

مستخلص

يتلخص البحث في استخراج أهم المبادئ العامة للقانون الضريبي من مختلف القرارات والاحكام القضائية الصادرة عن المحكمة الإدارية. إذ يقع حصرها وتحليل مضمونها واستخراج أهم العناصر المتصلة بالقانون الضريبي ثم تبويبها حسب المحاور. وقد تم الرجوع الى عشرين قرار قضائي متنوعة من حيث مواضيع النزاع والمسائل القانونية المطروحة امام المحكمة الإدارية. وتعميماً للفائدة وقع إضافة بعض المراجع لتسهيل التوسع فيما تم عرضه من مسائل قانونية. و بخصوص محتوى البحث فقد تم تقسيمه الى مباحث حسبما توفر من بيانات تم استخراجها من مختلف القرارات والاحكام القضائية التي اعتمدها.

كلمات مفتاحية: القضاء الاداري، القانون الضريبي، فقه القضاء، المحكمة الإدارية، قرارات واحكام قضائية.

Abstract

This research focuses on extracting the most important general principles of tax law from various decisions and rulings issued by the Administrative Court. This involves identifying and analysing the content of these decisions and extracting the key elements related to tax law, then categorizing them according to thematic axes. Twenty diverse judicial decisions were consulted, varying in the subject matter of the disputes and the legal issues presented before the Administrative Court. To broaden the scope of the research, additional references were included to facilitate further exploration of the legal issues presented. The research content is divided into sections based on the available data extracted from the various judicial decisions and rulings relied upon.

Keywords: Administrative Judiciary, tax law, jurisprudence, administrative court, judicial decisions and rulings

مقدمة

يعتبر القانون الضريبي غير معلوم الهوية لوجوده في مفترق طرق مجالات القانون العام والقانون الخاص. فعلى مستوى قواعد الأصل، يستعين بعديد الاحكام المتفرقة بين مختلف فروع القانون. اما فيما يتعلق بالمنازعات التي قد تجمع المطالب بالضريبة وإدارة الضريبة، فهي موزعة بين أجهزة القضاء العدلي و القضاء الاداري. أما عن اعتماد فقه القضاء الاداري دون غيره لاستخراج خصوصية القانون الضريبي فيعزى الى طبيعة تدخل المحكمة الإدارية في النزاع الضريبي. إذ تعتبر المحكمة العليا او محكمة نقض او محكمة تعقيب حسب المسمى المتداول ، يكون لها الكلمة الفصل في كل ما يثار من دفعات في الاطوار السابقة لدى محاكم الأصل. أما عن منهج البحث فهو تحليلي. إذ اعتمد القرارات والاحكام القضائية الصادرة عن المحكمة الإدارية واستخراج أهم المبادئ المتصلة بالقانون الضريبي ثم تبويبها حسب المحاور. لما في ذلك تسهلاً على الباحث او المهنيين المهتمين بالقانون الضريبي. ولتعميم الفائدة تمت إضافة بعض المراجع لتسهيل التوسع فيما تم عرضه من مسائل قانونية. فيما يتعلق بمحتوى البحث فقد تم تقسيمه الى مباحث حسبما توفر من بيانات تم استخراجها من مختلف القرارات والاحكام القضائية التي اعتمدها.

واقعية القانون الضريبي: بالرجوع لفقه قضاء المحكمة الادارية ، يتضح دفاعها عن واقعية القانون الضريبي. ويتمظهر ذلك في توظيف الضريبة على المطالب بها بقطع النظر عن وضعيته القانونية (1) او الاستحقاقية (2).

توظيف الضريبة على المداخل الحقيقية للمطالب بالضريبة بقطع النظر عن وضعيته القانونية ويمدى امتثاله للنصوص القانونية: المبادئ العامة للقانون الضريبي: اكدت المحكمة الادارية أنه و طالما ان القانون الجبائي يتسلط بحكم طبيعته الواقعية على المداخل الحقيقية، فهو لا يهتم بالوضعية القانونية للمطالب بالأداء ويمدى امتثاله للنصوص القانونية المنظمة للنشاط الذي يمارسه. " (قرار تعقيبي عدد 310287 صادر بتاريخ 26-04-2010 ، الإدارة العامة للأداءات ضد فيصل).¹

إخضاع المداخل العقارية للضريبة بقطع النظر عن الوضعية الاستحقاقية للمطالب بالضريبة:

1.2/ في ردها على دفعات احد الأطراف، لاحظت المحكمة ان المعقبة تعيب على محكمة الاستئناف بطرح المداخل العقارية من أساس الضريبة المستوجبة على اساس أن المعقب ضده ليس مالكا للعقار. إذ لما يوجد ما يفيد إدراج إسمه بالسجل العقاري. كما

¹ M. BOUVIER, L'impôt sans le citoyen ?, LGDJ, coll. Forum, 2019

أضافت أن الثابت من ملف القضية ان المطالب بالضريبة يتصرف في ذلك العقار على وجه الإنتفاع ويستغله مثل مالكه طبقا للفصل 143 من مجلة الحقوق العينية .وهو ما يثبت تحقيقه لمداخل عقارية خاضعة للضريبة. (قرار تعقيبي عدد 310287 صادر بتاريخ 26-04-2010 ، الإدارة العامة للأداءات ضد فيصل)¹

2.2/ قياسا على ما سبق عرضه، وضحت المحكمة (بوصفها محكمة تعقيب) أنه ثبت من اوراق الملف أن مصالح الجباية وظفت الاداء على المعقب ضده إستنادا إلى عدم تصريحه بالمداخل المتأتية من عقد كراء عقار مسجل بتاريخ 17 جانفي 2001 بقيمة 1.920.000 د. سنويا. إلا أن محكمة الإستئناف قضت بطرح المبالغ المالية الراجعة له من تسويق العقار المذكور إستنادا إلى انه ليس مالكا له لان اسمه غير مدرج بسجل الملكية العقارية مثلما أثبتته تقرير الإختبار المأذون به من المحكمة. (قرار تعقيبي عدد 310287 صادر بتاريخ 26-04-2010 ، الإدارة العامة للأداءات ضد فيصل)²

3.2/ بمراجعة المحكمة لعقد التسويق المسجل بتاريخ 17 جانفي 2001 ، اتضح أن المعقب قام بإبرامه بصفته مالكا للعقار ويتصرف فيه لحسابه الخاص ولا توجد أية إشارة إلى كونه يتصرف فيه نيابة عن والدته. كما لم يدل المعقب بما يفيد إبرامه لعقد التسويق لحساب مالكيه الحقيقيين. (قرار تعقيبي عدد 310287 صادر بتاريخ 26-04-2010 ، الإدارة العامة للأداءات ضد فيصل)³

3.3/ نتاجا لذلك، وضحت المحكمة انه طالما ان القانون الجبائي يتسلط بحكم طبيعته الواقعية على المداخل الحقيقية بصرف النظر عن الوضعية القانونية للمطالب بالأداء، فإن ثبوت تسويق المعقب ضده للعقار محل النزاع وتصرفه فيه تصرف المالك يستوجب إخضاع المداخل التي يحققها من ذلك التسويق إلى الضريبة على الدخل بصرف النظر عن وضعيته الاستحقاقية وعن الحالة القانونية لذلك العقار، وأن قضاء محكمة الإستئناف بإعفاء المعقب ضده من الضريبة بعنوان مداخله المحققة من عقد التسويق المشار إليه مخالفا للقانون. (قرار تعقيبي عدد 310287 صادر بتاريخ 26-04-2010، الإدارة العامة للأداءات ضد فيصل).⁴

قواعد تأويل النص الضريبي

عدم جواز التوسع في تفسير الإستثناءات عن طريق القياس

1/ وضحت المحكمة الإدارية أنه يؤخذ من أحكام (الفصل 6-1 من مجلة الأداء على القيمة المضافة)... أن الأداء على القيمة المضافة، في إطار النظام الداخلي، يوظف على رقم المعاملات الذي يتكون من سعر البضائع والأشغال أو الخدمات وسائر المصاريف والرسوم والمعاليم وقيمة الأشياء المدفوعة كمقابل بإستثناء الأداء على القيمة المضافة ومنحة الإستغلال وكذلك الإقتطاعات الزرفية والتعويضية والمبالغ المقبوضة بعنوان الإيداع وعدم إرجاع وسائل الف المدوعة. (قرار تعقيبي عدد 311977 صادر بتاريخ 31-12-2014 ، الإدارة العامة للأداءات ضد شركةفي شخص ممثلها القانوني)⁵

2/ كما اضافت أنه بإستثناء من ذلك الأصل أورد المشرع صورا مخصصة لتحديد قاعدة الاداء على القيمة المضافة في إطار الحالات الأربعة شر المبينة بالفصل المشار إليه. (قرار تعقيبي عدد 311977 صادر بتاريخ 31-12-2014 ، الإدارة العامة للأداءات ضد شركةفي شخص ممثلها القانوني)⁶

3/ إستنتجت الدراسة انه من القواعد الأساسية في تأويل النصوص القانونية، أن ما به قيد او إستثناء من القوانين العمومية أو غيرها لا يتجاوز القدر المحصور قدرا وصوره وأنه لا يجوز التوسع في تفسير الاستثناءات عن طريق القياس. (قرار تعقيبي عدد 311977 صادر بتاريخ 31-12-2014 ، الإدارة العامة للأداءات ضد شركةفي شخص ممثلها القانوني).⁷

المبادئ العامة للقانون الضريبي

مبدأ المساواة في الحقوق والواجبات في المادة الضريبية:

1/ عدم إعتبار المساواة امام الضريبة والواجب الضريبي من المسائل التي تهم النظام العام:

1.1/ في ردها على دفعات احد الأطراف أكدت المحكمة على أن المعقبة تمسكت بأن المشرع أرسى مبدأ المساواة في الحقوق والواجبات في المادة الجبائية . وأسست على ذلك بأنه طالما لم يبادر المعقب ضده بالتصريح تلقائيا بالأداء ولم يتم بتسوية وضعيته الجبائية بعد التنبيه عليه من قبل مصالح الجباية، فإنه ليس لمحكمة الإستئناف إلغاء قرار التوظيف الإجباري برتمه وإنما كان عليها في

¹ Cf. G. ARDANT, Histoire de l'impôt, Fayard, 1972 (2 vol.).

² « Un démon redoutable, celui de l'interventionnisme, rôde en matière fiscale » écrit à cet égard M. LAURE, in Science fiscale, PUF, 1993.

³ M. BOUVIER, « Justice fiscale, légitimité de l'impôt et société post-moderne », in RFFP n° 124, 2013

⁴ M. BOUVIER (dir.), Finances publiques et justice sociale, LGDJ, 2019

⁵ M. BOUVIER, M.-C. ESCLASSAN, J.-P. LASSALE, Manuel de Finances publiques, 18e éd., LGDJ, 2019

⁶ M. BOUVIER, « Pour une mobilisation générale contre le désarroi fiscal ! », in Le Cercle Les Échos, 19 sept. 2013

⁷ -Olivier NÉGRIN : « Une légende fiscale : la définition de l'impôt de Gaston Jèze », in RDP n° 1-2008.

