

المجلة الشهرية
حول

التقاضي الجبائي

الذي نظمته
أكاديمية الاستئناف
بالاشتراك مع

المعهد الأعلى للقضاء

في 12 جوان 2004

بنزل عزيزة بالعمامات الشمالية



الجمهورية التونسية

وزارة العدل وحقوق الإنسان

محكمة الاستئناف بالمنستير

المعهد الأعلى للقضاء

التقاضي البرائي

ملتقى جهوي بنابل

السبت 12 جوان 2004 بنزل عزيزة بالعمامات الشمالية

البرنامج

8.30 استقبال الضيوف

السيدة رفيعة بن عز الدين
الرئيسة الأولى لمحكمة الاستئناف بنابل

9.00 كلمة الترحيب

السيد حسن بن فلاح
المدير العام للمعهد الأعلى للقضاء

9.05 كلمة

السيد إبراهيم البريكي
والي نابل

9.15 كلمة الافتتاح

السيدة رفيعة بن عز الدين
الرئيسة الأولى لمحكمة الاستئناف بنابل

9.30 التقرير التمهيدي :

10.00 الاستراحة

10.15 المداخلة الأولى :

السيد عبد الله الهلالي
الرئيس الأول لمحكمة التعقيب سابقا

الإجراءات الجبائية أمام المحاكم المدنية

11.00 المداخلة الثانية :

السيد احمد الورفلي
قاض باحث بمركز الدراسات القانونية والقضائية

، قراءة في فقه قضاء المحاكم الاستئنافية
في المادة الجبائية

11.45 المداخلة الثالثة :

السيد فرحات الراجحي
الوكيل العام لدى محكمة الاستئناف بنابل

13.15 حلقة الاختتام :**13.30 المداخلة الرابعة :**

التقرير التمهيدي

للسيرة رفيعه بن حمز الدين

الرئيسة الاولى محكمة الاستئناف بنابل

بمناسبة الملتقى الجمهوري بمحكمة الاستئناف بنابل حول

"التقاضي الجبائي"



التقاضي الجبائي

في اطار الإصلاحات الهيكلية لمختلف القطاعات الاقتصادية والمالية شهدت الجباية اصلاحا جذريا شمل كل اصناف الأداءات وكذلك اعادة تنظيم المصالح المعنتية بالمراقبة واستخلاص الأداء بهدف تحسين الخدمات المسداة من قبل هذه المصالح للمطالب بالأداء وتيسير القيام بالواجب الجبائي .

وقد مكن اصلاح التشريع الجبائي من ارساء نظام جبائي عصري وذلك باعادة هيكلته وتخفيض نسب الأداء وتوسيع قاعدته وترشيد الحوافز الجبائية وتوفير مزيد من الضمانات لفائدة المطالب بالأداء خلال مختلف مراحل المراقبة والنزاعات الجبائية .

وتمثلت مراحل هذا الإصلاح في:

◀ احداث الأداء على القيمة المضافة بموجب القانون عدد 61 لسنة

1988 المؤرخ في 2 جوان 1988.

« توحيد الضريبة على المداخل والأرباح بصدر مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات بموجب القانون عدد 114 لسنة 1989 المؤرخ في 30 ديسمبر 1989.

« تبسيط معالم التسجيل بصدر مجلة معالم التسجيل والطابع الجبائي بموجب القانون عدد 53 لسنة 1993 المؤرخ في 17 ماي 1993.

« سن المجلة الموحدة لتشجيع الاستثمارات بموجب القانون عدد 12 لسنة 1993 المؤرخ في 27 ديسمبر 1993.

« صدور مجلة الجباية المحلية بموجب القانون عدد 11 لسنة 1997 المؤرخ في 3 فيفري 1997.

وتوج هذا المسار الإصلاحي بصدر مجلة الحقوق والاجراءات الجبائية بموجب القانون عدد 82 لسنة 2000 المؤرخ في 9 أوت 2000، التي جمعت في وثيقة واحدة قواعد ومبادئ مشتملة وذلك لتحقيق المعادلة بين واجب المواطن بأداء الضرائب والتكاليف العامة المفروض عليه على أساس الإنصاف حسبما نص على ذلك الفصل 16 من الدستور التونسي وبالتالي تدعيم موارد الدولة وحقوقه في عدالة جبائية تضمن له الاستقرار.

فباعتبار أن الجباية هي الممول الرئيسي للميزانية اذ تبلغ 70٪ منها، فهي التي تضمن توازن المالية العمومية وتسمح بمجابهة الحاجيات المتنامية لتدخلات الدولة. لذلك أولت السلطة العامة هذه المادة عناية خاصة بتحويل النظام الجبائي على جميع المستويات القانونية والتقنية والبشرية. فتم منح ادارة الجباية سلطات واسعة في ميدان المراجعة وتوظيف الآداء واستخلاصه وفي معاينة الجرائم الجبائية وتتبعها.

لكن تبرير منح ادارة الجباية سلطات استثنائية بحاجة الدولة الى الضرائب يجب أن لا يحجب حماية المطالبين بالآداء بوصفهم الممولين للخزينة العامة.

لذلك وحرصا على صيانة مكاسب الاصلاح الجبائي من ناحية ودعم مصالحه المواطن مع الجباية من ناحية أخرى تهدف مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية الى ضبط حقوق وواجبات المطالب بالآداء خلال مختلف مراحل توظيف الآداء والنزاعات المتعلقة به وذلك بـ:

« تثبيت الاجراءات المتعلقة بحقوق وواجبات المطالب بالآداء ضمن القانون.

« تمكين المطالب بالآداء من جميع مراحل التقاضي.

فحماية المطالب بالآداء تتجسم من خلال ايجاد معادلة بين ضرورة توفير موارد مالية لميزانية الدولة من جهة، وضرورة توفير الضمانات اللازمة للمطالبين بالآداء وحماية حقوقهم الأساسية من جهة أخرى. غير أن تحقيق هذه المعادلة يرتبط بتوفر مبدأين أساسيين هما:

*مبدأ شرعية الضريبة.

*ومبدأ الحق في التقاضي.

ففيما يتعلق بمبدأ شرعية الضريبة يتجه التذكير بأن أحكام الفصل 34 من الدستور تضمن أن تتخذ شكل "قوانين" النصوص المتعلقة بضبط قاعدة الآداء ونسبه واجراءات استخلاصه.

الا أن هذه القوانين يجب أن تمنح للمطالبين بالآداء الحماية الكافية. ومن بين أوجه هذه الحماية حق المطالب بالآداء في المنازعة في شرعية الإجراءات التي قامت بها الإدارة أمام طرف محايد وطبق اجراءات محددة. ومن هنا يبرز المبدأ الثاني والمتمثل في حق التقاضي.

ومن هذا المنطلق يشكل حق التقاضي أحد أهم الضمانات الممنوحة للأفراد وذلك من خلال استقلالية القضاء وحياده. لذلك سعى المشرع من خلال أحكام م. ح. إ. ج الى تدعيم ضمانات

المطالب بالآداء على مستوى طور النزاع وذلك بتخصيص المحاكم العدلية بالنظر ابتدائيا واستئنافيا في جميع الدعاوى المرتبطة بأصل الآداء والخطايا المتعلقة به من جهة، والاعتراض على قرارات التوظيف الاجباري والدعاوى المتعلقة باسترجاع الآداء من جهة أخرى.

ويعتبر وجود قضاء جبائي متخصص ضمانة قضائية أساسية للمطالب بالآداء خاصة وأنه تم احداث دوائر جبائية مكونة من قضاة تلقوا تكويننا في المادة الجبائية بالمعهد الأعلى للقضاء على أيدي أساتذة متخصصين وفق برنامج خاص بالتنسيق مع وزارة المالية. هذا بالاضافة الى أنه في العشريتين الأخيرتين أصبحت مادة القانون الجبائي تدرس بشكل معمق بكليات الحقوق بحيث أن عددا كبيرا من القضاة أصبحوا مطلعين على هذه المادة هذا فضلا عن أن عددا لا بأس به من القضاة قد أصبحوا حاملين لشهادة الدراسات المعمقة في قانون الأعمال أو القانون الخاص وهي شعب تدرس فيها مادة القانون الجبائي بشكل معمق.

