كما أكد الخبير أنه تبين له بعد دراسة موازية مع الفنيين المختصين بأن العقار يدخل ضمن المناطق السكنية الفردية ومؤشر عليه بعبارة "U A a I".

وحيث يستشف من تقرير الإختبار أن الجزء الهام من ثمن البيع قد يكون متعلقا بالفلا الفخمة المقامة على العقار وليس بالأرض، وهو ما يخول إمكانية إخضاع عملية التفويت للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين بعنوان القيمة الزائدة العقارية، على الأقل في جزئها المتعلق بالفلا، كما أنه وعلى فرض التسليم بالصبغة الفلاحية للعقار، فإن ثمن الهكتار الواحد منه بالنظر إلى مواصفاته ومحتوياته كما بينها تقرير الإختبار يكون أقل بكثير من الثمن المضمن بعقد

البيع ولا يمكن بحال أن يصل إلى حد 500.000,000 دينار، إلا إذا كانت الأرض الفلاحية متميزة الموقع والخصوبة ومجهزة بالمعدات الفلاحية وتحتوي على مغروسات ذات جودة وإنتاجية عالية.

وحيث أن الخبير المنتدب لم يعزز أعماله بعقود تنظير تتعلق ببيوعات مماثلة لعقارات فلاحية في تلك المنطقة، حتي يتبين لمحكمة الموضوع مدى تلائم سعر بيع العقار موضوع عملية التوظيف مع الأسعار المتداولة لبيع الأراضي الفلاحية في تلك المنطقة، بالإضافة إلى عدم تضمّن التقرير لأي صور شمسية للعقار أو لأجزاء منه باستثناء صورة توبوغرافية جوية لكامل المنطقة غير واضحة الملامح.

وحيث يتبين من أوراق الملف أن المعقبة أدلت بخصوص مآل العقار موضوع عملية التوظيف بجملة من العقود تثبت أن المعقب ضده تولى فيما بعد بيعه في شكل مقاسم معدة للبناء تراوحت مساحتها بين 400 و700 متر مربع خلال الفترة الممتدة من 5 جوان 2004 إلى 30 جوان 2008 والحال أن العقار لم يدرج بعد ضمن مثال التهيئة العمرانية طبقا للشهادة الصادرة عن رئيس بلدية سكرة بتاريخ 18 أبريل 2009 و التي أسست عليها محكمة الإستئناف قضائها، وهو ما يمثل قرينة جدية على أن العقار أصبح يباع في شكل مقاسم معدة للبناء وفقد وبالتالي صبغته الفلاحية.

وحيث لم يجزم تقرير الإختبار بصبغة عقار النزاع ضرورة أن عبارة "صبغة فلاحية" ولنن وردت بصفة صريحة بالنسبة لقطعة الأرض المجاورة له، فإنها لم ترد بأي موضع من التقرير بالنسبة لعقار النزاع إذ اكتفى الخبير باستعمال عبارة "أرض بيضاء فلاحية"، وانتهى في موضع آخر من التقرير إلى أن عقار النزاع يدخل ضمن المناطق السكنية الفردية ومؤشر عليه بعبارة "U A a I".

وحيث يتبين بالرجوع إلى الحكم المنتقد أن المحكمة تبنت تقرير الإختبار المأذون به ابتداءيا، وكان عليها بالنظر إلى الإخلالات التي شابته وخاصة عدم جزمه بخصوص ثبوت الصبغة الفلاحية للعقار موضوع الإختبار، أن تأذن بوصفها محكمة أصل بإعادة الإختبار بواسطة

خبير آخر أو حتى ثلاثة خبراء باعتبار وأن الدولة طرفا في النزاع، حتى تحصل لديها القناعة بأن العقار لا يزال محافظا على صبغته الفلاحية أو أنه فقد تلك الصبغة بصفة فعلية بالرغم من بقائه فلاحيا من الناحية النظرية.

وحيث أسست محكمة الحكم المنتقد قضائها بالإضافة إلى تقرير الإختبار على الشهادة الصادرة عن رئيس بلدية سكرة بتاريخ 18 أبريل 2009 والحال أن تلك الشهادة ولئن تضمنت أن عقار النزاع غير مدرج بمثال التهيئة العمرانية، فإنها من جهة، لا تؤكد صبغته الفلاحية، ومن جهة أخرى، لا تنفي إمكانية فقدانه لتلك الصبغة بفعل الإكتساح العمراني للمنطقة الذي وصل إلى حد العقار الملاصق له.

وحيث استقر فقه قضاء هذه المحكمة على أن القانون الجبائي يتسلط بحكم طبيعته الواقعية على الوضعيات الفعلية ويتعقب المداخل الحقيقية للمطالب بالأداء، وهو ما يخول للإدارة توظيف الأداء بناء على الصبغة الفعلية للعقار ولو كانت صبغته فلاحية من الناحية النظرية مثلما تنص عليه الوثائق الإدارية الصادرة بناء على أمثلة التهيئة العمرانية والخرائط الفلاحية والتي عادة ما تكون غير محيئة، بحيث تصبح الوضعية الفعلية للعقار غير مطابقة لوضعيته النظرية كما تظهرها تلك الأمثلة والخرائط. كما أجازت المحكمة الإدارية في فقه قضائها المستقر إخضاع التفويت في الأراضي الدولية ذات الصبغة الفلاحية التي تحصل أصحابها على شهادة في رفع اليد، للضريبة على الدخل بعنوان القيمة الزائدة العقارية طبقا لأحكام الفقرة 3 من الفصل 27 من مجلة الضريبة وذلك بصرف النظر عن الإطار القانوني الذي تمت فيه عملية التفويت.

وحيث تبعا لما تقدم تكون محكمة الحكم المنتقد قد حادت عن الصواب حين سايرت محكمة البداية في اعتماد تقرير الإختبار وتأسيس قضاءها عليه متجاهلة بذلك دورها الإستقصائي كمحكمة أصل في المادة الجبائية وما تقتضيه الطبيعة الواقعية للقانون الجبائي، الأمر الذي يتجه معه قبول هذين المطعنين ونقض الحكم المطعون فيه على أساسهما.

ولهذه الأسباب،

قررت المحكمة :

- أولاً : قبول التعقيب شكلا وأصلا ونقض الحكم المطعون فيه وإحالة القضية إلى محكمة الإستئناف بتونس لتعيد النظر فيها بهيئة حكمية جديدة.

- ثانيا : حمل المصاريف القانونية على المعقب ضده.

وصدر هذا القرار عن الدائرة التعقيببة الأولى برئاسة السيد م ف بن ح
الرئيس الأول للمحكمة الإدارية وعضوية المستشارين السيدين م بو وم س الم

وتلي علنا بجلسة يوم 14 جويلية 2014 بحضور كاتبة الجلسة السيدة م الم

المستشار المقرر
م ف بن ح
م ل ه الو

الرئيس
م ف بن ح

الرئيس الأول
للمحكمة الإدارية
الإمضاء: م ف بن ح