أقصى الحالات تعديله مع مراعاة الحد الأدنى غير القابل للإسترجاع عن كل أداء غير مصرح به وقدره 50 د بعنوان كل تصريح. قرار تعقيبي عدد 39844 صادر بتاريخ 18-01-2010 ، الإدارة العامة للأداءات ضد بلقاسم).¹

2.1/ كما اضافت انه بالتثبت من الحكم المنتقد ومن الاوراق المطروفة بملف القضية يتبين أن الإدارة المعقبة لم تتمسك أمام محكمة الإستئناف بمخالفة أحكام الفصلين 6 و 16 من الدستور والفصل 2 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية. قرار تعقيبي عدد 39844 صادر بتاريخ 18-01-2010 ، الإدارة العامة للأداءات ضد بلقاسم).²

3.1/ كما أقرت تبعا لذلك، بأنه طالما أن هذه المطاعن لا تتعلق بمسائل تهم النظام العام بل بمصلحة الخصوم، فإن إثارتها لأول مرة لدى التعقيب تكون غير جائزة قانونا عملا بأحكام الفصلين 72 و 76 مكرر من القانون المتعلق بالمحكمة الإدارية واتجه رفضها شكلا على هذا الاساس. (قرار تعقيبي عدد 39844 صادر بتاريخ 18-01-2010 ، الإدارة العامة للأداءات ضد بلقاسم).³

العدالة الضريبية

1/ إعتبار العدالة الضريبية معيارا لتقييم طرق توظيف الأداء: صرحت المحكمة بأن اعتماد قاعدة توزيع مقدار نمو الثروة على مداخيل أكثر من سنة، تعتبر طريقة تتلاءم ومبادئ العدالة الضريبية. (قرار تعقيبي عدد 310296 صادر بتاريخ 26-04-2010 ، الإدارة العامة للأداءات ضد رجاء).⁴

2/ مضمون العدالة الضريبية: حاولت المحكمة توضيح مضمون العدالة الضريبية ، بالاعتماد على ما سمته بمبادئ العدالة الضريبية. وأكدت انها تتمثل في تخفيف العبء الضريبي على المطالب بالضريبة مع ضمان حقوق الخزينة. (قرار تعقيبي عدد 310296 صادر بتاريخ 26-04-2010 ، الإدارة العامة للأداءات ضد رجاء).⁵

مبدأ منع الإزدواج الضريبي

1/ تعريف الإزدواج الضريبي :

1.1 / إخضاع المطالب بالأداء الواحد للضريبة بوصفه ذاتا طبيعية ومؤسسة في نفس الوقت: في ردها على دفعات ممثل إدارة الضريبة أكدت المحكمة ان المعقبة تنعى على محكمة الحكم المطعون فيه قضاءها بإبطال قرار التوظيف نظرا لمخالفة الإدارة لمبدأ منع الإزدواج الضريبي. وتمثلت تلك المخالفة في بتوظيف الضريبة على المعقب ضده بإعتباره ذاتا طبيعية ومؤسسة في نفس الوقت. (قرار تعقيبي عدد 39452 صادر بتاريخ 26-04-2010 ، الإدارة العامة للأداءات ضد فتحي).⁶ كما وضحت ان صاحب الشأن يباشر مهنة فنان شعبي بوصفه ذاتا طبيعية ومؤسسة في نفس الوقت. غير أن المطالب بالضريبة يباشر مهنة فنان شعبي بوصفه ذاتا طبيعية وليس مؤسسة منذ إيداعه للتصريح بالوجود بتاريخ 1 جويلية 2003، وهو ما من شأنه أن يعيب الحكم المطعون فيه بغياب التعليل السليم.⁷ كما أضافت أنه يتبين بالرجوع إلى الحكم المطعون فيه أن المحكمة المصدرة له أقامت قضاءها بإبطال قرار التوظيف الإجباري المعترض عليه على مخالفة الإدارة في إتخاذها لمبدأ منع الإزدواج الضريبي الذي يحول دون إخضاع الشخص الواحد للداء بوصفه ذاتا طبيعية ومؤسسة في نفس الوقت. (قرار تعقيبي عدد 39452 صادر بتاريخ 26-04-2010 ، الإدارة العامة للأداءات ضد فتحي).⁸

2.1/ فرض الضريبة أكثر من مرة على المطالب بالأداء ذاته وعن نفس المال في المدة ذاتها:

حاولت المحكمة وصف الإزدواج الضريبي مؤكدة على أنه من المقرر قضاء أن الإزدواج الضريبي او تعدد الضرائب إنما يعني فرض الضريبة أكثر من مرة على الشخص ذاته وعن نفس المال في المدة ذاتها... (قرار تعقيبي عدد 39452 صادر بتاريخ 26-04-2010 ، الإدارة العامة للأداءات ضد فتحي).⁹

3.1/ فرض الضريبة على مداخيل المقيم بالخارج الذي سبق وان خضعت للأداء في بلد المنشأ:

¹ -J. CHATELAIN, « Donation et dation en droit public français », RFFP n° 7, 1984

² -M.-C. ESCLASSAN, « La dation en paiement », in M. DEGUERGUE (dir.), Hommage à P.-L. Frier, Publications de la Sorbonne, 2010.

³ -M. BOUVIER, « La notion de capacité contributive des contribuables dans la société post moderne », RFFP n° 100, 2007.

⁴ -V. X. PRÉTOT, « La notion d'imposition de toutes natures », RFFP n° 100, 2007

⁵ -J.-J. BIENVENU, T. LAMBERT, Droit fiscal, PUF, 3e éd., 2003

⁶ -L. PHILIP, Les fondements constitutionnels de finances publiques, Economica, 1995

⁷ -Pour une définition élargie de l'impôt, cf. A. BARILARI, R. DRAPE, Lexique fiscal, 2e éd., Dalloz, 1993.

⁸ -R. PELLET, Les finances sociales, LGDJ, coll. Systèmes, 2001 ; RFFP n° 115, 2011.

⁹ -V. X. PRÉTOT, « La Sécurité sociale et les finances publiques », RFFP n° 51, 1995

1.3.1/ في ردها على ما دفع به احد اطراف القضية، أكدت المحكمة على أن المعقبون تمسكوا بأنه لا يمكن بأي حال من الأحوال تحميل مورثهم مرة ثانية للاداء والحال أنه سبق له أن دفع الضريبة المستوجبة بفرنسا بحكم ممارسته لنشاط تجاري بها . قرار تعقيبي عدد 310380 صادر بتاريخ 10-05-2010 ، ورثة علي ضد الإدارة العامة للاداءات).¹

2.3.1/ كما لاحظت ان المعقبون أضافوا ان مورثهم سبق له أن أثبت في قائم حياته ان دخله متاتي أساسا من عمله بالخارج وهو بالتالي خاضع للضريبة ببلد المنشأ. مما يشكل مخالفة لأحكام الإتفاقية (التونسية الفرنسية لإجتنااب الإزدواج الضريبي) ويكون الحكم المنتقد مستهدفا للنقض لهذا السبب .وقد سبق وان أدلى لعدارة الضريبة بما يفيد إقامته بفرنسا منذ 1965 وما يفيد دفعه للضريبة ببلد المنشأ .. قرار تعقيبي عدد 310380 صادر بتاريخ 10-05-2010 ، ورثة علي ضد الإدارة العامة للاداءات).²

3.3.1/ وقياسا على سبق بيانه، أقرت المحكمة أن مطالبة الإدارة للمعقب بإثبات مصدر تمويل إقتتائه للعقار موضوع النزاع، والحال أنها تقر بأنه مقيم بالخارج ولم تدل بأي حجة تفيد تعاطيه لأحد الأنشطة المهنية أو أن لديه مداخيل بالبلاد التونسية بأي عنوان كان ينطوي على مخالفة للقانون وللإتفاقية التونسية الفرنسية. قرار تعقيبي عدد 310380 صادر بتاريخ 10-05-2010 ، ورثة علي ضد الإدارة العامة للاداءات).³ كما ذكرت بالقاعدة الاصولية التي مفادها أن الأصل هو إعفاء غير المقيمين من الضريبة على الدخل ، ولا يخضعون لها إلا إستثناء متى أثبتت الإدارة أن لهم مداخيل ذات منشأ تونسي. (قرار تعقيبي عدد 310380 صادر بتاريخ 10-05-2010 ، ورثة علي ضد الإدارة العامة للاداءات).⁴

2/ شروط الإزدواج الضريبي: ذكرت المحكمة بأنه من المقرر قضاء أن الإزدواج الضريبي يفترض إجتماع شروط أربعة وهي أن يكون مصدر الدخل الخاضع للضريبة واحدا وان تكون المادة الخاضعة للضريبة واحدة وتكون الضريبتان او الضرائب الموظفة من نوع واحد او على الأقل متشابهة وان تكون الفترة التي تدفع عنها الضريبة واحدة. " (قرار تعقيبي عدد 39452 صادر بتاريخ 26-04-2010 ، الإدارة العامة للاداءات ضد فتحي).⁵

3/ عدم جواز إخضاع المطالب بالاداء للضريبة مرتين:

1.3/ لاحظت المحكمة أن المعقبة تتعى على محكمة الحكم المنتقد مخالفة احكام الفصل (21) من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات) نتيجة قضائها بإبطال قرار التوظيف الإجباري تأسيسا على أن الإدارة طالبت المعقب ضده بالاداءات المستوجبة منه دون ان تبين سبب هذه المطالبة.⁶

2.3/ كما اضافت، بناء على تلك الدفوعات، أن نشاط المعقب ضده يندرج طبقا لذلك الفصل ضمن الأنشطة والمهن غير التجارية...وبالتالي فهو يخضع آليا للاداء على القيمة المضافة وللمعلوم على المؤسسات ذات الصبغة الصناعية أو التجارية أو المهنية والاداء على التكوين المهني وللمساهمة في صندوق النهوض بالسكن لفائدة الأجراء..⁷

3.3/ كما انتهت تحليلها بأنه يتبين من مطالعة الحكم المنتقد أن المحكمة المصدرة له، وخلافا لما تمسكت المعقبة، لم تؤسس قضاءها بإبطال قرار التوظيف المطعون فيه على عدم خضوع المعقب ضده بموجب نشاطه كفنان للضريبة، وإنما شيدته على مخالفة الإدارة في إصداره لمبدأ منع الإزدواج الضريبي نتيجة إخضاعها المعقب ضده للضريبة مرتين . " (قرار تعقيبي عدد 39452 صادر بتاريخ 26-04-2010 ، الإدارة العامة للاداءات ضد فتحي).⁸

مبدأ سنوية الضريبة

1/ مدلول مبدأ سنوية الضريبة: أكدت المحكمة أن مبدأ سنوية الضريبة يستوجب إدراج كل عملية خلال السنة المالية المعنية بها وتجنباً لاحتساب نفس الأعباء مرتين خلال سنتين متواليتين. (قرار تعقيبي عدد 39890 صادر بتاريخ 29-03-2010 ، الشركة الجديدة ضد الإدارة العامة للاداءات).⁹

2/ تطبيقات مبدأ سنوية الضريبة:

¹- R. SCHNERB, Technique fiscale et partis pris sociaux », in Deux siècles de fiscalité française, ouvrage sous la direction de J. BOUVIER et J. WOLFF, éd. Mouton, 1973

²- J.-C. MARTINEZ, in Droit fiscal contemporain, Litec, tome 1, 1989

³- VARIU AUCTORES, « Quelle fiscalité à l'horizon 2017 ? (et au-delà) », Dr. fisc. 2012, no 14, 83 p.

⁴- R. STOURM, in Systèmes généraux d'imposition, Guillaumin, 1905

⁵- Jean-Jacques BIENVENU et Thierry LAMBERT, Droit fiscal, PUF, coll. Droit fondamental, 4e éd., 2010

⁶- COLLET (Martin), « La loyauté : un principe qui nous manque ? », Dr. fisc. 2016, no 42-43, comm. 554

⁷- FOUQUET (Olivier), « L'amoralisme du droit fiscal », Rev. adm. 2000, no 313, p. 47 et 48

⁸- TOURNAFOND (Olivier), « L'impôt est-il légitime », in Mélanges Henri Hovasse, LexisNexis, 2016

⁹- BAS (Céline), Le fait générateur de l'impôt, L'Harmattan, coll. « Finances publiques », 2007, 500 p.