وقد تعززت هذه الضمانة المتعلقة بالكفاءة بضمانة أخرى اجرائية تتمثل في تكريس حق التقاضي على درجتين الذي يوفر الحفاظ على حقوق المطالب بالآداء بأن يعرض النزاع على هيئة قضائية ثانية أعلى درجة متكونة من قضاة ذوي خبرة أعمق

وأطول. مما ينزع الصبغة القضائية عن قرارات التوظيف الإجباري والتخلي عن الصبغة النهائية للقرارات الصادرة في نزاعات الأساس عن اللجان الخاصة بالتوظيف الإجباري وذلك باقرار حق الاعتراض على قرار التوظيف الإجباري أمام القضاء الابتدائي ثم الطعن في الحكم الصادر عنه بالإستئناف وتبقى المحكمة الإدارية مختصة بالنظر تعقيباً في جميع الدعاوى الجبائية.

فهو اختصاص يشمل عموم الأداءات الا ما خرج عنها بنص خاص ويشمل بالخصوص أكثر الأداءات أهمية من حيث المبالغ المالية وعدد النزاعات أي الأداء على دخل الأشخاص الطبيعيين والأداء على الشركات والأداء على القيمة المضافة ومعالم التسجيل والطابع الجبائي هذا الى جانب تكريس تكليف القاضي الجبائي بإجراء الصلح قبل البت في القضية في اطار لجنة تظم ممثلاً عن الادارة وآخر عن المطالب بالأداء وبحضور هذا الأخير الذي يمكنه الاستعانة بمستشار من اختياره او توكيل شخص عنه للغرض طبقاً للقانون.

ويهدف هذا الإجراء الى تعويض اجراءات المراضاة الإدارية بإجراءات صلح قضائي بما يوفر للمطالب بالأداء حوار مباشر تتوفر فيه ضمانات الحياد والكفاءة والتي تهدف الى تقريب وجهات النظر بينه وبين الإدارة في محاولة للصلح بينهما. ويتحقق الصلح ينتهي النزاع، وبانتهاء النزاع يتحقق قضاء سريع قليل الكلفة يحضى

بثقة ورضى المتقاضين ويساهم مساهمة ايجابية في تركيز السلم الاجتماعية.

وعلاوة على ذلك، يجري القاضي الجبائي رقابة مزدوجة على قرار التوظيف الاجباري للآداء. رقابة شرعية تتعلق بشكل القرار ومضمونه من جهة، ورقابة أسس التوظيف الإجباري من جهة أخرى.

وهذه الازدواجية للرقابة القضائية أبرزت فقه قضاء محاكمنا الذي سيتولى رئيسنا السيد عبد هلالى الرئيس الأول الشرفي لمحكمة التعقيب دراسته على المستوى الإجرائي في مداخلته " الاجراءات الجبائية أمام المحاكم المدنية".

بينما سيتولى زميلنا السيد أحمد الورفلي القاضي الباحث بمركز الدراسات القانونية والقضائية دراسته على المستوى الموضوعي في مداخلته " قراءة في فقه قضاء المحاكم الاستئنافية في المادة الجبائية : المسائل الموضوعية"

وأملى كبير في أن يكون هذا الملتقى ملتقى ناجحا يساهم بقسط كبير في حسن تطبيق مجلة الحقوق والاجراءات الجبائية للحفاظ على حق المجموعة الوطنية من جهة وحق المواطن الشريف المطالب بالآداء من جهة اخرى واستكمال الخبرة للقضاة المباشرين حتى يكون قضاؤنا المستقل ناجزا وفاعلا وعادلا./.

والسلام عليكم ورحمة الله وبركاته.

الجمهورية التونسية
وزارة العدل وحقوق الإنسان
المعهد الأعلى للقضاء

كلمة السيد المدير العام للمنفذ الأعلى للقضاء
بمناسبة الملتقى البلدي بنابل حول :

” القضاء الجبائي ”

السبت 12 جوان 2004 بنزل حريزة بالجماعات الشمالية

بسم الله الرحمن الرحيم

السيد والي نابل المحترم
السيد الكاتب العام للجنة التنسيق للتجمع الدستوري الديمقراطي
بولاية نابل
السيدة الرئيسة الأولى لمحكمة الاستئناف بنابل
السيد الوكيل العام لدى محكمة الاستئناف بنابل
السادة الرؤساء الأفاضل
زميلاتي زملائي المحترمين

ضيوفنا الكرام ،

باسمي الخاص وباسم أسرة المعهد الأعلى للقضاء ونيابة عن السيد المدير العام الذي تعذر عليه الحضور بهذا الملتقى لمشغل مهنية متأكدة، يشرفني ويسرني أن أرحب بكافة الحاضرين وأشكرهم على تلبية الدعوة للمساهمة في فعاليات هذا الملتقى العلمي والقانوني الهام . والذي يدخل ضمن منظومة التكوين المستمر للسادة القضاة وفقاً لما أوصى به سيادة الرئيس زين العابدين بن علي رئيس الجمهورية ورئيس المجلس الأعلى للقضاء .

وقد دأب المعهد الأعلى للقضاء على تكوين القضاة والعمل على رسكلتهم وتأهيلهم بتنظيم أيام دراسية بمقرّ المعهد ولقاءات جهوية بمختلف دوائر محاكم الاستئناف تناقش فيها المواضيع المستجدة على الساحتين القضائية والقانونية بهدف إثراء الزاد المعرفي للقضاة وتنمية قدراتهم العلمية والتفاعل الإيجابي مع كل المتغيرات المطروحة على الساحة الوطنية .

وفي هذا الإطار يندرج ملتقانا اليوم تحت عنوان :

«القضاء الجبائي»

سيداتى سادتى ،

إنه لا يخفى على أحد ما للجباية من أهمية قصوى في تنمية موارد الدولة وتغذية ميزانيتها حتى تتمكن من مجابهة تكاليف تدخلها في مختلف الميادين الاجتماعية والتعليمية والثقافية والصحية وغيرها.... وهو مبدأ دستوري كرسه الفصل 16 من الدستور والذي جاء فيـه "أداء الضرائب والتكاليف العامة واجب على كل شخص على أساس الإنصاف".

ذلك أن الدولة هي التي تتكفل بالمشاريع الضخمة التي تتطلب أموالا طائلة تتجاوز طاقة الأفراد والمجموعات كبناء الطرقات والجسور والسدود والمعاهد والجامعات وغيرها من المشاريع التي تهم البنية التحتية للوطن .

لذلك اعتنى المشرع بالجباية كأهم مورد للخزينة العامة فبادر بوضع نظام جبائي متكامل ضمن سلسلة من القوانين كرسها مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية الصادرة بمقتضى القانون عدد 82 لسنة 2000 المؤرخ في 9 أوت 2000، والتي تعتبر آخر لبنة وأهم حركة إصلاحية على صعيد التشريع الجبائي .

والتي أصبح بموجبها التقاضي في المادة الجبائية من أنظار المحاكم العدلية.

ولا يفوتني أن أذكركم انه بتاريخ 23 ماي سنة 2003 نظمت دائرة محكمة الاستئناف بنابل بالاشتراك مع المعهد الأعلى للقضاء ملتقى جهوي تحت عنوان " التقاضي على درجتين في المادة الجبائية " تم وقد عملنا من خلال ملتقانا هذا على طرح موضوع التقاضي الجبائي من زاوية مغايرة ومزيد التعمق فيه وذلك . من خلال التعرض إلى الإجراءات الجبائية أمام المحاكم المدنية وكذلك التعرض إلى تطوّر فقه القضاء في المادة الجبائية أمام المحاكم الاستئنافية .

وفي هذا المضمار ووفقا لتعليمات معالي وزير العدل وحقوق الإنسان فقد شرع المعهد الأعلى للقضاء منذ ستة سنوات إلى تكوين القضاة في المادة الجبائية تكوينا تخصصيا ارتكز على جانب نظري وآخر تطبيقي وهو ما يسرّ عمل القضاة في الدوائر الجبائية .

ودون الدخول في التفاصيل التي سوف يقع تناولها بالدرس والتحليل من طرف السادة المحاضرين فإني أشيد بالمستوى العلمي المتميز الذي نلمسه في كل الملتقيات الجهوية وكذلك الدورات الدراسية المتطورة من سنة إلى أخرى والتي نحرص صلب منظومة التكوين المستمر على مزيد تطويرها .