1.2/ لاحظت المحكمة ان المعقبة تعيب على محكمة الإستئناف قضائها بإحتساب الأداء المستوجب أصلا وخطايا بطرح المصاريف المتعلقة بتكوين الأصل التجاري حسب الفاتورات المقدمة من المعقب ضده، والحال ان تلك الفاتورات تتعلق بأعباء تحملها المعني بالامر خلال فترات سابقة لسنة 2003 التي شملت عملية المراجعة الجبائية وذلك خلافا لمبدأ إستقلالية السنوات المحاسبية ولمقتضيات النقطة 43 من الاطار المرجعي للمحاسبة التي مفادها أن الأعباء القابلة للطرح خلال سنة معينة هي المحتملة خلال تلك السنة. (قرار تعقيبي عدد 39890 صادر بتاريخ 29-03-2010 ، الشركة الجديدة ... ضد الإدارة العامة للأداءات).¹

2.2/ كما وضحت انه جاء بالنقطة 43 من الإطار المرجعي للمحاسبة المصادق عليه بالامر عدد 2459 لسنة 1996 المؤرخ في 30 ديسمبر 1996 مايلي: "مقابلة الأعباء و الإيرادات: يتمثل هذا الإتفاق في إقامة ربط مباشر أو غير مباشر بين إيرادات المؤسسة وأعبائها، وحين تقيد المداخل محاسبيا أثناء السنة المحاسبية، فإنه يجب تحديد جميع الأعباء التي ساهمت في تحقيق هذه المداخل وربطها بهذه السنة المحاسبية نفسها وهذا الإتفاق هو نتيجة طبيعية لإستقلالية السنوات المحاسبية". (قرار تعقيبي عدد 39890 صادر بتاريخ 29-03-2010 ، الشركة الجديدة ... ضد الإدارة العامة للأداءات).²

3.2- كما استخلصت المحكمة من هذه الأحكام أنه يتعين ضبط الريج الخاضع للضريبة على أساس المداخل التي حققها المطالب بالأداء خلال السنة الجبائية الجارية بعد طرح الأعباء التي تحملها خلال نفس السنة دون غيرها وذلك عملا بمبدأ سنوية الضريبة. (قرار تعقيبي عدد 39890 صادر بتاريخ 29-03-2010 ، الشركة الجديدة ضد الإدارة العامة للأداءات).³

4.2- كما لاحظت المحكمة انه يتضح من أوراق الملف أن محكمة الإستئناف أصدرت حكما تحضيريا بتاريخ 13 أكتوبر 2008 يقضي بإعادة إحتساب الاداء المستوجب أصلا و خطايا بعد طرح المصاريف المتعلقة بتكوين الاصل التجاري والمضمنة بالفواتير المؤرخة في 10 سبتمبر 1997 و 20 أكتوبر 1997 و 16 ديسمبر 2002. (قرار تعقيبي عدد 39890 صادر بتاريخ 29-03-2010 ، الشركة الجديدة ضد الإدارة العامة للأداءات).⁴

5.2- وأخيرا ،وعملا بما سلف شرحه، رأت المحكمة أن المراجعة الجبائية التي خضع إليها المعقب ضده تتعلق بسنوات 2001 و 2002 و 2003. لذلك اعتبرت ن قضاء محكمة الحكم المطعون فيه بطرح الأعباء المضمنة بالفاتورتين المؤرختين سنة 1997 يعد مخالفا لمبدأ سنوية الضريبة ولأحكام النقطة 43 من الإطار المرجعي للمحاسبة سالفه الذكر. ((قرار تعقيبي عدد 39890 صادر بتاريخ 29-03-2010 ، الشركة الجديدة ضد الإدارة العامة للأداءات).⁵

آليات الواجب الضريبي: تتلخص آليات الواجب الضريبي حسب فقه قضاء لمحكمة في ضرورة الحصول على بطاقة التعريف الضريبي وتصريح ضريبي.

بطاقة التعريف الضريبي

1/ عدم إعتبار بطاقة التعريف الضريبي قرارا إداريا :

1.1/ وضحت المحكمة أن المشرع فرض التزاما على كل شخص طبيعي متعاطي لنشاط تجاري او صناعي او مهني غير تجاري أن يقوم قبل بداية نشاطه بإيداع تصريح بالوجود لدي مكتب مراقبة الأداءات الراجع له بالنظر وان يقع تسليمه في المقابل بطاقة ترقيم أو تعريف جبائي. (حكم إبتدائي صادر بتاريخ 08-06-2008 في القضية عدد 15945 / 1 ، شركة ضد المجلس الجهوي لولاية توزر وبنك).⁶

2.1/ كما أكدت على أن بطاقة التعريف الجبائي تعد بمثابة الوثيقة التي تتضمن جملة المعلومات الضرورية واللازمة لإدارة الجبائية لتحديد هوية الخاضع للضريبة والنشاط الذي يمارسه والنظام الجبائي المنطبق عليه الذي يختاره والعنوان الذي يمارسه به النشاط المذكور، حتى يتسنى للإدارة متابعة ومراقبة الوضعية الجبائية للمعني بالأمر. (حكم إبتدائي صادر بتاريخ 08-06-2008 في القضية عدد 15945 / 1 ، شركة ضد المجلس الجهوي لولاية توزر وبنك).⁷

¹ - GUTMANN (Daniel), « De la progressivité de l'impôt sur le revenu à la flat tax : une tendance inéluctable », L'Année fiscale, 2008, p. 6.

² - LASSERRE CAPDEVILLE (Jérôme), MARCHESSOU (Philippe), TRESCHER (Bruno), CUTAJAR (Chantal) et alii, Fraude et évasions fiscales : état des lieux et moyens de lutte, Joly Éditions, 2015, 211 p.

³ - LEFEUVRE (André), Le paiement en droit fiscal, L'Harmattan, coll. « Finances publiques », 2003, 399 p.

⁴ - CAMBY (Jean-Pierre), « Impositions, cotisations, Constitution », RFFP 2014, no 128, p. 227.

⁵ - PHILIP (Loïc), « La jurisprudence fiscale constitutionnelle en 2004 », Dr. fisc. 2005, no 8, p. 446 à 449.

⁶ - RIBES (Didier), « Le progrès de l'égalité devant l'impôt », RFFP 2001, no 76, p. 261 à 264.

⁷ - HAÏM (Victor), « Un contribuable peut-il utilement se prévaloir du Code général des impôts ? », Dr. fisc. 1996, no 27, p. 908 à 912.

3.1/ كما استخلصت المحكمة ان بطاقة التعريف الضريبي تعتبر من الوثائق المعدة بناء على تصريح تلقائي من الخاضع للضريبة وبالتالي فإن إسنادها لا يرقى إلى صنف القرارات الإدارية القابلة للإلغاء لأنها خالية عن أي إفصاح من جانب الإدارة عن إتجاه إرادتها نحو إحداث اثر قانوني معين. و عليه فهي لا تمثل قرارا إداريا.(حكم ابتدائي صادر بتاريخ 08-06-2008 في القضية عدد 15945 /1 ، شركة الهندسة وإنجاز المشاريع ضد المجلس الجهوي لولاية توزر وبك (...)¹).

التصريح الضريبي

1/ **الحجية النسبية للتصريح الضريبي:** وضحت المحكمة أن التصريح الجبائي تلقائي وهو محمول على الصحة ما لم يثبت خلافه. (قرار تعقيبي عدد 310112 صادر بتاريخ 01-20-2010 ، الإدارة العامة للأداءات ضد فتحي)².

2/ واجب تقيد إدارة الجباية بمضمون التصريح الضريبي :

1.2/ في ردها على دفوعات احد اطراف النزاع ، لاحظت المحكمة أن المعقبة تعيب على الحكم المنتقد أحكام الفصلين 65 و 68 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية بمقولة ان المعني بالأمر ولئن أثبت تسجيل مبالغ بعنوان الاداء على القيمة المضافة القابل للطرح بعنوان الفترة المعنية بالمراقبة فإنه لم يقدم للمحكمة الفواتير المثبتة لتلك التقييدات كما انه لم يقدم للمحكمة أي وثيقة تتعلق بفائض الاداء على القيمة المضافة الذي حوله.³

2.2- كما أضافت أن محكمة الإستئناف استبدلت الطريقة التي إتبعتها مصالح الجباية في توظيف الأداء على القيمة المضافة الذي غفل المعقب ضده عن التصريح به وذلك بان طبقت في شأنه حدا ادنى للأداء غير قابل للإسترجاع والحال أن الوثائق التي قدمها المعني بالأمر منقوصة ولا تكفي لتبرير مبالغ الاداء على القيمة التي أثقلت مشترياته المتعلقة بالفترة المعنية بالمراجعة ولا تكفي كذلك لتبرير فائض الأداء على القيمة المضافة المحول.⁴

3.2/ وعليه، اعتبرت المحكمة أن تلك الوثائق لا تبرر تغيير أساس التوظيف وطريقة التوظيف المتبعة كما لا تبرر كذلك التخفيض من الأداء الموظف على المعني بالأمر والخط منه.⁵

4.2/ كما ذكرت بالقاعدة الأصولية التي مفادها انه طالما أن الإدارة اعتمدت لضبط وعاء الاداء المستوجب على آخر تصريح مودع من قبل المطالب بالأداء دون اللجوء إلى المراجعة المعمقة لوضعيته الجبائية فإنها تكون مقيدة بمضمون ذلك التصريح من حيث جميع البيانات والمبالغ الواردة به بإعتبار أنها كانت قد إطلعت عليه وقبلته ولم تصرح بعدم صحته. إذ لا وجه في هذه الحالة لإلزام المطالب بالأداء بتقديم أدلة تثبت شطط الاداء الموظف عليه . وهو ما دفع المحكمة الى رفض المطعن واعتبرته في غير طريقه "(قرار تعقيبي عدد 310112 صادر بتاريخ 01-20-2010 ، الإدارة العامة للأداءات ضد فتحي)⁶.

3/ **عدم قابلية التصريح الضريبي للتجزئة:** وضحت المحكمة أنه طالما إرتأت إدارة الجباية ضبط وعاء الضريبة المستوجبة على أساس المبالغ التي تضمنها آخر تصريح، فإنها تكون ملزمة في هذه الحالة بالإعتماد كلياً على ذلك التصريح ولا يجوز لها تجزئته بالآخذ بجزء منه دون اجزاء أخرى. (قرار تعقيبي عدد 310112 صادر بتاريخ 01-02-2010 ، الإدارة العامة للأداءات ضد فتحي)⁷.

4/ التصريح بالوجود والتصريح بالضريبة :

1.4/ عدم إعتبار التصريح بالضريبة إعلاماً بتغيير المقر المضمن بالتصريح بالوجود:

1.1.4/ في ردها على دفوعات احد اطراف النزاع، أكدت المحكمة أن نائب المعقب تمسك بأن المحكمة اعتبرت أن توجيه محضر الاعلام بقرار التوظيف الإجباري بنهج الجزائر الشابة يعد تبليغا قانونيا. في حين أن القرار يتعلق بنشاط منوبه ، وبالتالي فإن التبليغ الصحيح يجب أن يكون بمقر العمل أو النشاط وهو المقر المصرح به لدى الإدارة العامة للأداءات عند التصريح بالوجود أي بنهج

¹ - AMSELEK (Paul), « L'opposition à l'administration de sa propre doctrine », Dr. fisc. 1984, no 4, p. 149 à 154.

² - LASSERRE CAPDEVILLE (Jérôme), MARCHESSOU (Philippe), TRESCHER (Bruno), CUTAJAR (Chantal) et alii, Fraude et évasions fiscales : état des lieux et moyens de lutte, Joly Éditions, 2015, 211 p

³ - LEFEUVRE (André), Le paiement en droit fiscal, L'Harmattan, coll. « Finances publiques », 2003, 399 p.

⁴ - DIBOUT (Patrick), « L'illégalité des instructions et circulaires fiscales. L'administration et le contribuable », Dr. fisc. 1991, no 18, p. 741 à 749.

⁵ - GOGUEL (Fabrice), « La garantie contre le changement de doctrine face au droit communautaire. Le droit douanier peut-il sauver l'article L 80 A du LPF ? », Dr. fisc. 2006, no 21-22, p. 1026 à 1030

⁶ - OLLEON (Laurent), « Recours pour excès de pouvoir contre les instructions fiscales : la photographie du droit existant n'est pas contestable », RJF 4/04, p. 271.

⁷ - TUROT (Jérôme), « La vraie nature de la garantie contre les changements de doctrine », RJF 1992, no 5, p. 371 à 376.

سيدي بوسعيد بالشابة، وأن نهج الجزائر هو عنوان منوبه الشخصي لذلك فإن محكمة الإستئناف تكون قد خالفت القانون لما إعتبرت أن هذا العنوان هو مقر منوبه المختار (قرار تعقيبي عدد 310144 صادر بتاريخ 08-05-2010، سالم ضد الإدارة العامة للأداءات).¹

2.1.4/ كما أضافت أن الإدارة لا يمكن أن توجه مكتابة أو إعلاما للمطالب بالأداء إلا بالمقر المصرح به من قبله ولا يمكن الإحتجاج عليه بعنوان آخر غير المصرح به إلا في صورة توليه إعلام الإدارة بتغيير المقر طبقا للصيغ المقررة بالفصل 57 (من مجلة الضريبة).

(قرار تعقيبي عدد 310144 صادر بتاريخ 08-05-2010 ، سالم ضد الإدارة العامة للأداءات).²

3.1.4/ خلاصة القول ،بما ان الإدارة لم تثبت أن الطالب بالضريبة أعلمها بتغيير مقره فإن محكمة الاستئناف تكون قد خالفت الفصلين 56 و57 (من مجلة الضريبة). إذ اقتضى الفصل 56 من مجلة الضريبة أنه: " يتعين على كل شخص يتعاطى نشاطا صناعيا أو تجاريا أو مهنة غير تجارية وكذلك كل شخص معنوي مشار إليه بالفصل 45 من هذه المجلة قبل أن يبدأ نشاطه ان يودع بمكتب مراقبة الضرائب الراجع له بالنظر تصريحاً في وجوده حسب نموذج معد من قبل الإدارة...." كما اقتضى الفصل 57 من نفس المجلة أن " تودع لدى مركز مراقبة الضرائب الذي يرجع له بالنظر المعنيون بالأمر كل وثيقة تنص على...تحويل المقر الرئيسي أو تحويل المنشأة...وذلك مقابل وصل تسليم أو بإرسالية مضمونة الوصول خلال 30 يوما من تاريخ مداوات الجلسة التي أقرتها". (قرار تعقيبي عدد 310144 صادر بتاريخ 08-05-2010 ، سالم ضد الإدارة العامة للأداءات).³

4.1.4/ وقد استخلصت المحكمة من الأحكام السالف ذكرها أن المتعاطي لكل نشاط صناعي أو تجاري يجب عليه تقديم تصريح في وجوده وتحيينه كلما قام بتحويل مقره الرئيسي وذلك بإعلام مكتب مراقبة الضرائب الراجع له بالنظر إما مباشرة مقابل وصل تسليم أو بواسطة رسالة مضمونة الوصول. (قرار تعقيبي عدد 310144 صادر بتاريخ 08-05-2010، سالم ضد الإدارة العامة للأداءات).⁴

5.1.4/ بتطبيق تلك الاحكام على قضية الحال، أكدت المحكمة انه يتضح من اوراق الملف أن المعقب أودع لدى مكتب مراقبة الأداءات بالشابة تصريحاً بالوجود تضمن أن عنوان النشاط هو نهج سيدي بوسعيد الشابة المهديّة، وقد تولى عند التصريح بالدخل سنتي 2002 و2005 ذكر عنوانه الشخصي أي نهج الجزائر الشابة، فقامت إدارة الجباية بتبليغ قرار التوظيف الإجباري إلى عنوانه الشخصي الأخير في الذكر الوارد ضمن تصاريحه بالدخل. (قرار تعقيبي عدد 310144 صادر بتاريخ 08-05-2010 ، سالم ضد الإدارة العامة للأداءات).⁵

6.1.4/ لكن استدركت المحكمة القول لتوضح أن التصاريح بالأداء لاتعتبر إعلاما بتحويل المقر على معنى الفصل 57 من مجلة الضريبة، ضرورة أن هذا الفصل يشترط صيغة معينة للإعلام في توجيه متمثلة في توجيه رسالة مضمونة الوصول تقدم في أجل قانوني معين أو التحول مباشرة إلى مكتب مراقبة الضرائب وإستلام وصل في ذلك. . (قرار تعقيبي عدد 310144 صادر بتاريخ 08-05-2010 ، سالم ضد الإدارة العامة للأداءات).⁶

7.1.4/ ووضحت المحكمة ذلك بالقول انه طالما أن المعقب أودع لدى مكتب مراقبة الأداءات الراجع له بالنظر تصريحاً بالوجود تضمن ان عنوان نشاطه هو نهج سيدي بوسعيد الشابة، المهديّة، وأنه لم يعلم الإدارة بتغيير مقر نشاطه المذكور طبقا للإجراءات المنصوص عليها بالفصل 57 من مجلة الضريبة ، فإنه لايمكن معارضته بالعنوان الشخصي المضمن بالتصريح بالدخل بعنوان سنتي 2002 و2005 ولا يمكن إعتبره مقرا مختارا له. (قرار تعقيبي عدد 310144 صادر بتاريخ 08-05-2010 ، سالم ضد الإدارة العامة للأداءات).⁷

8.1.4/ كما دعمت المحكمة موقفها بماورد بالفصل 3 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية الذي ينص على ان توظيف الاداءات يتم بمكان المنشأة الرئيسية بالنسبة إلى الأشخاص الذين يتعاطون نشاطا تجاريا أو صناعيا أو حرفة او مهنة غير تجارية في إطار

¹ - BERGERÈS (Maurice-Christian), « Les normes jurisprudentielles en droit fiscal », Dr. fisc. 2000, no 13 p. 549.

² - JOANNARD-LARDANT (Emmanuel), « Les principes de sécurité juridique et de confiance légitime en droit fiscal. À propos de la décision du Conseil constitutionnel du 29 déc. 2013, no 2013- 682 DC, Loi de financement de la sécurité sociale pour 2014 », Dr. fisc. 2014, no 10, comm. 191.

³ - LEVOYER (Loïc), « Juge administratif, hiérarchie des normes et droit fiscal », AJDA 2003. 1250 à 1256.

⁴ - DELORME (Guy), De Rivoli à Bercy. Souvenirs d'un inspecteur des finances (1952-1998), préf. Valéry Giscard d'Estaing, Comité pour l'histoire économique et financière de la France, 2000, 390 p.

⁵ - FOUQUET (Olivier) et alii, « Améliorer la sécurité juridique des relations entre l'administration et les contribuables : une nouvelle approche », Dr. fisc. 2008, no 27, comm. 403

⁶ - JOLY (Benoît), « L'obligation de l'impartialité de l'Administration », note sous CE 1er déc. 2008, no 292166, Min. c/ SCI Strasbourg, Dr. fisc. 2009, no 4, comm. 90

⁷ - LAMBERT (Thierry) « L'administration fiscale et le secret », BF Lefebvre 6/05, p. 447 à 453.

منشأة واحدة أو عدة منشآت كائنة بالبلاد التونسية. (قرار تعقيبي عدد 310144 صادر بتاريخ 08-05-2010 ، سالم ضد الإدارة العامة للأداءات).¹

9.1.4/ واستخلصت المحكمة مما سبق بيانه انه كان على الإدارة أن تتولى تبليغ المعقب قرار التوظيف الإجباري بمقر نشاطه المصرح به لدى مكتب مرابة الأداءات بالشابة عند التصريح بالوجود، وأنه لا يمكن الإعتداد بالتبليغ الحاصل بعنوانه الشخصي الوارد بتصاريحه بالدخل لإحتساب آجال الإعتراض على قرار التوظيف، الأمر الذي يغدو معه قضاء محكمة الحكم المطعون فيه برفض إعتراض المعقب شكلا مخالفا للقانون وإتجه بناء على ما ذكر قبول هذه المطاعن...ونقض الحكم المطعون فيه على هذا الأساس". (قرار تعقيبي عدد 310144 صادر بتاريخ 08-05-2010 ، سالم ضد الإدارة العامة للأداءات).²

5- عدم قبول الإدارة الجبائية بالتصاريح التلقائية للمطالب بالضريبة لا يحول دون تمسكها بها:

1.5- لاحظت المحكمة أنه ثبت بمراجعة الحكم المطعون فيه أن المحكمة التي أصدرته عللت رفضها لدفع إدارة الجبائية بخصوص توصيل الخبراء إلى رقم معاملات يقل بكثير عن ذلك المصرح به من قبل المطالبة بالضريبة نفسها بأنها لم تقبل ذلك التصريح ورفضت المحاسبة وأنه لا يسوغ لها بالتالي التراجع عن ذلك. قرار تعقيبي عدد 312378 صادر بتاريخ 29-02-2016 ، الإدارة العامة للأداءات ضد شركة ... في شخص ممثلها القانوني).³

2.5/ كما وضحت أنه، وخلافا لما انتهت اليه محكمة الحكم المطعون فيه، فإن عدم قبول المعقبة بالتصاريح التلقائية للمطالب بالضريبة لا يحول دون تمسكها بما جاء بها متى ثبت لديها أن النتيجة التي انتهى إليها الخبراء المأذون لهم من قبل المحكمة هي أدنى من تلك المضمنة صلب التصاريح، لا سيما وأن رفض مصالح الجبائية المصرح بها والتجائها إلى المراجعة الجبائية المعقدة منطوقا بالترفع في رقم المعاملات المصرح به وليس العكس. قرار تعقيبي عدد 312378 صادر بتاريخ 29-02-2016 ، الإدارة العامة للأداءات ضد شركة ... في شخص ممثلها القانوني).⁴

3.5/ واستخلصت المحكمة من ذلك أن حكم محكمة الاستئناف المذكور أعلاه يشوبه ضعفا في التعليل . وهو ما دفعها الى قبول لمطعن المثار من إدارة الضريبة ونفق الحكم المطعون فيه على اساسه . (قرار تعقيبي عدد 312378 صادر بتاريخ 29-02-2016 ، الإدارة العامة للأداءات ضد شركة ... في شخص ممثلها القانوني).⁵

أنظمة التقييم الضريبية

يقصد بأنظمة التقييم الضريبي ، اعتماد إدارة الضريبة بعض المؤشرات والمعايير لتقدير القيمة الحقيقية للقاعدة الضريبة، باتباع نظام حقيقي أو تقديري. وبالرجوع لفقه قضاء المحكمة الإدارية، يلاحظ ان النظام التقديري كان محل جدل بين طرفي النزاع. لذلك حاولت توضيح شروطه (1) قبل تحديد آثاره على دفع ضريبة القيمة المضافة (2).

1/ شروط التمتع بالنظام التقديري:

1.1/ عدم تجاوز رقم معاملات المطالب بالأداء مائة ألف دينار:

1.1.1/ ردا على دفعات احد اطراف النزاع ، لاحظت المحكمة ان إدارة الضريبة تعيب على محكمة الاستئناف إعتبار المعقب ضده خاضعا للنظام التقديري استنادا إلى ان رقم معاملاته لم يتجاوز مائة ألف دينار وأنه كان على مصالح الضريبة أن تصدر في شأنه قرارا في سحب النظام التقديري قبل إخضاعه للنظام الحقيقي . غير ان الواقع خلاف ذلك إذ ان المطالب بالضريبة خاضع للنظام الحقيقي كما يتضح ذلك من مختلف التصاريح التي اكتتبها وأودعها تلقائيا قرار تعقيبي عدد 310882 صادر بتاريخ 30-10-2015 ، الإدارة العامة للأداءات ضد الأتور ا...).⁶

2.1.1/ كما وضحت المحكمة أن حيثيات الحكم المنتقد تضمنت، أنه بالنظر إلى ان نشاط المطالب بالأداء يتمثل في تجارة التفصيل وطالما أن رقم المعاملات لم يتجاوز المائة ألف دينار كما توصل إلى ذلك الخبراء المنتدبون، فإن إخضاع المطالب بالأداء للنظام الحقيقي من طرف الإدارة لم يكن في طريقه. (قرار تعقيبي عدد 310882 صادر بتاريخ 30-10-2015 ، الإدارة العامة للأداءات ضد الأتور ا...).⁷

¹ - NOEL (Gilles), « La loyauté dans le couple administration fiscale – contribuable », in Mélanges Maurice Cozian, Litec, 2009, p. 79 à 125.