فإلى جانب تعميم الأعمال المنبثقة عن الدورات الدراسية والملتقيات الجهوية بكامل المحاكم فإننا شرعنا منذ السنة الفارطة في إدراج محتوى

كل الملتقيات على شبكة الإنترنت ضمن موقع المعهد الأعلى للقضاء
تحت عنوان :

.WWW.ISM-JUSTICE.NAT.TN

وفي الأخير أجدد شكري للحضور وأتمنى لهذا الملتقى النجاح والإفادة
للجميع

والسلام

عن المدير العام

مديرة التكوين المستمر


جميلة الخديري

مداخلة السيد عبد الله الهلالي
الرئيس الأول الشرفي لمحكمة التعقيب

الاجراءات الجبائية
أمام المحاكم المدنية

2003-2002

الإجراءات الجبائية أمام المحاكم المدنية ٢٠٠٢-٢٠٠٣

عبد الله ملاح

لقد عرضت للمحاكم المدنية الابتدائية والاستئنافية، خلال الفترة القصيرة للعمل بمجلة الحقوق والإجراءات الجبائية، مسائل متعددة في المادة الجبائية، ونستعرض اليوم فقه قضاء تلك المحاكم من خلال مجموعة من الأحكام التي صدرت عنها، وهي مجموعة ولئن لم تشمل كل ما صدر من أحكام ولا مثلت كل المحاكم فإنها مجموعة مهمة من الأحكام المتنوعة صادرة عن المحاكم الابتدائية والاستئنافية بكل من تونس وبنزرت ونابل و صفاقس ويمكن اعتبارها دالة على توجه القضاء العدلي في مادة الجبائية

تتناول تلك الأحكام مسائل متعددة في مجال توظيف الأداء وفي مجال استخلاصه، وسوف أقتصر على المسائل الإجرائية في فقه القضاء دون المسائل الموضوعية التي خصصت لها مداخل أخرى

وكانت المسائل الإجرائية متعلقة في أغلبها بالنزاعات في التوظيف سواء في مرحلة المراقبة الممهدة له أو في قرار التوظيف ذاته وتعلقت أحيانا بنزاعات الاستخلاص التي ترمي إلى الطعن في صحة السندات التنفيذية التي لها صبغة جبائية دون بقية إجراءات الاستخلاص التي تلي إصدار تلك السندات وهكذا تكون هذه المداخل في ثلاث فقرات حسب موضوع فقه القضاء وسوف أقتصر على المهم من المسائل طالما أن الوقت لا يتسع لجميعها فاستعرض المبدأ القانوني مع التعليق عليه

غير أنني سوف أقدم قبل ذلك تمهيدا يتعلق باختصاص المحاكم المدنية في المادة الجبائية رغم أنه كان موضوع مداخل في السنة الماضية، فقد ظهر من اللبس في التطبيق ما دعاني للتذكير بذلك الاختصاص، ظهر اللبس أحيانا من قبل الأطراف ونادرا من قبل الإدارة أو المحكمة، ويمكن تفسيره بحدثة القضاء الجبائي بمعناه الحقيقي

تمهيد حول نزاعات التوظيف ونزاعات الاستخلاص

تقسم النزاعات التي قد تحصل بمناسبة توظيف الأداء واستخلاصه إلى نزاعات في التوظيف وهي تتناول أصل الأداء ونزاعات في الاستخلاص وهي تتناول طريقة قبض المبالغ المستحقة بعنوان الأداء

(1) النزاع في أصل الأداء، أو في التوظيف Contentieux de l'assiette

هو النزاع الذي يرمي إلى إصلاح الخطأ المرتكب في إحدى الموضوعات الثلاثة الآتية :

أ) وضع الأداء أو مطرحه أو وعاؤه حسب المصطلحات المستعملة في البلاد العربية، وهي ما يسمّى بالفرنسية (L'assiette) ويشمل النزاعات المتعلقة بالمادة الخاضعة للأداء (La matière imposable) والحادث المنشئ للأداء أو الواقعة المنشئة (Le fait générateur).

ب) حساب التوظيفات (Le calcul des impositions) ويشمل النزاعات المتعلقة بقاعدة الأداء (Base de l'impôt) وتعريف الأداء (Tarif de l'impôt).

ج) التمتع بحق اقتضته نصوص تشريعية أو ترتيبية

Le bénéfice d'un droit résultant d'une disposition législative ou réglementaire

كالتمتع بتخفيضات أو إعفاءات معينة.

وهذا النوع من النزاعات يرفع للمحكمة الابتدائية في شكل اعتراض على قرار التوظيف الإجباري حسب الفصل 54 م ح إ ج، وقد يرفع في صيغة طلب ترجيع حسب الفصل 28 وما يليه والفصل 54 من نفس المجلة وقد يرفع لدى محكمة الاستئناف في صيغة اعتراض على السند التنفيذي الجبائي في الصور التي تخول فيها الإدارة إصدار تلك السندات دون تمكين الخاضع للأداء من النزاع فيها وهي حالات أصبحت نادرة وكان من بينها الاعتراض على بطاقات الجبر في مادة التسجيل ونجد لها اليوم مثالا في بطاقات الجبر التي تصدرها المؤسسات العمومية التي خولها القانون هذه الصلاحية ومن ذلك بطاقة الجبر في مادة للضمان الاجتماعي

2) النزاع في الاستخلاص Contentieux de recouvrement

تعنى به النزاعات التي ترمى إلى :

أ) الاعتراض على السند التنفيذي الإداري الذي أصدرته الإدارة بجبر المدين على الوفاء، للطعن في صحته شكلا، كالطعن فيه بكونه صدر ممن ليست له الصفة لإصداره أو بكونه صدر دون الاعتماد على سند استخلاص يؤيده، أو بكونه صدر دون أن تتم الإجراءات التي أوجب القانون إتمامها قبل إجراء أي تتبع.

أما الاعتراض على السند التنفيذي لنزاع في أصل الأداء فإنه يدخل ضمن النزاعات المتعلقة بتوظيف الأداء.

ب) الاعتراض على عمل من أعمال التتبع للطعن في صحته، كالطعن فيه بكونه لا يستند إلى سند تنفيذي أو بكونه أجري على خلاف الصيغ القانونية.

ج) الاعتراض على حق الإدارة في التنفيذ، كالاقتراض على السند التنفيذي أو على أي عمل من أعمال التتبع على أساس انقضاء حق الإدارة في الاستخلاص بأحد الأسباب القانونية التي ينقضي بها الحق في المادة الجبائية، كالتقادم، والوفاء، مع العلم بأن المقاصة لا ينقضي بها حق الإدارة.

د) الاعتراض على العقلة لشمولها مكاسب لا تجوز عقبتها بحسب طبيعتها، أو لكونها ملكا لغير المدين.

هـ) الاعتراض على عمل من أعمال التتبع من طرف غير المدين الأصلي بموجب علاقته بهذا المدين، كالوارث ومن انتقل إليه الملك الموظف عليه الأداء، والنزاع في الامتيازات.

فالنزاع في كلّ هذه الحالات الخمسة لا يتناول أصل الأداء وطريقة توظيفه، وإنما يتناول حق الإدارة في استخلاصه أو في طريقة الاستخلاص. وقد يعرض على محكمة الاستئناف في صيغة اعتراض على السندات التنفيذية طبق الفصل 27 من مجلة المحاسبة العمومية إذا تعلق بالسند التنفيذي أو يرفع للمحاكم المدنية حسب مجلة المرافعات المدنية والتجارية إذا تعلق بالأعمال التي تلت صدور السند التنفيذي، مع الأخذ بعين الاعتبار وضع الإعلام بالسند التنفيذي الذي يمكن أن يرفع للمحكمة التي تنظر في الاعتراض على ذلك السند في شكل دفع يرمي لاعتبار الطعن واقعا خلال الأجل القانوني

وبعد هذا التذكير باختصاص المحاكم المدنية في المادة الجبائية نتعرض للطريقة التي مارست بها تلك المحاكم اختصاصها في خصوص إجراءات المراقبة المعمقة وإصدار قرارات التوظيف الإجباري وإصدار السندات التنفيذية الجبائية

أولا : المراقبة الجبائية أمام المحاكم المدنية

تعرضت المحاكم إلى مسائل تقتصر على أهمها وهو ما يتعلق بالتدارك وبالمراجعة المعمقة

أ- التدارك:

المبدأ

أجل الستين يوما في الفصل 72 م ح ج

أجل التدارك قطعه: يقتضي الفصل 72 من مجلة الضريبة أن يقطع أجل التدارك بتبليغ قرار توظيف إجباري أو بتحرير محضر لعدم تقديم الوثائق أو لعدم مسكها وذلك قبل ستين يوما على الأقل من نهاية أجل التدارك والمقصود بأجل الستين يوما هو تحرير المحضر وليس تبليغ قرار التوظيف [إ. صف. عدد 22. 1/9/02]

التدارك: أجل التدارك، قطعه: يقتضي الفصل 72 من مجلة الضريبة أن يقطع أجل التدارك بتبليغ قرار توظيف إجباري أو بتحرير محضر لعدم تقديم الوثائق أو لعدم مسكها وذلك قبل ستين يوما على الأقل من نهاية أجل التدارك والمقصود بأجل الستين يوما هو تحرير المحضر وليس تبليغ قرار التوظيف [إ. صف. عدد 9. 2/02/06]

التدارك: أجل الستين يوما، يقتضي الفصل 72 من مجلة الضريبة أن يقطع أجل التدارك بتبليغ قرار توظيف إجباري أو بتحرير محضر لعدم تقديم الوثائق أو لعدم مسكها وذلك قبل ستين يوما على الأقل من نهاية أجل التدارك والمقصود بأجل

هـ) الاعتراض على عمل من أعمال التتبع من طرف غير المدين الأصلي بموجب علاقته بهذا المدين، كالوارث ومن انتقل إليه الملك الموظف عليه الأداء، والنزاع في الامتيازات.

فالنزاع في كل هذه الحالات الخمسة لا يتناول أصل الأداء وطريقة توظيفه، وإنما يتناول حق الإدارة في استخلاصه أو في طريقة الاستخلاص. وقد يعرض على محكمة الاستئناف في صيغة اعتراض على السندات التنفيذية طبق الفصل 27 من مجلة المحاسبة العمومية إذا تعلق بالسند التنفيذي أو يرفع للمحاكم المدنية حسب مجلة المرافعات المدنية والتجارية إذا تعلق بالأعمال التي تلت صدور السند التنفيذي، مع الأخذ بعين الاعتبار وضع الإعلام بالسند التنفيذي الذي يمكن أن يرفع للمحكمة التي تنتظر في الاعتراض على ذلك السند في شكل دفع يرمي لاعتبار الطعن واقعا خلال الأجل القانوني

وبعد هذا التذكير باختصاص المحاكم المدنية في المادة الجبائية نتعرض للطريقة التي مارست بها تلك المحاكم اختصاصها في خصوص إجراءات المراقبة المعمقة وإصدار قرارات التوظيف الإجباري وإصدار السندات التنفيذية الجبائية

أولا : المراقبة الجبائية أمام المحاكم المدنية

تعرضت المحاكم إلى مسائل تقتصر على أهمها وهو ما يتعلق بالتدارك وبالمراجعة المعمقة

أ- التدارك:

المبدأ

أجل الستين يوما في الفصل 72 م ح 1 ج

أجل التدارك قطعه: يقتضي الفصل 72 من مجلة الضريبة أن يقطع أجل التدارك بتبليغ قرار توظيف إجباري أو بتحرير محضر لعدم تقديم الوثائق أو لعدم مسكها وذلك قبل ستين يوما على الأقل من نهاية أجل التدارك والمقصود بأجل الستين يوما هو تحرير المحضر وليس تبليغ قرار التوظيف [أ. صف. عدد 22. 1/9/02]

التدارك: أجل التدارك، قطعه: يقتضي الفصل 72 من مجلة الضريبة أن يقطع أجل التدارك بتبليغ قرار توظيف إجباري أو بتحرير محضر لعدم تقديم الوثائق أو لعدم مسكها وذلك قبل ستين يوما على الأقل من نهاية أجل التدارك والمقصود بأجل الستين يوما هو تحرير المحضر وليس تبليغ قرار التوظيف [أ. صف. عدد 9. 2/02/6]

التدارك: أجل الستين يوما، يقتضي الفصل 72 من مجلة الضريبة أن يقطع أجل التدارك بتبليغ قرار توظيف إجباري أو بتحرير محضر لعدم تقديم الوثائق أو لعدم مسكها وذلك قبل ستين يوما على الأقل من نهاية أجل التدارك والمقصود بأجل

الستين يوما هو تحرير المحضر وليس بتبليغ قرار التوظيف [إ. صف. عدد 21.
[02/1/9]

التدارك: أجل ستين يوما المنصوص عليه بالفصل 72 من مجلة الضريبة يتعلق
بتبليغ المحاضر وليس بتبليغ قرار التوظيف الإجمالي [إ. صف. عدد 129. 20/
[02/11]

التدارك: أجل ستين يوما قبل نهاية السنة القصوى للتدارك يتعلق بتبليغ المحاضر
وليس بتبليغ قرارات التوظيف الإجمالي

التدارك في المخالفة الجبائية الإدارية

التدارك: المخالفة الجبائية تسقط بنفس مدة سقوط المخالفات الجزائية [إ. صف.
عدد 4508. 03/6/19]

التدارك: المخالفة الجبائية تسقط بنفس مدة سقوط المخالفات الجزائية [إ. صف.
عدد 43. 02/11/3]

التدارك: المخالفة الجبائية: تقادم المخالفة الجبائية طبق الفصل 92 من مجلة
الضريبة هو ثلاثة أعوام من تاريخ ارتكابها ولا ينطبق عليه تقادم الحق في
التدارك الوارد بالفصل 72 من نفس المجلة [إ. صف. عدد 02/4/23.7]

التدارك في الأداء على القيمة المضافة

التدارك: تقادم الأداء على القيمة المضافة: لم ينص الفصل 21 من مجلة الأداء
على القيمة المضافة على تطبيق الفقرة الثانية من الفصل 72 من مجلة الضريبة
وذلك لا يعني عدم عمل القواطع وإنما تنطبق عليها القواعد العامة في المادة
المدنية كما وردت بالفصل 396 م إ ع، على أن الفصل 36 من مجلة المحاسبة
العمومية¹ ينص على تطبيق القواعد العامة بخصوص ديون الدولة التي لم يرد
فيها نص خاص [إ. صف. عدد 14. 02/4/24]

التدارك: قطع التقادم في الأداء على القيمة المضافة لا يخضع للفصل 72 من
مجلة الضريبة ولكن للفصل 396 م إ ع [إ. صف. عدد 129. 02/11/20]
التدارك: قطع التقادم في الأداء على القيمة المضافة: لا ينطبق الفصل 72 من
مجلة الضريبة على حق التدارك بخصوص الأداء على القيمة المضافة ويخضع
لأحكام القانون العام حسب الفصل 396 م إ ع [إ. صف. عدد 69. 02/7/3]
التدارك: مخالفة جبائية جزائية: التقادم الوارد بالفصل 72 من مجلة الضريبة لا
ينطبق على المخالفات التي تخضع لأحكام الفصل 92 من نفس المجلة [إ. صف.
عدد 43. 02/11/3]

¹ لا ينطبق الفصل 36 من مجلة المحاسبة العمومية على حق التدارك وهو خاص بتقادم الحق في الاستخلاص

التعليق:

لقد تولت المحاكم في قراراتها المذكورة تصحيح بعض المفاهيم في موضوع التدارك مما جاء بالفصل 72 من م ض د أ ط ض ش الذي بقي منطبقا على عدة قضايا رغم نسخه:

— بالفصل حسب فقرته الثانية ينص على أنه "ينقطع التقادم إما بتبليغ قرار التوظيف الإجباري أو بتحرير محضر لعدم تقديم أو عدم مسك وثائق المحاسبة وذلك قبل ستين يوما على الأقل من انتهاء السنة القصوى لأجل التدارك"، فأوضحت المحاكم أن قرار التوظيف الإجباري يقطع التقادم بمجرد تبليغه قبل انقضاء حق التقادم وليس قبل ذلك بستين يوما لأن هذا الأجل خاص بتبليغ المحضر الذي قد يحرر لإثبات مخالفة

— أن الفصل 72 المذكور لا ينطبق في مجال الأداء على القيمة المضافة الذي يبقى خاضعا للقواعد العامة لأن النصوص الخاصة بهذا الأداء لم تطبق الفصل 72 . وقد كانت المحاكم محقة في ذلك

— ولكنها اتخذت موقفا لست متفقا معها في شأنه لما اعتبرت المخالفات الجبائية الإدارية المنصوص عليها بالفصل 77 من م ض د أ ط ض ش لا تخضع لمدة التدارك كما جاءت بالفصل 72 من تلك المجلة واعتبرته بالتالي مخالفة جزائية، فالمخالفات الجبائية الإدارية ليست لها صبغة جزائية وقد نص الفصل 67 والفصل 77 أيضا على أنها تستخلص بالطرق الإدارية وليس بالطرق الجزائية