² - PRETOT (Xavier), « L'amélioration des relations entre l'administration et ses usagers », BF Lefebvre 11/00, p. 591.

³ - VARIU AUCTIONEERS, « Transparence des relations entre Administration et contribuables : quel équilibre ? », Dr. fisc. 2014, no 50, comm. 673.

⁴ - TILLY (Bruno), La compétence des agents du fisc, L'Harmattan, 1999, 418 p.

⁵ - BARILARI (André), « Recherche d'un barème fiscal idéal », RFFP 2005, no 91, p. 203 à 20.

⁶ - CHRETIEN (Maxime), « Les gains en capital », Dr. fisc. 1976, no 21, 24, 28 et 30.

⁷ - v

3.1.1/ كما اعتبرت المحكمة ان تصرف إدارة الضريبة على تلك الشاكلة يعتبر مخالفة لأحكام الفصل 44 من مجلة الضريبة وإحكام الفصل 54 من قانون المالية لسنة 2000 الذي اقتضى صدور قرار معل من طرف وزير المالية لسحب النظام التقديري للمستأنف.(قرار تعقيبي عدد 310882 صادر بتاريخ 30-10-2015 ، الإدارة العامة للأداءات ضد الأنور (...).¹

2/ عدم إعتبار التمتع بالنظام التقديري مانعا للخضوع للضريبة على القيمة المضافة:

1.2/ ردا على دفعات أحد الخصوم، أكدت المحكمة ان المعقبة تعيب على محكمة الاستئناف أن خضوع المطالب بالضريبة الى ضريبة القيمة المضافة كتاجر تفصيل ليس له علاقة بنوع النظام الجبائي الذي يخضع له حقيقي او تقديري. (قرار تعقيبي عدد 310882 صادر بتاريخ 30-10-2015 ، الإدارة العامة للأداءات ضد الأنور (...).²

2.2/ وتدعيما لموقفها، استندت المحكمة الى الفصل 1 من مجلة الاداء على القيمة المضافة في الفقرة II الذي تضمن أن تخضع للأداء على القيمة المضافة (...) II : بيع المنتوجات على حالتها من طرف تجار التفصيل الذين يحققون رقم معاملات سنوي جملي يساوي او يفوق مائة ألف دينار ويشمل هذا الحد كل البيوعات مهما كان نظامها الجبائي". (قرار تعقيبي عدد 310882 صادر بتاريخ 30-10-2015 ، الإدارة العامة للأداءات ضد الأنور (...).³

3.2/ كما اضافت أن حيثيات الحكم الاستئنافي المطعون فيه ، تضمنت أنه بالنظر إلى ان نشاط المطالب بالأداء يتمثل في تجارة التفصيل وطالما أن رقم المعاملات لم يتجاوز المائة ألف دينار كما توصل إلى ذلك الخبراء المنتدبون، فإن إخضاع المطالب بالضريبة إلى الاداء على القيمة المضافة لم يكن في طريقه واقعا وقانونا. (قرار تعقيبي عدد 310882 صادر بتاريخ 30-10-2015 ، الإدارة العامة للأداءات ضد الأنور (...).⁴

4.2/ كما رأت المحكمة ان قرار محكمة الاستئناف يتضمن مخالفة لأحكام أحكام الفصل 1 من مجلة الاداء على القيمة المضافة والفصل 44 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات حينما اعتبرت انه توجد رابطة بين النظام الجبائي الذي يخضع له المعني بالأمر بعنوان الضريبة على دخل الأشخاص والخضوع للأداء على القيمة المضافة. (قرار تعقيبي عدد 310882 صادر بتاريخ 30-10-2015 ، الإدارة العامة للأداءات ضد الأنور (...).⁵

خصوصية النزاع الضريبي

دفاعا عن خصوصية النزاع الضريبي حاولت المحكمة توضيح الحالات التي يمكن فيها ،عرضيا، اعتماد أحكام القانون المدني وإحكام قانون المرافعات المدنية والتجارية.

اعتماد أحكام القانون المدني في النزاع الضريبي

1/ عدم انطباق احكام مجلة الالتزامات والعقود:

1.1/ في ردها على دفعات احد الخصوم وضحت المحكمة أن المعقبة تمسكت بأن محكمة الاستئناف خالفت احكام الفصل 1467 من مجلة الالتزامات والعقود حين أيدت ما انتهت إليه المحكمة البداية التي عينت ثلاثة خبراء لإعادة تقييم العقار رغم ان المطالب بالأداء أبرم صلحا مع الادارة وامضى على اعترافه بدين ولا يمكنه بالتالي تطبيقا لأحكام الفصل المذكور الرجوع في ذلك الصلح ولو باتفاق الطرفين. (قرار تعقيبي عدد 310158 صادر بتاريخ 18-01-2010 ، الإدارة العامة للأداءات ضد محمد طاهر).⁶

2.1/ كما أضافت المحكمة ان الفصل 1467 من مجلة الالتزامات والعقود نص على أنه يترتب عن الصلح سقوط الحقوق والدعاوى التي أنعتد الصلح عليها. و لا يمكن الرجوع في الصلح ولو باتفاق الجانبين إن لم يكن بمعنى المعاوضة. (قرار تعقيبي عدد 310158 صادر بتاريخ 18-01-2010 ، الإدارة العامة للأداءات ضد محمد طاهر).⁷

3.1/ وإستنتجت المحكمة بناء على ذلك، أن أحكام الفصل المذكور لا تتعلق بالنزاع الضريبي ولا تمنع المطالب بالضريبة من اللجوء إلى القضاء للمنازعة في صحة الضرائب الموظفة عليه . وهو ما دفعها الى رفض هذا ما تم التمسك به. (قرار تعقيبي عدد 310158 صادر بتاريخ 18-01-2010 ، الإدارة العامة للأداءات ضد محمد طاهر).⁸

¹ - MERCIER (Jean-Yves), « Hisser l'imposition des revenus du capital au niveau de celle des revenus du travail : le travail était déjà largement accompli », Dr. fisc. 2013, no 9, p. 12 à 14.

² - BELTRAME (Pierre), L'imposition des revenus, Berger-Levrault, 1970, 352 p.

³ - MARDIERE (Christophe de la), « Pour tenter d'en finir avec l'autonomie et le réalisme du droit fiscal », in Mélanges Maurice Cozian, Litec, 2010, p. 137 à 144.

⁴ - MARCHESSOU (Philippe), L'interprétation des textes fiscaux, Economica, 1980, 258 p.

⁵ - COLLET (Martin), « Visites domiciliaires et droits de l'homme : le point de vue du fiscaliste », in P. Tavernier (dir.), La France et la CEDH. La jurisprudence en 2008, Bruylant, 2010, p. 145.

⁶ - CASTAGNEDE (Bernard), « Nature et caractères du droit fiscal » Dr. fisc. 2007, suppl. no 25, p. 23 à 27.

⁷ - LE GALL (Jean-Pierre), « L'autonomie du droit fiscal », Dr. fisc. 2000, no 3, p. 136 à 144.

⁸ - OLLEON (Laurent), « Autonomie du droit fiscal : le moribond se porte bien », RJF 2002, no 5, p. 355 à 361.

2/ إستبعاد تطبيق أحكام مجلة الإلتزامات والعقود لوجود حكم خاص بمجلة الحقوق و الإجراءات الجبائية:

1.2- لاحظت المحكمة ان إدارة الضريبة تمسكت بأنها استندت في عملية التوظيف إلى جزء من التصاريح الجبائية التي أودعها المعقب ضده دون الجزء الآخر، غير ان محكمة الاستئناف المنتقد حكمها قضت بتعديل قرار التوظيف الجبائي، معتبرة ان التصريح الجبائي الذي يقوم به المطالب بالأداء ينزّل منزلة الإقرار الذي لا يخضع للتجزئة حسب الفصل 438 من مجلة الإلتزامات والعقود.¹

2.2/ وردا على تلك الدفوعات أكدت المحكمة ان التمسك بأحكام الفصل 438 المذكور في غير محله في ضوء عدم جواز تجزئة آخر تصريح للمطاب بالضريبة في إطار تطبيق أحكام الفصل 48 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية للأسباب المبينة أعلاه. وهو منتج عنه رفض الدفوعات المتمسك بها (قرار تعقيبي عدد 310158 بتاريخ 18-01-2010، الإدارة العامة للأداءات ضد محمد طاهر).²

اعتماد احكام قانون المرافعات المدنية:

1/ توضيح أحكام الفصل 6 المتعلق بالتنصيص على الشكل القانوني و عدد الترسيم بالسجل التجاري في محاضر التبليغ:

1.1/ لاحظت المحكمة ان المعقب ضده دفع برفض مطلب التعقيب شكلا لأن محضر تبليغ مستندات التعقيب لم يتضمن الإشارة إلى السجل التجاري للمعقب ضده مثلما يستوجب الفصل 6 من مجلة المرافعات المدنية والتجارية. (قرار تعقيبي عدد 310470 صادر بتاريخ 24-05-2010 ، الإدارة العامة للأداءات ضد الحبيب).³

2.1/ وإجابة على ذلك الدفع وضحت المحكمة أن عدم تضمين محضر تبليغ مستندات التعقيب عدد ترسيم المعقب ضده بالسجل التجاري ليس من شأنه أن يبطل المحضر سالف الذكر طالما انه لم ينجر عنه أي خلل في الإجراءات الجوهرية ولا أي ضرر للمعقب ضده، وتأسيسا على ذلك فقد إتجه رفض الفرع الثاني من الدفع. وحيث يكون مطلب التعقيب والحالة تلك قد...جاء مستوفيا لجميع مقوماته الشكلية الجوهرية ولذا يتجه قبوله من هذه الناحية. " (قرار تعقيبي عدد 310470 صادر بتاريخ 24-05-2010 ، الإدارة العامة للأداءات ضد الحبيب).⁴

3.1/ وفي ذات الاتجاه وفي قضية ثانية، كررت المحكمة الملاحظة ذاتها . إذ دفع نائب المعقبة برفض مطلب التعقيب شكلا بناء على عدم تنصيص محضر تبليغ مذكرة الإدارة في شرح أسباب الطعن على الشكل القانوني للمعقب ضدها وعدد ترسيمها بالسجل التجاري ومكانه خلافا لمقتضيات الفصل 6 من مجلة المرافعات المدنية والتجارية. (قرار تعقيبي عدد 311977 صادر بتاريخ 31-12-2014، الإدارة العامة للأداءات ضد شركة).⁵

4.1/ وردا على تلك الدفوعات، أكدت المحكمة ان عملها استقر على إعتبار ان عدم التنصيص على الشكل القانوني للشركة المعقب ضدها وعدد ترسيمها بالسجل التجاري لا ينال من شرعية إجراءات التبليغ، ضرورة أن العبرة تكمن في وضوح اسم وعنوان كل من الموجه والموجه إليه وتوصله بالوثائق موضوع عملية التبليغ، الامر الذي يتجه معه رفض الدفع المائل. (قرار تعقيبي عدد 311977 صادر بتاريخ 31-12-2014 ، الإدارة العامة للأداءات ضد شركة ...).⁶

2/ اعتماد أحكام الفصل 7 المتعلق بالمقر المختار:

1.2/ اثارث المحكمة دفوعات نائب المعقب الذي يعيب على محكمة الحكم المطعون فيه قضائها ببطلان إجراء تبليغ قرار التوظيف الإلزامي دون ان يتبع ذلك بإبطال إجراء تبليغ نتائج المراجعة الأولية وإبطال كامل أعمال التوظيف بمقولة أنه على إثر شراء منوبه لشقة سكنية برادس بمقتضى عقد البيع المؤرخ في 9 اوت 2005، تولت مصالح الجبائية القيام بمراجعة جبائية أولية وتبليغ نتائجها إلى العنوان المضمن بالعقد وهو "حي الهناء عدد 379 بنزرت"، في حين ان مقره الأصلي يوجد بفرنسا "تهج سيمون بوليفار عدد ب 101 باريس". وأن العقد تضمن أنه "عامل بالخارج"، وكانت بذلك الإدارة على علم بأن مقر سكناه المعتاد ليس بتونس، وكان عليها أن تطبق إجراءات الفصل 10 من مجلة المرافعات المدنية والتجارية وإن تتأكد من عنوانه الفعلي بالخارج وتبحث عنه لدى مصالح وزارة الداخلية ووزارة الخارجية والفرنسية بباريس، بما لها من صلاحيات البحث والتحري. وطالما لم يتم تبليغ نتائج المراجعة الأولية

¹ - SERLOOTEN (Patrick), « La neutralité fiscale, un principe obso lète ? », in Mélanges Louis Boyer, 1996, Presses de l'Université des sciences sociales de Toulouse, p. 701 à 715.

² - DOUAY (Michel), Le recouvrement de l'impôt, LGDJ, 2005.

³ - MARDIERE (Christophe de la), « Interrogations sur le rapport relatif aux instructions fiscales », Dr. fisc. 2010, no 21p.3et4.

⁴ - OLLEON (Laurent), « Recours pour excès de pouvoir contre les instructions fiscales : la photographie du droit existant n'est pas contestable », RJF 4/04, p. 271

⁵ - TUROT (Jérôme), « Annulation, où est donc ta victoire ?Réflexions sur la portée de l'annulation d'une instruction fiscale», Dr. fisc. 2012, no 11, comm. 188.

⁶ - BERGERES (Maurice-Christian), « Les normes jurisprudentielles en droit fiscal », Dr. fisc. 2000, no 13, p. 549 à 535.

إليه بمقره الأصلي بالخارج، فإن محضر التبليغ يكون باطلا وكذلك أعمال التوظيف. (قرار تعقيبي عدد 311996 صادر بتاريخ 04-04-2016 ، محمد ... ضد الإدارة العامة للأداءات).¹

2.2/ وجوابا على تلك المطاعان أفادت المحكمة انه بالرجوع إلى الحكم الاستئنافي، يتبين أن المحكمة التي اصدرته إعتبرت أن المقر الأصلي للمعني بالأمر حسب تعريف الفصل 7 من مجلة المرافعات المدنية والتجارية هو المكان الذي يقيم فيه الشخص عادة، والحال أنه ثبت أن الطاعن يقطن بالخارج وبالتحديد بالعنوان الكائن بفرنسا إستنادا إلى بطاقة الإقامة طويلة الأمد. وقياسا عليه، ي ليس للإدارة أن تحتج عليه بأن العنوان المبلغ إليه قرار التوظيف والمضمن ببطاقة تعريفه وكذلك بعقد البيع هو عنوان مقره الأصلي طالما أنه لا يقيم فيه عادة، وترتيباً على ذلك فإن إجراء تبليغ قرار التوظيف يكون باطلا وتبقى آجال الاعتراض مفتوحة ويكون الاعتراض قد حصل في الأجل القانوني ومقبولا من الناحية الشكلية. (قرار تعقيبي عدد 311996 صادر بتاريخ 04-04-2016 ، محمد ضد الإدارة العامة للأداءات).²

3.2/ كما ذكرت بما ورد بالفصل 10 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية الذي ينص على ان تبليغ مطالب وإعلامات مصالح الجبائية المنصوص في شأنها على أجل محدد للرد عليها عن طريق أعوان هذه المصالح او العدول المنفذين او مأموري المصالح المالية او بواسطة رسالة مضمونة الوصول مع الإعلام بالبلوغ. ويخضع التبليغ إلى أحكام مجلة المرافعات المدنية والتجارية. وأضافت بأن الفصل 7 من مجلة المرافعات المدنية والتجارية نص على أن "المقر الأصلي للشخص هو المكان الذي يقيم فيه عادة والمكان الذي يباشر فيه الشخص مهنته أو تجارته يعتبر مقرا أصليا له بالنسبة للمعاملات المتعلقة بالنشاط المذكور. والمقر المختار هو المكان الذي يعينه الاتفاق أو القانون لتنفيذ الالتزام أو للقيام بعمل قضائي". (قرار تعقيبي عدد 311996 صادر بتاريخ 04-04-2016 ، محمد ضد الإدارة العامة للأداءات).³

4.2/ أكدت المحكمة انه يتبين من مظروفات الملف أن إدارة الجبائية إعتدت عند تبليغ نتائج المراجعة الأولية وقرار التوظيف الإلزامي للأداء العنوان المختار من قبل المعقب والذي ضمنه بعقد البيع، وأن إجراءات التبليغ سليمة عملا بأحكام الفصل 7 من مجلة المرافعات المدنية والتجارية (قرار تعقيبي عدد 311996 صادر بتاريخ 04-04-2016 ، محمد ... ضد الإدارة العامة للأداءات).⁴

3/ جواز اعتماد الطريقة المضمنة بالفصل 8 المتعلق بالتبليغ:

1.3/ وضحت المحكمة ان نائب المعقب ضدها دفع برفض مطلب التعقيب شكلا نظرا لتبليغ مستندات التعقيب بمكتب المحامي الذي ناب المعقب ضدها في الطور الإستئنافي...وانه يتجه تبليغ مستندات التعقيب بالمقر الأصلي للمعقب ضده. (قرار تعقيبي عدد 312754 صادر بتاريخ 02-07-2015 ، الإدارة العامة للأداءات ضد الشركة العقارية ...).⁵

2.3/ وردا على ذلك الدفع ، أكدت المحكمة أنه يتبين من أوراق الملف أن مصالح الجبائية تولت بتاريخ 07-06-2012 تبليغ تلك المستندات بمقر الشركة المعقب ضدها طبق أحكام الفصل 8 من مجلة المرافعات المدنية والتجارية، كما انها تولت كذلك وفي نفس اليوم تبليغ نفس المستندات بمكتب نائب المعقب ضدها في الطور الإستئنافي وفي هذا الطور وهو ما يمكن إعتبره من باب التزيد طالما أن التبليغ السابق ذكره هو الذي يعتد به. (قرار تعقيبي عدد 312754 صادر بتاريخ 02-07-2015 ، الإدارة العامة للأداءات ضد الشركة العقارية ...).⁶

4- الإستثناء بأحكام الفصل 12 المتعلق بواجب تعليل الاحكام القضائية:

1.4/ أكدت المحكمة انه يتضح بالاطلاع على القرار المطعون فيه ، أن اللجنة الخاصة بالتوظيف الاجباري لم تتول بيان السند القانوني الذي اعتمدته في إلغاء قرار التوظيف واكتفت بالتذكير بأن المعقب ضدها قدمت بجلسة خمسة جويلية سنة الفين وواحد تقريرا صلبة الدفتر العام مؤشر عليه بتاريخ ثلاثة عشر فيفري سنة الف وتسعمائة وتسعة وثمانين تحت عدد ألفين ومائتين وثمانية وذلك سنة الف وتسعمائة وسبعة وتسعين والدفتر العام لسنة الف وتسعمائة وثمانية وتسعين والدفتر العام لسنة تسعة وتسعين وألفين مدون بكل

¹ - COZIAN (Maurice), «Propos désobligeants sur une "tarte à la crème" : l'autonomie et le réalisme du droit fiscal», Dr. fisc. 1999, no 13, p. 530 à 535.

² - FOUQUET (Olivier), « Interprétation des concepts civilistes par le juge fiscal », note ss CE 3 juin 2013, M. et Mme Beaujon, RTD com. 2013, no 4, p. 827 à 830.

³ - GUEZ (Julien), « L'interprétation jurisprudentielle en droit fiscal doit-elle être spécifique. Retour sur le principe de l'interprétation stricte en droit fiscal », L'Année fiscale, 2004, p. 139 à 169.

⁴ - HERTZOG (Robert), « L'autonomie en droit : trop de sens, trop peu de signification ? », in Mélanges Paul Amselek, Bruylant, 2005, p. 445.

⁵ - MARDIERE (Christophe de la), « Pour tenter d'en finir avec l'autonomie et le réalisme du droit fiscal », in Mélanges Maurice Cozian, Litec, 2010, p. 137 à 144.

⁶ - BOKDAM-TOGNETTI (Émilie), « QPC et contentieux fiscal : bientôt quatre années d'enrichissement mutuel et d'évolution sans révolution », RJF 12/13, p. 979.

واحد منها مجموعة من المبالغ المالية وتخصيصات متعلقة بحسابية المؤسسة . (قرار تعقيبي عدد 39425 صادر بتاريخ 29-03-2010 ، الإدارة العامة للاداءات ضد شركة مامي).¹

2.4/ كما استنتجت من تلك المعطيات ان محكمة الاستئناف إعتبرت ان رفض الادارة اعتماد محاسبة الشركة في تعديلها للاداء جاء دون سند قانوني طالما لم تحرر محضرا في عدم تقديم وثائق المحاسبة التي لم تقدمها الشركة أثناء المراقبة الجبائية وهو مايكون معه قرار التوظيف مستهدفا للنقض طالما إستند إلى ما لا أساس له من الصحة وانه لا مجال لمناقشة الدفوعات الأخرى. (قرار تعقيبي عدد 39425 صادر بتاريخ 29-03-2010 ، الإدارة العامة للاداءات ضد شركة مامي).²

3.4/ وفي ضوء ما سبقت ملاحظاته من قصور في التسييب وإقتضاب شديد، إعتبرت المحكمة أن تحليل القرار الصادر عن محكمة الاستئناف مخالفا لاحكام الفصل 71 من مجلة الضريبة وغير متماش مع مقتضيات الفصل 12 من مجلة المرافعات المدنية والتجارية الذي يوجب أن تكون الأحكام القضائية معللة تعليلا مستساغا واقعا وقانونا. (قرار تعقيبي عدد 39425 صادر بتاريخ 29-03-2010 ، الإدارة العامة للاداءات ضد شركة مامي).³

5/ الأخذ بأحكام الفصل 14 المتعلق ببطلان الإجراءات:

1.5/ لاحظت المحكمة ان نائب المعقب تمسك بأن محكمة الاستئناف خالفت أحكام الفصلين 50 و55 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية حين إعتبرت ان الدفع، المتعلق بالتخصيص صلب قرار التوظيف الإجباري على ان الإعتراض يتم امام المحكمة الابتدائية بين عروس والحال أن إختصاص البت في الإعتراض ينعقد للمحكمة الابتدائية بتونس، يتعلق بالشكليات التي يتوجب بيان الضرر بعنوانها طبق أحكام الفصل 14 من مجلة المرافعات المدنية والتجارية. (قرار تعقيبي عدد 310378 صادر بتاريخ 24-05-2010 ، يوسف ضد الإدارة العامة للاداءات).⁴

2.5/ وردا على تلك الدفوعات، أفادت المحكمة ان الفصل 14 من مجلة المرافعات المدنية والتجارية ينص على ان يكون الإجراء باطلا إذا نص القانون على بطلانه أوحصل بموجبه مساس بقواعد النظام العام أو احكام الإجراءات الأساسية وعلى المحكمة ان تثيره من تلقاء نفسها. أما مخالفة القواعد التي تهم غير مصالح الخصوم الشخصية فلا يترتب عليها بطلان الإجراء إلا متى نتج عنها ضرر للمتمسك بالبطلان وبشرط أن يثيره قبل الخوض في الأصل. (قرار تعقيبي عدد 310378 صادر بتاريخ 24-05-2010 ، يوسف ضد الإدارة العامة للاداءات).⁵

3.5/ وقياس عليه، أكدت المحكمة انه يؤخذ من صريح الفصل 14 من مجلة المرافعات المدنية والتجارية أن الإجراء لا يكون باطلا إلا متى نص القانون على بطلانه أو حصل بموجبه مساس بقواعد النظام العام أو احكام الإجراءات الأساسية. أما مخالفة الإجراءات التي لا تهم سوى مصالح الخصوم فإنها لا تؤدي إلى البطلان إلا إذا ثبت حصول ضرر للمتمسك بها وإثارة هذا الضرر قبل الخوض في الأصل. (قرار تعقيبي عدد 310378 صادر بتاريخ 24-05-2010 ، يوسف ضد الإدارة العامة للاداءات).⁶

4.5- وبناء على تلك البيانات، وضحت المحكمة انه يتبين بالرجوع للفصل 50 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية أن النص المذكور لم يترتب البطلان على عدم تضمن قرار التوظيف الإجباري للاداء البيانات المشار إليها بالفصل المذكور. وحيث استقر فقه قضاء المحكمة الإدارية على ان البيانات الواردة بالفصل 50 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية لا تهم النظام العام وإنما تهم مصالح الخصوم. (قرار تعقيبي عدد 310378 صادر بتاريخ 24-05-2010 ، يوسف ضد الإدارة العامة للاداءات).⁷

5.5/ واستخلصت مما سبق عرضه أن التمسك بالإخلال بتلك البيانات لا يترتب عليه بطلان قرار التوظيف الإجباري إلا في صورة ثبوت حصول ضرر للمتمسك به وإثارة هذا الضرر قبل الخوض في الأصل.. (قرار تعقيبي عدد 310378 صادر بتاريخ 24-05-2010 ، يوسف ضد الإدارة العامة للاداءات).⁸

¹ - LEVOYER (Loïc), « Juge administratif, hiérarchie des normes et droit fiscal », AJDA 2003, 1250 à 1256.