— وكل تلك المسائل لم تعد محل نزاع بعد تطبيق بمجلة الحقوق والإجراءات الجبائية بالفصل 25 منها لا يقع في المشاكل التي أثارها الفصل 72 المشار إليه، ولو أن صياغة الفصل 25 قد تثير تساؤلا حول المخالفة المنصوص عليها بالفقرة الأولى من الفصل 93 الذي ينص على أنه يعاقب بخطية تساوي 200 في المائة من مبلغ الأداء كل شخص لم يقوم بدفع الأداءات الموظفة على وسائل النقل بالطرق، فهي مخالفة من النوع الجزائي والمفروض أن تخضع للتقادم في المادة الجزائية ولكنه يقتضي عقوبة تحسب على أساس أصل الأداء فينطبق عليها الفصل 25 الذي يخضع هذا النوع من المخالفات لأجل التدارك الواردة بالفصل 19 وما يليه من نفس المجلة، وأحسب أن المشرع لم يقصد إخضاع هذه المخالفة الجزائية لقواعد التدارك بدليل أن المخالفة المنصوص عليها بالفقرة الثانية من نفس الفصل وهي عدم الاستظهار بما يثبت دفع الأداء المذكور بقيت مخالفة جزائية على بساطتها، ولكن صياغة نص الفصل 25 هي التي تضع هذا اللبس ولم أطلع على فقه قضاء في شأنه

ب - المراجعة الجبائية المعمقة

إعادة المراجعة

المبدأ:

1- المراجعة المعمقة ولئن كانت لا تجرى مرتين على نفس الأداء ونفس الفترة، فإن المراجعة المبسطة لا تمنع إجراء مراقبة معمقة حسب الفصل 37 من م ح ! ج [إ. صف. عدد 22. 03/1/29]

2- المراجعة على نفس الأداء ولنفس المدة تعتبر باطلة إذا لم تثبت الإدارة الحصول على معلومات لها مساس بأساس الأداء واحتسابه لم يسبق للإدارة علم بها طبق الفصل 38 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية بطلان نتائج المراجعة السابقة بحكم لا يلغي وجودها ولا يبرر إعادتها لعموم النص ولعدم تفسيره بما فيه تشديد على المدين. [إ. صف. عدد 126. 02/7/5]

3- المحكمة لا توجه أوامر للإدارة تلزمها بإعادة عملية المراجعة [إ. صف. عدد 77. 02/6/9]

التطبيق:

- أهم قرار هو عدد 126 الصادر بتاريخ 5 جويلية 2002 ويستفاد من وقائع القضية أن الإدارة قامت بعملية مراجعة انتهت بقرار توظيف إجباري ولما اعترض عليه الخاضع للأداء أبطلته لجنة التوظيف الإجباري فقامت الإدارة بعملية مراجعة ثانية انتهت بصور قرار توظيف إجباري تم الاعتراض عليه أمام المحكمة التي قضت ببطلانه بقرارها المشار إليه.
- وقد طعن فيه بخرق مبدئين أولها ما جاء في الفصل 19 من م ح ! ج بخصوص أجل التدارك لأن المراجعة شملت سنة 1992 بينما بدأت في شهر أكتوبر 2000 كما خرقت الفصل 38 بخصوص إعادة المراجعة على نفس الفترة ونفس الأداء. وقد فسرت الإدارة عملها بأنه مجرد تصحيح لإجراءات معيبة فلا يتقيد بمرور الزمن ولا يعتبر مراجعة جديدة والمحكمة لم تتعرض لمسألة مرور الزمن ورفضت تفسير الإدارة واعتبرت إعادة المراجعة بأي عنوان كان مخالفة للقانون، وزادت خطوة أخرى إلى الأمام فاعتبرت أن بطلان المراجعة قانونا لا يلغي وجودها الفعلي ولا أثرها القانوني على الخاضع للجبائية فجاء في تعليل الحكم أن نقض قرار التوظيف الإجباري السابق الذي أفضت إليه المراجعة الأولى من طرف اللجنة الخاصة للتوظيف الإجباري لا تأثير له على وجود المراجعة المعمقة الأولى التي تبقى قائمة الذات ومرتبعة لأثر قانوني هام مقتضاه أنه لا يحق لإدارة الجبائية إجراء مراجعة معمقة بعنوان نفس الأداء ونفس الفترة" ومن بين ما عللت به المحكمة أن عبارة الفصل 38 جاءت

مطلقة فتبقى على إطلاقها فهو "لم يميز بين المراجعة المعمقة التي أفضت إلى توظيف أداء بصفة شرعية والمراجعة المعمقة غير الشرعية التي تم نقضها من طرف القضاء". وأضافت لذلك أن الفصل 38 تضمن استثناء لإعادة المراجعة فلا يمكن التوسع فيه عملاً بالفصل 540 م إ ع . ورغم أن عملية المراجعة جرت قبل العمل بمجلة الحقوق والإجراءات الجبائية فإن تطرق النقاش إليها كان مفيداً، وأحسب أنه من أهم ما عللت به المحكمة ما جاء في حكمها من "أن المبدأ المكرس بالفصل 38 م ح إ ج يشكل ضماناً أساسية للمطالب بالأداء نزلها المشرع منزلة القاعدة القانونية التشريعية بعد أن كانت مكرسة صلب ميثاق المطالب بالأداء باعتبار أنها تحمي المطالب بالأداء من الخضوع لمراقبات متلاحقة ومتتالية مع ما تنطوي عليه كل عملية مراجعة من ضغط نفسي فضلًا عن أن هذه القاعدة تساعد على تحقيق الاستقرار القانوني والمالي الضروريين لنشاط المطالب بالأداء"، فهذا التعليل يلجأ إلى تفسير القانون الجبائي بالرجوع إلى الأهداف التي يرمي إلى تحقيقها وليس فقط بالرجوع إلى قواعد عامة للقانون المدني.

وهذا مبدأ مهم يضع المراجعة في نطاق القانون بعد أن كانت لفترة طويلة تجري بطرق غير واضحة أمام الخاضع للأداء وحتى أمام الأعوان أحياناً وهو من نتائج التشريع المتعلق بإصلاح القضاء الجبائي

مدة المراجعة: توقفها بدايتها ونهايتها

المبدأ:

- 1— إن مدة المراجعة تبدأ يوم الشروع الفعلي في إجراء المراجعة، وليس يوم تسلم الإعلام بالمراقبة من قبل المطالب بالأداء، وتنتهي في اليوم الذي عقد فيه المحقق آخر جلسة مراجعة مع المطالب بالأداء، وليس يوم الإعلام بنتيجتها [إ. صف. عدد 3. 02/3/7]. [تأيد استئنافاً تحت عدد 4507 في 03/5/8 من حيث نصه دون التعرض لتعريف بداية فترة المراجعة]
- 2— إن المراجعة المعمقة تبدأ يوم اكتمال تقديم وثائق المحاسبة وليس يوم طلبها [إ. صف. عدد 21. 02/10/2]*

- 3— مدة انتظار الوثائق التي طلبت من الخاضع للجبائية تعتبر فترة توقف لا تحسب في مدة المراجعة حسب ميثاق الخاضع للضريبة [ولم تعتبر الشروع الفعلي هو بداية الفترة] [إ. صف. عدد 22. 02/1/9]*

- 4— إن توقف عملية المراجعة برغبة من الإدارة وبعد إعلام الخاضع للأداء يوقف فترة المراجعة ولا تحسب مدة التوقف من مدة المراجعة [إ. صف. عدد 129. 20 02/11/

تعليق

تتعلق هذه الأحكام بتوقف سريان مدة المراجعة المعمقة المحددة قانونا بحد أقصى وبدايتها ونهايتها قانونا

لا يثير توقف سريان مدة المراجعة تعليقا فهو مطابق للفقرة الأخيرة من الفصل 39 من م ح إ ج ولو أن المحكمة لو تشر إلى هذا النص وقد نكتفي بميثاق المطالب بالضريبة

أما ما يثير التعليق فهو ما جاء في خصوص بداية مدة المراجعة ونهايتها

فمن الملاحظ أن المحكمة تطوعت بوضع مبدأ يعتبر المراجعة الفعلية هي التي تحسب في مدتها بداية ونهاية، فتبدأ بالشروع الفعلي وتنتهي بآخر اجتماع يعقد بين أعوان الإدارة والخاضع للمراجعة، ولم تكن مدعوة لوضع هذا المبدأ ولا فصل النزاع يستوجب التعرض إليه وهي مع ذلك اتخذت توجهها محل نظر