² - MARDIERE (Christophe de la), « Le pouvoir créateur du juge de l'impôt », Archives Phil. dr. 2007, t. 50, La création du droit par le juge, Dalloz, p. 229 à 235.

³ - MARTINEZ-MEHLINGER (José), Le recours pour excès de pouvoir en matière fiscale, L'Harmattan, coll. «Logiques juridiques », 2002, 830 p.

⁴ - LAMBERT (Thierry), « Un janus : la responsabilité de l'administration fiscale », in L'Administration de l'impôt en France, L'Harmattan, 2008, p. 229 à 240.

⁵ - BOBOE LAKANGU Starmans, Droit douanier congolais. Régime juridique, contentieux, répression des infractions, L'harmattan, coll. Géopolitique mondiale, 2025, 182 pages.

⁶ - DIEU (Frédéric), « Des nouvelles du domicile fiscal. À propos de quelques décisions récentes du Conseil d'État relatives aux notions de foyer et de centre des intérêts économiques », Dr. fisc. 2010, no 23, comm. 358.

⁷ - GLON (Guillaume), « Le Conseil d'État précise le concept de résident dans les conventions fiscales », note sous CE 9 nov. 2015, min. c/ Landesärztekammer Hessen Versorgungswerk, Dr. fisc. 2016, no 28, comm. 421.

⁸ - BETCH Martine, Le juge judiciaire et l'impôt ; LexisNexis, coll. Précis fiscal, 2025, 400 pages

6/ توضيح أحكام الفصل 110 المتعلق بعدد ما قد ينتدب من خبراء :

1.6/ أشارت المحكمة أن إدارة الضريبة تمسكت بمخالفة أحكام الفصل 110 من مجلة المرافعات المدنية والتجارية بمقولة أنه كان على محكمة البداية تعيين ثلاثة خبراء لتقدير قيمة العقار موضوع التوظيف وليس خبير واحد... (قرار تعقيبي عدد 312699 صادر بتاريخ 22-10-2015 ، الإدارة العامة للأداءات ضد نجلاء).¹

2.6/ وردا على تلك الدفوعات، اكدت المحكمة أن أحكام الفصل 110 تضمنت أنه إذا كان الاختبار قد أجري من طرف أكثر من خبير واحد فلكل منهم أن يقدم تقريراً مستقلاً برأيه ما لم يتفقوا على تقديم تقرير واحد يبين به رأي كل منهم وأسبابه. وقد استخلصت من ذلك ، وخلافا لما تمسكت به المعقبة ، أنه يستروح من قراءة هذه الأحكام انها لم توجب على المحكمة تعيين ثلاثة خبراء. (قرار تعقيبي عدد 312699 صادر بتاريخ 22-10-2015 ، الإدارة العامة للأداءات ضد نجلاء).²

7/ واجب إحترام المحاكم العدلية المنتسبة في المادة الجبائية لأحكام الفصل 123:

1.7/ وضحت المحكمة ان نائب المعقب يعيب على محكمة الاستئناف مخالفتها لأحكام الفصل 123 من مجلة المرافعات المدنية والتجارية وذلك بقيامها بتحريف الوقائع وبهضمها لحقوق الدفاع ولاتسام حكمها بضعف التعليل.... (قرار تعقيبي عدد 310378 صادر بتاريخ 24-05-2010 ، يوسف ضد الإدارة العامة للأداءات).³

2.7/ دفعت إدارة الضريبة بأن نائب المعقب إستند إلى أحكام الفصل 123 من مجلة المرافعات المدنية والتجارية والحال ان ذلك النص لا ينطبق على النزاع بإعتبار أن الطعن بالتعقيب في المادة الجبائية يخضع لأحكام القانون المتعلق بالمحكمة الإدارية.... (قرار تعقيبي عدد 310378 صادر بتاريخ 24-05-2010 ، يوسف ضد الإدارة العامة للأداءات).⁴

3.7/ اكدت المحكمة انه طالما أن الحكم الاستئنافي صدر عن محكمة عدلية تخضع إجراءاتها إلى أحكام مجلة المرافعات المدنية والتجارية، فإن استناد نائب المعقب لأحكام الفصل 123 من تلك المجلة يكون في طريقه. وهو ما دفعها الى رفض ما تمسكت به الإدارة.... (قرار تعقيبي عدد 310378 صادر بتاريخ 24-05-2010 ، يوسف ضد الإدارة العامة للأداءات).⁵

8/ تطبيق أحكام الفصل 143 المتعلقة بالإستئناف العرضي:

1.8/ اشارت المحكمة ان نائب المطالب بالضريبة يعيب على محكمة الاستئناف إهمال الرد عن إستئنافه العرضي المتضمن الدفع بعدم خضوع عمليات بيع المقاسم للأداء على القيمة المضافة بإعتبارها منجرة عن قسمة تركة وأنه قام بعملية التقسيم بشكل عرضي، (قرار تعقيبي عدد 310335 و 310497 صادر بتاريخ 29-03-2010، الطاهر ضد الإدارة العامة للأداءات).⁶

2.8/ وردا على ذلك دفعت الإدارة برفض المطعن المائل شكلا لتضمنه مطعين مختلفين. (قرار تعقيبي عدد 310335 و 310497 صادر بتاريخ 29-03-2010 ، الطاهر ضد الإدارة العامة للأداءات).⁷

3.8/ وفي اجابتها على ما تمسكت به الإدارة ، اكدت المحكمة أنه بالتثبت من المأخذين المضمنين بالمطعن الراهن يتبين أنهما مرتبطين لتعلقهما بنفس العيب المتسرب للحكم المنتقد. فإهمال محكمة الإستئناف البت في الإستئناف العرضي المرفوع أمامها جعل حكمها في نفس الوقت مشوبا بخرق الفصل 143 من مجلة المرافعات المدنية والتجارية المتعلق بالإستئناف العرضي وضعيف التعليل، (قرار تعقيبي عدد 310335 و 310497 صادر بتاريخ 29-03-2010 ، الطاهر ضد الإدارة العامة للأداءات).⁸

4.8/ وقد استخلصت من ذلك ، رد دفع الجهة ادارة الضريبة وقبول المطعن المائل شكلا. (قرار تعقيبي عدد 310335 و 310497 صادر بتاريخ 29-03-2010 ، الطاهر ضد الإدارة العامة للأداءات).⁹

5.8/ وقد بررت المحكمة موقفها بانه بالرجوع إلى الحكم الاستئنافي يتضح أن المحكمة إكتفت بمناقشة مسألة وجوب إحتراف التقسيم العقاري لإخضاع عملية التقويت في المقاسم للأداء على القيمة المضافة وأهملت البت في الإستئناف العرضي المرفوع من المطالب

¹ - CODE GENERAL DES IMPOTS – Livre des procédures fiscale, LexisNexis, coll. Code bleu, 2025, 2 522 pages

² - REVUE FRANCAISE DE FINANCES PUBLIQUES, Les modes de règlement des litiges fiscaux (Canada : France), 169, février 2025.

³ de SAINT-LEGER Manon, L'articulation des procédures pénale et fiscale, Mare & Martin, coll. Bibliothèque des thèses, 2025, 528 pages.

⁴ AYRAULT Ludovic, NEGRIN Olivier, Code de procédure fiscale, annoté et commenté, Dalloz, coll. Dalloz professionnel, 2024, 1 944 pages.

⁵ COLLET Martin, COLLIN Pierre, Procédures fiscales, PUF, coll. Thémis, 2024, 504 pages. (8^e édition)

⁶ GROSCLAUDE Jacques, MARCHESSOU Philippe, TRESCHER Bruno, Procédures fiscales, Lefebvre Dalloz, coll. Cours Dalloz, 2024, 508 pages.

⁷ LAMBERT Thierry, Procédures fiscales, LGDJ, coll. Domat, 2024, 773 pages

⁸ SLIWA Jean, Les contrôles et le contentieux douaniers, Ed. Puits Fleuri, 2024, 252 pages.

⁹ OULE François, de la VILLEGUERIN Yves, Le code général des impôts et le Livre des procédures fiscales, Ed. Revue fiduciaire, coll. Les codes RF, 2024, 2 448 pages.

بالضريبة من ناحيتي الشكل والأصل أو حتى الرد على مسألة إنجرار ملكية العقار المقسم بالإرث. (قرار تعقيبي عدد 310335 و 310497 صادر بتاريخ 29-03-2010 ، الطاهر ضد الإدارة العامة للأداءات).¹

6.8/ وقياسا على ذلك أكدت المحكمة ان ان تعليل الأحكام يقتضي التنصيص على الإعتبارات الواقعية والأسباب القانونية التي تم على أساسها إتخاذ الحكم او القرار والتي أدت إلى تشكيل قناعة القاضي وهو يتجاوز بالتالي إيراد طلبات الخصوم وأوجه دفاعهم إلى تحييص مستنداتهم ومناقشة أدلتهم وإستخلاص النتائج منها وتطبيق القواعد القانونية عليها حتى يتمكن كل طرف من معرفة ما له وما عليه. (قرار تعقيبي عدد 310335 و 310497 صادر بتاريخ 29-03-2010 ، الطاهر ضد الإدارة العامة للأداءات).²

7.9/ وقياسا على ماسبق عرضه، قررت المحكمة أنه ثبت لديها أن محكمة الإستئناف قد أهملت الرد ضمن حكمها على الإستئناف العرضي للمطالب بالأداء . وهو ما يجعل قرارها مفتقرا لتعليل مستساغ من هذه الناحية ويعرضه للنقض على هذا الأساس. (قرار تعقيبي عدد 310335 و 310497 صادر بتاريخ 29-03-2010 ، الطاهر ضد الإدارة العامة للأداءات).³

الخاتمة

1/ تتجه الإشارة الى ان توزيع الاختصاص القضائي في المنازعات الضريبية بين القضاء العدلي والإداري، نتج عنه حذر شديد من المحكمة الإدارية بخصوص التعامل مع الدفوعات المتمسك بها امامها. إذ حاولت ان تنتهج القواعد العامة للقانون التي مفادها ان احكام القانون الخاص تعتبر احكام الشريعة العامة، يستند إليها كلما وجد فراغا تشريعيا او لبسا في احكام القانون الضريبي.⁴

2/ لم تتردد المحكمة في اعطاء الأولوية لأحكامه الإجرائية إذا وجدت وكانت صريحة وواضحة. وهو ما نلمسه في أحدي القضايا التي عرضت امامها التي دافعت على تطبيق قانونها الأساسي مقابل أحكام مجلة المرافعات المدنية والتجارية.. إذ تم الدفع برفض مطلب التعقيب شكلا لعدم إرفاق المعقبة مستندات التعقيب بنسخة من مطلب التعقيب حتى يتسنى للمعقب ضده التثبت مما إذا كانت المستندات المتمسك بها منسجمة مع ما أثير من مطاعن ضمن مطلب التعقيب وتقديم وسائل الدفاع المستوجبة لطلب الحكم برفض مطلب التعقيب شكلا وهو ما أدى إلى الإخلال بمبدأ المواجهة بين الأطراف. (قرار تعقيبي عدد 310470 صادر بتاريخ 24-05-2010 ، الإدارة العامة للأداءات ضد الحبيب).⁵

3/ اشارت المحكمة الى انه يتضح بخصوص ذلك الدفع ضرورة الرجوع إلى الفصل 68 من القانون المتعلق بالمحكمة الإدارية واعتبرت ان مطلب التعقيب مستوفيا لجميع مقوماته الشكلية الجوهرية وقررت قبوله من هذه الناحية. (قرار تعقيبي عدد 310470 صادر بتاريخ 24-05-2010 ، الإدارة العامة للأداءات ضد الحبيب).⁶

4/ ان فقه قضاء المحكمة الإدارية في القانون الضريبي مستقرا بخصوص دفاعها عن استقلالية احكام القانون الضريبي من حيث طرق الاثبات وإجراءات التقاضي مع استثناء حالات اللبس التي تقتضي الرجوع الى احكام القانون الخاص. ويعتبر هذا الموقف مندرجا في جريان عمل المحكمة حال نظرها في المنازعات الإدارية التي تقتضي الرجوع لأحكام القانون المدني عندما تقتضي الضرورة ذلك.⁷

المصادر والمراجع

- قرار تعقيبي عدد 310158 صادر بتاريخ 18-01-2010 ، الإدارة العامة للأداءات ضد محمد طاهر .
قرار تعقيبي عدد 310882 صادر بتاريخ 30-10-2015 ، الإدارة العامة للأداءات ضد الأتور .
قرار تعقيبي عدد 312378 صادر بتاريخ 29-02-2016 ، الإدارة العامة للأداءات ضد شركة ... في شخص ممثلها القانوني .
قرار تعقيبي عدد 310144 صادر بتاريخ 08-05-2010 ، سالم ضد الإدارة العامة للأداءات .
قرار تعقيبي عدد 310112 صادر بتاريخ 01-02-2010 ، الإدارة العامة للأداءات ضد فتحي .
حكم ابتدائي صادر بتاريخ 08-06-2008 في القضية عدد 1/ 15945 ، شركة الهندسة وإنجاز المشاريع ضد المجلس الجهوي لولاية... وبنك
قرار تعقيبي عدد 39890 صادر بتاريخ 29-03-2010 ، الشركة الجديدة ضد الإدارة العامة للأداءات .
قرار تعقيبي عدد 39452 صادر بتاريخ 26-04-2010 ، الإدارة العامة للأداءات ضد فتحي
قرار تعقيبي عدد 310380 صادر بتاريخ 10-05-2010 ، ورثة علي ضد الإدارة العامة للأداءات .
قرار تعقيبي عدد 310296 صادر بتاريخ 26-04-2010 ، الإدارة العامة للأداءات ضد رجاء
قرار تعقيبي عدد 39844 صادر بتاريخ 18-01-2010 ، الإدارة العامة للأداءات ضد بلقاسم .

¹ PHILIP Patrick, Pouvoirs de rectifications fiscales et droits du justiciable, Economica, 2023, 264 pages.

² -LAMBERT Thierry, Procédures fiscales, LGDJ, coll. Domat, 2022, 758 pages.

³ - COLLET Martin, Droit fiscal, PUF, coll. Thémis, 2021, 461 pages.

⁴ -PHILIP Patrick, Pouvoirs de rectifications fiscales et droits du justiciable, Economica, 2023, 264 pages.

⁵ -OLIVER Florent, Le juge et l'impôt. D'un dualisme complexe à un monisme vertueux, L'Harmattan, collection Finances publiques, 2022, 454 pages.

⁶ -OBAME Antoine, Sur le parcours de la douane. La place du juge dans le contentieux douanier, L'harmattan, coll. Harmattan Congo – Brazaville, 2022, 188 pages.

⁷ -ROEMER Florent, Contentieux fiscal, Bruylant, collection : Paradigme, 2021, 126 pages.



قرار تعقيبي عدد 311977 صادر بتاريخ 31-12-2014 ، الإدارة العامة للأداءات ضد شركة في شخص ممثلها القانوني.

قرار تعقيبي عدد 310287 صادر بتاريخ 26-04-2010 ، الإدارة العامة للأداءات ضد فيصل.

قرار تعقيبي عدد 310470 صادر بتاريخ 24-05-2010 ، الإدارة العامة للأداءات ضد الحبيب

قرار تعقيبي عدد 311996 صادر بتاريخ 04-04-2016 ، محمد صالح حجي ضد الإدارة العامة للأداءات

قرار تعقيبي عدد 312754 صادر بتاريخ 02-07-2015 ، الإدارة العامة للأداءات ضد الشركة العقارية ...

قرار تعقيبي عدد 39425 صادر بتاريخ 29-03-2010 ، الإدارة العامة للأداءات ضد شركة مامي

قرار تعقيبي عدد 310378 صادر بتاريخ 24-05-2010 ، يوسف ضد الإدارة العامة للأداءات.

قرار تعقيبي عدد 312699 صادر بتاريخ 22-10-2015 ، الإدارة العامة للأداءات ضد نجلاء.

قرار تعقيبي عدد 310335 و 310497 صادر بتاريخ 29-03-2010 ، الطاهر ضد الإدارة العامة للأداءات.

AGLAE (Marie-Joseph), « De l'impôt et ses limites », RFFP 2012, no 120, p. 39 à 50.

AMSELEK (Paul), « Un phénix du droit financier : les impositions quasi-fiscales », in Mélanges Jean Waline, Dalloz, 2002, p. 111 à 133.

AMSELEK (Paul), « Impositions et cotisations obligatoires », in Mélanges Philip, Economica, 2005. BOURGET (Renaud), Étude historique et comparative du développement de la science juridique fiscale (fin XIXe et XXe siècles), Dalloz, coll. « Nouvelle Bibliothèque de Thèses », vol. 112, 2012, 1347 p.

CABANNES (Xavier), « La redevance : de la rémunération du coût du service rendu à la rémunération de la valeur économique de la prestation fournie. Une longue marche vers un prix de marché ? », in Mélanges Robert Hertzog, Economica, 2010, p. 67 à 82.

CASTAGNEDE (Bernard) et GUTMANN (Daniel), « Faut-il baisser les impôts ? », L'Année fiscale, 2003, p. 9 à 30.

CASTAGNEDE (Bernard), « Nature et caractères du droit fiscal » Dr. fisc. 2007, suppl. no 25, p. 23 à 27.

COLLET (Martin), L'impôt confisqué, Odile Jacob, 2014, 100 p.

COLLET (Martin), « Le Conseil constitutionnel et la distinction des impôts et des cotisations sociales », Dr. fisc. 2014, no 40, comm. 553.

COLLET (Martin), « La loyauté : un principe qui nous manque ? », Dr. fisc. 2016, no 42-43, comm. 554.

COZIAN (Maurice), « Sociologie de la fiscalité (Les nouveaux privilèges fiscaux des héritiers de la noblesse et du clergé) », L'Année sociologique, 1999, no 2, p. 497 à 510. CROUY-CHANEL (Emmanuel DE), Le contribuable-citoyen. Histoire d'une représentation (1750-1999), Thèse Paris I, 1999.

CROUY-CHANEL (Emmanuel DE), « La définition juridique de l'impôt. L'exemple de la doctrine française », in T Berns, J.-C. Dupont, M. Xifaras (dir.), Philosophie de l'impôt, Bruylant, 2006, p. 1

DELANDE (Nicolas), Les batailles de l'impôt. Consentement et résistances de 1789 à nos jours, Seuil, 2011.

FOUQUET (Olivier), « L'amoralisme du droit fiscal », Rev. adm. 2000, no 313, p. 47 et 48. FOUQUET (Olivier), « Le droit souple : quel avenir fiscal ? », Dr. fisc. 2016, no 17, comm. 297. -GROSCLAUDE (Jacques) et HERTZOG (Robert), « Le mythe de l'impôt unique », RFFP 1990, no 29, p. 29 à 57.

GUTMANN (Daniel), « La "pénalisation" du droit fiscal : mythe ou réalité ? », Dr. fisc. 2011, comm. 122. HERTZOG (Robert), « La juridiction administrative et la classification des recettes publiques », RFFP 2000, no 70, p. 97 à 119.

KISSANGOULA (Justin), « Le Conseil d'État, la notion d'impositions de toutes natures et la jurisprudence sur l'incompétence négative du législateur », RFFP 2000, no 70, p. 193 à 205. -LAMBERT (Thierry), « Éthique et fiscalité », LPA 2011, no 239, p. 6 à 11. LAMBERT (Thierry), « Le fiscaliste : un juriste comme les autres », Gestion & Finances publiques 2014, no 3/4, p. 12 à 20. LARBRE (David), « Le caractère confiscatoire de l'impôt », Dr. fisc. 2012, no 20, p. 14 à 22.

LE GALL (Jean-Pierre), « L'autonomie du droit fiscal », Dr. fisc. 2000, no 3, p. 136 à 144.

LE GALL (Jean-Pierre), « Du bon usage de quelques concepts juridiques par la fiscalité française », Dr. fisc. 2001, no 12, p. 514 à 522.

MARDIERE (Christophe de la), « Résistance à l'impôt et résistance par l'impôt », L'Année fiscale, 2005, p. 145 à 156.

MARDIERE (Christophe de la), « Le luxe et l'impôt », Lamy Droit des affaires 2011, no 66, p. 114 à 117 MARDIERE (Christophe de la), « Maximes, pensées et badineries fiscales », Dr. fisc. 2012, no 24, p. 19 à 23.

MARIONNEAU (Astrid), « L'introduction de la notion d'espérance légitime en droit fiscal », Dr. fisc. 2014, no 47, comm. 631.

MARTINEZ (Jean-Claude), Le statut de contribuable, LGDJ, 1980, 394 p.

MOUBACHIR (Yasmina), Impositions et régime fiscal, LGDJ, 2007.

NEGRIN (Olivier), « Une légende fiscale : la définition de l'impôt par Gaston Jèze », RD publ. 2008. 138 à 151.

OLLEON (Laurent), « Autonomie du droit fiscal : le moribond se porte bien », RJF 2002, no 5, p. 355 à 361. PEZET (Fabrice), « Le caractère confiscatoire de l'impôt et les exigences constitutionnelles françaises », Dr. fisc. 2013, no 22, comm. 630.

PHILIP (Loïc), « Jalons pour une réforme fiscale », in Mélanges en l'honneur de Robert Hertzog, Economica, 2010, p. 423 à 438.

PHILIP (Loïc), « La CSG et la notion d'impôt », Dr. fisc. 1991, no 14, p. 612 à 615. PICHET (Éric), « La doctrine budgétaire et fiscale actuelle : contraintes, mises en œuvre et conséquences », Dr. fisc. 2012, no 45, p. 12 à 19.

ROUZAUD (Pierre), L'impôt confiscatoire : notion et jurisprudence, Larcier, 2016, 86 p. -STEICHEN (Alain), « Typologie des systèmes fiscaux comparés », L'Année fiscale, 2003, p. 31 à 67.

TALY (Michel), Les coulisses de la politique fiscale, PUF, 2016, 273 p. TOURNAFOND (Olivier), « L'impôt est-il légitime », in Mélanges Henri Hovasse, LexisNexis, 2016.

VARIU AUCTORES, Théories contre l'impôt, textes réunis par Alain Laurent et présentés par -Claude Reichmann, Les Belles Lettres, 2000, 220 p.

VARIU AUCTORES, « Quelle fiscalité à l'horizon 2017 ? (et au-delà) », Dr. fisc. 2012, no 14, 83 p.

SERLOOTEN (Patrick), « La neutralité fiscale, un principe obsolète ? », in Mélanges Louis Boyer, 1996, Presses de l'Université des sciences sociales de Toulouse, p. 701 à 715.