فهي لم تكن في حاجة لتحديد تاريخ بدء المراجعة بالشروع الفعلي فقد كانت البداية في القضية المعنية يوم 1 أكتوبر 1999 تاريخ الإعلام بالمراجعة وانتهت يوم 24 جافي 2000، لكن المحكمة لم تعتمد تاريخ الإعلام بالمراقبة كما ذهبت إليه الإدارة وإنما تاريخ الشروع فعلا وهو تاريخ تسلم الوثائق من الخاضع للجباية وسواء كان هذا التاريخ أو ذاك هو المعتمد فالمراجعة لم تتجاوز المدة القانونية ولم تكن في حاجة لتحديد بداية المراجعة بالشروع الفعلي

وهذا التوجه محل نظر، بخصوص بداية فترة المراجعة، فالإعلام بالمراجعة يجعل الخاضع للأداء في وضع استعداد معين وهو لا ينتظر تاريخ الشروع الفعلي من قبل الأعوان، بل يعتبر نفسه خاضعا لفترة مراجعة منذ يوم إعلامه بها أو بالأحرى من اليوم المحدد لبدايتها بالإعلام

وهو توجه محل نظر أيضا من حيث نهاية فترة المراجعة، فالمرجعة ليست فقط اجتماعات مع الخاضع للجباية حتى يكون آخر اجتماع هو نهاية فترة المراجعة، ثم إن الخاضع للجباية لا يعلم أي اجتماع هو الأخير بما يجعله غير عالم بنهاية فترة المراجعة وبذلك فإن هذا التأويل يحتاج للمراجعة، والملاحظ أن محكمة الاستئناف لم تأخذ به واعتمدت تاريخ الإعلام بنهاية المراجعة

وهو محل نقد من حيث التعليق الذي لم يستند إلى نص قانوني وحتى لما اعتمد ميثاق الخاضع للضريبة فإنه لا يعتبر موقفا لأن ميثاق الخاضع للضريبة لا يعتمد ضده وإنما لصالحه

وعلى كل حال فإن الفصل 38 من م ح إ ج يمنع إعادة المراجعة المعمقة دون سبب طارئ ويجيز الجمع بين المراجعة المبسطة والمراجعة المعمقة

والفصل 39 يوجب أن يكون الإعلام بالمراجعة متضمنا تاريخ البدء في عملية المراجعة، والفصل 40 جاء به أنه "تحتسب مدة المراجعة المعمقة ابتداء من تاريخ انطلاقها المضمن بالإعلام بالمراجعة وإلى غاية تبليغ الإعلام بالنتائج

المنصوص عليها بالفصل 43 من هذه المجلة"، وهو ما سيكون عليه العمل مستقبلاً دون لبس أو تأويل

بخصوص أعوان المراجعة

المبدأ

1- إجراء المراجعة من قبل الأعوان غير المعيّنين لها لا تأثير له على صحتها لأنه خرق لصيغة شكلية غير جوهرية [الفصل 7] من القانون عدد 40 لسنة 1972 المؤرخ في 1 جوان 1972] خصوصاً وقد أعلم الخاضع للجباية بتغيير الأعوان [إ. صف. عدد 22. 03/1/29] *

2- إن تأهيل العون المراجع ليس إجراء أساسياً [إ. صف. عدد 41. 10/23/02] *

3- ونفس المبدأ [إ. صف. عدد 22. 03/1/29] *

تعليق

في بعض هذه القضايا يدعي الخاضع للجباية أن المحققين ليسا من صنف الأعوان الذي يؤهلهم الفصل 19 من الأمر عدد 556 لسنة 1991 المؤرخ في 4/23/1991، وتكرر الإدارة ذلك دون بيان صفة المحققين وتصر على أن العونين قدما بطاقتيهما لممثل الخاضع للجباية، فرأت المحكمة أن البحث وراء إثبات مؤهلات عوني المراجعة لا فائدة منه لأنه لا ضرر منه على الخاضع للجباية ولكنه مجرد عيب شكلي غير جوهري مستندة إلى الفصل 7 من القانون عدد 40 لسنة 1972 المؤرخ في أول جوان 1972

ويبدو الأمر هنا في حاجة لإعادة النظر سواء من حيث المبدأ أو من حيث تعليقه فهو محل نظر من حيث المبدأ لأن مستوى أعوان المراجعة المعمقة مهم جداً في توفير الضمانات للخاضع للضريبة وهو محل نظر من حيث التعليل الذي خرج بالمسألة عن الإطار القانوني المناسب لها

فمسألة تأهيل العون الذي يتولى عمليات المراجعة المعمقة تجد إطارها في مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية وبعض النصوص الترتيبية

ومجلة الحقوق والإجراءات الجبائية تجنبت التقيد بصنف معين من الأعوان خوفاً من فقدان الإطار الكافي واكتفت بنص عام في مادة المراقبة هو الفصل 13 الذي جاء به "تكون عمليات المراقبة الجبائية من مشمولات أعوان مصالح الجباية وغيرهم من الأعوان المؤهلين لذلك طبقاً للقانون كل في حدود مشمولاته"، وجاءت نصوص ترتيبية تبين مشمولات إدارة المراقبة الجبائية ضمن تنظيم وزارة المالية بالأمر عدد 556 لسنة 1991 المؤرخ في 23 أفريل 1991 ثم مشمولات المراكز الجهوية لتلك الإدارة كما وردت بالأمر عدد 1016 المؤرخ في

أول جويلية 1991 وقد تعرض لخلية المراقبة المعمقة فمن يعمل ضمنها يعتبر مؤهلا وغيره يمكن اعتباره غير مؤهل، وعلى كل حال ففي هذا الإطار تناقش مسألة تأهيل العون

أما ما ذهبت إليه بعض المحاكم من اعتماد الفصل 7 من القانون عدد 40 لسنة 1992 المؤرخ في أول جوان 1992 فإنه خروج عن النصوص المنطقية، فالفصل المشار إليه يتعلق بطعن الإلغاء الذي يرفع ضد المقررات الإدارية وتختص به المحكمة الإدارية، ولا يتعلق الأمر هنا بمقرر إداري معرض للإلغاء ولو كان الأمر كذلك لأصبحت المحكمة غير مختصة بالنظر، ومعلوم أن أعمال الإدارة في المادة الجبائية لم تعتبر من الأعمال الإدارية القابلة لطعن الإلغاء وهي تخضع للقضاء الشامل الذي يتناولها موضوعا، فلا داعي لهذا التعليل الذي يبعد القضاء الجبائي عن وظيفته

والملاحظ أن المحكمة أشارت في بعض قراراتها إلى أن الخاضع للجبائية لم يلحقه ضرر وأن الإدارة أعلمته بتغيير الأعوان، وهذا كاف لتعليل حكمها دون حاجة لتطبيق نصوص غير منطقية

ثانيا: قرار التوظيف الإجباري

إعداد قرار التوظيف الإجباري

المبدأ

قرار التوظيف الإجباري: للخاضع للجبائية الحق في نسخة من المحضر الذي يثبت امتناعه من تسليم الوثائق والذي يؤسس عليه قرار توظيف إجباري وعدم تسليمه موجب لإبطال قرار التوظيف [إ. تو. عدد 72. 02/5/9]*

قرار التوظيف الإجباري: إعداد قرار التوظيف في تاريخ سابق على اجتماع لجنة المراضاة يدل على أنه أعد دون عرضه عليها [إ. صف. عدد 58. 02/40/10]

نجد أن استدعاء الخاضع للضريبة أمام لجنة المراضاة إجراء أساسي [إس. صف. عدد 4508. 03/6/19]* يترتب على فقدانه بطلان قرار التوظيف الإجباري

وتضيف إلى ذلك أنه لا يثبت عرض الملف على لجنة المراضاة دون تقديم محضرها [إ. صف. عدد 43. 02/11/3]، فإثبات عرض الملف يجب على الإدارة أن تثبت حصوله بمحضر اجتماعها

تعليق

أظهرت المحاكم شدة في حماية الخاضع للجبائية وضرورة توفير حق الدفاع له سواء بالتأكد من عرض ملفه على لجنة المراضاة التي اقتضاها النص القديم، أو بتسليمه نسخة من المحضر الذي يثبت امتناعه عن تسليم الوثائق وهي مواقف موفقة

إمضاء قرار التوظيف الإجباري

المبدأ

- 1- قرار التوظيف الإجباري: إمضاء قرار التوظيف الإجباري شكلية تهم النظام العام ، عدم إمضاء قرار التوظيف الإجباري من قبل السلطة التي أصدرته يجعله مشوباً بعيب شكلي يهم النظام العام وتثيره المحكمة من تلقاء نفسه[إ.صف. عدد 13. 02/5/8]*
- 2- قرار التوظيف الإجباري: إمضاء قرار التوظيف الإجباري من قبل المحقق خلافاً للفصل 19 من الأمر عدد 556 لسنة 1991 المؤرخ في 23 أبريل 1991 يبطل قرار التوظيف، ويمكن أن يثبت هذا من خلال الوقائع [إ.صف. عدد 58. 02/40/10]*
- 3- قرار التوظيف الإجباري: إمضاء قرار التوظيف الإجباري من قبل من فوض له وزير المالية يجيزه الأمر عدد 384 لسنة 1975 المؤرخ في 17 جوان 1975 المتعلق بتفويض الإمضاء [إ.صف. عدد 4. 02/6/6]*
- 4- قرار التوظيف الإجباري: إمضاء قرار التوظيف الإجباري من قبل من فوض له وزير المالية يجيزه الأمر عدد 384 لسنة 1975 المؤرخ في 17 جوان 1975 المتعلق بتفويض الإمضاء [إ.صف. عدد 9. 02/6/2]*
- 5- قرار التوظيف الإجباري: إمضاء قرار التوظيف الإجباري من قبل من فوض له وزير المالية يجيزه الأمر عدد 384 لسنة 1975 المؤرخ في 17 جوان 1975 المتعلق بتفويض الإمضاء [إ.صف. عدد 21. 02/1/9]*
- 6- قرار التوظيف الإجباري: إمضاء قرار التوظيف الإجباري من قبل من فوض له وزير المالية يجيزه الأمر عدد 384 لسنة 1975 المؤرخ في 17 جوان 1975 المتعلق بتفويض الإمضاء [إ.صف. عدد 22. 02/1/9]
- 7- قرار التوظيف الإجباري: تفويض الإمضاء بقرار التوظيف [في مجلة الضريبة [إ.صف. عدد 3. 02/3/7]*
- 8- قرار التوظيف الإجباري: تفويض الإمضاء بقرار التوظيف يقتضيه النص العام الوارد في الأمر عدد 384 المؤرخ في 17 جوان 1975 وقد فوض وزير المالية حق الإمضاء لمدير العام لمراقبة الجبائية [إ.س.صف. عدد 4507 03/5/8 تأييد الحكم عدد 3. 02/3/7]
- 9- قرار التوظيف الإجباري: إمضاء قرار التوظيف الإجباري من قبل من فوض له وزير المالية يجيزه الأمر عدد 384 لسنة 1975 المؤرخ في 17 جوان 1975 المتعلق بتفويض الإمضاء [إ.صف. عدد 3. 02/3/7]*
- 10- قرار التوظيف الإجباري: إمضاء قرار التوظيف الإجباري من قبل من فوض له وزير المالية جاء به نص عام في تفويض الوزراء وهو الأمر عدد 384 لسنة 1975 المؤرخ في 17 جوان 1975 المتعلق بتفويض الإمضاء [إ.س.صف. عدد 4507. 03/5/8 تأييد الحكم الابتدائي عدد 3. 02/3/7]

التعليق

تقر هذه الأحكام مبدأ مفاده أن إمضاء القرار من قبل من هو مؤهل إجراء أساسي وعدم توفره يبطل القرار ، ثم تتعرض لمن له تلك الصفة، ويعتبر المبدأ مهما لما يوفره من عناية بتلك

القرارات بيد أن طريقة تحديد من له الأهلية يثير بعض النقاش، ونشير باختصار إلى رأي الفقه عموماً ثم إلى موقف التشريع التونسي وموقف المحاكم المدنية

فمن المعلوم أن من أسندت له سلطة إدارية يمكن له أن يفوض بعضها وقد يكون ذلك في صيغة تفويض اختصاص أو تفويض إمضاء، فالأول يسند بالصفة أو بالخطّة دون اعتبار للشخص الذي يشغلها والثاني يسند للشخص باسمه فلا تنتقل إلى سواه تلقائياً

ولا يعتبر التفويض مشروعاً إلا إذا رخص فيه بواسطة النص الذي أسند ذلك الاختصاص أو بواسطة نص يساويه في الرتبة، فإذا كان النص الذي أسند الاختصاص للوزير مثلاً تشريعاً فلا يرخص له تفويض غيره إلا بترخيص من نص تشريعي وإذا أسند له الاختصاص بأمر فالترخيص يكون بأمر، لا فرق في ذلك بين تفويض الإمضاء وتفويض السلطة مع نقاش حول الحد من مجال تفويض الإمضاء بمحاولة حصره في الحالات التي تكون فيها الصلة وثيقة ومباشرة بين المفوض والمفوض له بما يؤكد موافقة ولو ضمنية أو مفترضة من قبل صاحب الاختصاص ولم أن هذه المحاولة لم تكن مسلماً بها في كل المجالات

وفي خصوص قرار التوظيف الإجباري فإن الوضع القانوني يختلف بين الفترة التي أصبحت فيها مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية نافذة والفترة التي تلتها

ففي ظل هذه المجلة يرخص الفصل 50 منها صراحة لوزير المالية أن يفوض دون بيان نوع التفويض هل هو تفويض إمضاء أم تفويض سلطة وهو ما يسمح باعتباره شاملاً لكل منهما، وهو ما يزيل مختلف العقبات، وإن أراد البعض البحث عما إذا كان التفويض يتعلق بالاختصاص أو بالإمضاء ونظراً لعموم النص فلا مبرر لحصره في أحدهما

أما قرارات التوظيف التي صدرت قبل العمل بالمجلة المذكورة فإنها تعرضت لطعون مختلفة بسبب غموض النصوص التي تحكمها

ففي نطاق مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات لم يسند إصدار قرار التوظيف لوزير المالية بنص صريح بالفصل 67 المتعلق بقرار التوظيف الإجباري لم يبين من له صفة إصدار ذلك القرار واعتبر وزير المالية هو المؤهل لإصدار قرار التوظيف الإجباري عملاً بالفصل 72 من نفس المجلة الذي أشار إلى ذلك بمناسبة بيان أجل سقوط الحق وحسابه "من يوم وجوب دفعه أو من يوم إيلاغ إما قرار وزير المالية والتخطيط أو قرار اللجنة الخاصة بالتوظيف الإجباري" فاعتبرت هذه الفقرة مبينة لمن يصدر قرار التوظيف. وهو نص لم يخول الوزير أي تفويض سواء كان تفويض اختصاص أو تفويض إمضاء، ولا يوجد نص تشريعي آخر يسمح بذلك مما يجعل قرارات التوظيف الصادرة عن غير وزير المالية باطلة وهو أمر خطير عملياً وقد تجاوزته المحاكم باعتماد نصوص ترتيبية اعتبرت كافية لتفويض الاختصاص أو تفويض الإمضاء

فقد اعتمدت المحاكم أحياناً الفصل 19 من الأمر عدد 556 لسنة 1991 المؤرخ في 23 أفريل 1991 المتعلق بتنظيم وزارة المالية وفي أغلب الحالات اعتمدت الأمر عدد 348 لسنة 1995 المؤرخ في 17 جوان 1975 المتعلق بتفويض الإمضاء من قبل الوزراء

فالأمر عدد 556 لسنة 1991 المؤرخ في 23 أفريل 1991 الذي ينظم وزارة المالية يسند لكل إدارة لكل إدارة مهام معينة وكان الفصل 19 منه متعلقاً بمهام الإدارة العامة للمراقبة الجبائية، ولم يرد به صراحة تخويلها إصدار قرارات التوظيف الإجباري ولا تعرف الفقرة التي اعتبرت المحكمة دالة على ذلك التفويض

غير أن المحكمة الإدارية كان لها قرار صريح في تأهيل المدير العام للجباية لأن الفصل 72 من م ض د أ ط ض ش لم يخصص وزير المالية بإصدار قرار التوظيف الإجباري وإنما اسنده لوزارة المالية، وقد نص الأمر عدد 556 لسنة 1991 المشار إليه على أن الإدارة العامة للمراقبة الجبائية موكول إليها تطبيق سياسة الحكومة في الميدان الجبائي مما يكون معه المدير العام للمراقبة الجبائية مختصا لإصدار قرارات التوظيف الإجباري الأمر الذي يتعين معه رد الطعن²

ولكن هذا التأويل يتعرض للنقد من أكثر من وجه. فالفصل المذكور لم يسند صراحة لهذه الإدارة تطبيق سياسة الحكومة وإنما نص الفصل 19 على أنها "مكلفة بتطبيق النصوص التشريعية والتنظيمية ذات الصبغة الجبائية ومراقبة وإقرار قاعدة الأداءات والمعالييم..." مع مهام أخرى لا تتعلق بتوظيف الأداء. وقد يكون في عبارة "إقرار قاعدة الأداءات" ما يبرر ما ذهبت إليه المحكمة الإدارية والمحاكم المدنية وليس تنفيذ سياسة الحكومة التي هي مهمة الوزير. وتفسير مثل هذا جعل الإدارة العامة مختصة مباشرة وليس بمقتضى تفويض فيصبح وزير المالية غير مختص وأي قرار يمضي به يعتبر باطلا وهو ما يتعارض مع الفصل 72 المشار إليه. وحتى لو اعتبر اختصاص المدير العام للمراقبة بالتفويض فإنه يصبح تفويضا دون نص تشريعي في اختصاص مسند بنص تشريعي، زيادة عن كون البعض يعتبر ما اسند للإدارة لا يعني بالضرورة تفويضا لمديرها حتى لا يصبح التفويض متسعا دون حدود فيشمل أي مدير إدارة أو رئيس مصلحة مكلفة بتلك المهام

أما الأمر عدد 348 لسنة 1995 المؤرخ في 17 جوان 1975 المتعلق بتفويض الإمضاء لشخص معين بالاسم وفي نطاقه كانت أغلب الحالات التي عرضت على المحاكم وتبنت فيها هذا التفويض ولم تلتف إلى ما يؤخذ به هذا التفويض من كونه لا يسمح به النص التشريعي الذي أسند للوزير سلطة إصدار قرار التوظيف الإجباري

وهذه المواقف من القضاء تستوجب وقفة تأمل وتقييم هل هي تفهم لواقع الإدارة وظروف عملها السابقة أم انحياز إلى جانب الإدارة؟ أعتقد أن الموقف يدل على إدراك للمرحلة التي بدأت فيها مقاضاة الإدارة على قدم المساواة مع المتقاضين وحماية للخزينة طالما الأمر يتعلق بشكليات ليس فيها ضرر على الخاضع للجباية

تعليق قرار التوظيف الإجباري

المبدأ

1— تعليق قرار التوظيف يمكن أن يكون بوثيقة مرفقة أو لاحقة [إ. صف. عدد 45. 11/3/02]*

2— طالما أن قرار التوظيف الإجباري مرفق بتقرير التوظيف الذي تضمن بيانات كافية لتوضيح أسس التوظيف وطريقته ثم الحق بتقارير من الإدارة مكنت الخاضع للجباية من الدفاع عن نفسه فإن التعليق يعتبر متوفرا [إ. صف. عدد 45. 11/3/02]*

3— وجوب تعليق القرار الصادر بالتوظيف الإجباري لا يجعله خاضعا لأحكام الفصل 123 م م ت لأنه ليس حكما عدليا وإنما هو عمل إداري، ويكفي أن يكون القرار معللا [إ. صف. عدد 22. 03/1/29].

² قرار تعقيبي عدد 32791 في 11 فيفري 2002 كما ورد في مذكرة للملحق القضائي حنان الشريف سنة 2003— 2004 صفحة 109

التعليق

تتعلق الأحكام التي صدرت في خصوص تعليل قرار التوظيف الإجباري بقرارات صادرة قبل العمل بمجلة الحقوق والإجراءات الجبائية التي أوجبت تعليل قرار التوظيف الإجباري ولم يكن الفصل 67 من م ض د أ ط ض ش يوجب التعليل ومع ذلك نوقشت هذه المسألة وكان المرجع المثار هو الفصل 123 م م م ت

ويبدو المرجع غير صائب وهو ما أكدته المحاكم ولكنها ناقشت التعليل واعتبرته متوفرا دون أن تبين المرجع الذي اعتمدته لوجوب التعليل، وأحسب أنه كان لها أن تعتمد الفقرة الثالثة من الفصل 67 من تلك المجلة الذي يوجب تعليل مطالب الاستئناف المرفوعة ضد قرارات التوظيف الإجباري لتستنتج منه وجوب تعليل القرار على أساس أن تعليل الطعن يستوجب حتماً تعليل القرار المطعون فيه فضلاً عن أن مجرد قابلية القرار للطعن توجب التعليل منطقياً

تبليغ قرار التوظيف الإجباري

المبدأ

1- قرار التوظيف الإجباري، تبليغه إلى مركز الشرطة ولئن كان قانونياً فلا يثبت التبليغ الفعلي فلا يعتبر أجل الطعن قد مضى بمجرد تبليغ القرار لمركز الشرطة [6] [/. صف. عدد 77. 02/6/9].

التعليق

هذا القرار تبدو فيه حماية متشددة للخاضع للجباية وقد ظننت أن ما دفع إليه هو إما وجود إهمال في التبليغ أو ما ظهر للمحكمة من عدم صحة قرار التوظيف ولكن اتضح أن المحكمة رفضت الطعن أصلاً ولم تشر إلى ما يشكك في طريقة تبليغ القرار بما يدعو للتأمل قبل السير على منواله خصوصاً وهو لم يتكرر

قرار توظيف الخطية

المبدأ:

هو قرار توظيف إجباري

1- قرار توظيف الخطايا طبق الفصل 77 من مجلة الضريبة هو قرار توظيف إجباري حسب الفصل 67 من نفس المجلة وعدم عرض النزاع على لجنة المراضاة خلال بيطل قرار التوظيف خصوصاً وأن حساب الخطية يستوجب تقدير المبالغ التي احتسبت على أساسها وهي عمليات اجتهادية يجب أن تخضع للجنة المراضاة [/. صف. عدد 43. 02/11/3]*

2- قرار توظيف خطية لعدم الخصم من المورد ، توظيف غرامة جبائية رأساً من أجل عدم القيام بالخصم من المورد طبق الفقرة 7 من الفصل 67 من مجلة الضريبة له صفة قرار توظيف إجباري ويخضع لإجراءاته والإخلال بما كان منها إجراء أساسياً يوجب بطلان ذلك القرار [/. صف. عدد 7. 02/4/23]*

3- قرار توظيف الخطية لعدم الخصم من المورد: توظيف غرامة جبائية رأساً من أجل عدم القيام بالخصم من المورد طبق الفقرة 7 من الفصل 67 من مجلة الضريبة له صفة قرار توظيف إجباري ويخضع لإجراءاته والإخلال بما كان منها إجراء أساسياً يوجب بطلان ذلك القرار [/. صف. عدد 13. 02/5/8]*

ليس قرار توظيف إجباري

قرار توظيف الخطية ليس قرار توظيف إجباري للأداء: اختصاص رؤساء المراكز الجهوية لمراقبة الأداء، رؤساء المراكز الجهوية لمراقبة الأداء مختصون بإصدار قرار توظيف الخطية المستوجبة لعدم تسليم محاسبة، وبذلك فهو يعد من قبيل الإجراءات المتعلقة بالنزاع الجبائي المسندة لهم بمقتضى الفصل 3 من الأمر عدد 1016 لسنة 1991 المؤرخ في 1 جويلية 1991، وليس من قبيل قرارا للتوظيف الإجباري الذي ورد الاختصاص بإصداره في الفصل 19 من الأمر عدد 556 لسنة 1991 المؤرخ في 23 أفريل 1991، وغير خاضع لعرض الملف على لجنة المراضاة المنصوص عليها بالفصل 67 من مجلة الضريبة [/.صف. عدد 12. 02/5/9*]

قرار توظيف الخطية: اختصاص رئيس مركز الجبائية، قرار توظيف الخطية ليس قرار توظيف إجباري لكونه ناتجا عن مخالفة حرر فيها محضر لتوقيع عقوبة جبائية فيمكن لرئيس مركز الجبائية توقيعه [/.صف. عدد 96. 03/1/9*]

التعليق

يتعلق الأمر بقرار كان يصدر طبق الفقرة السابعة من الفصل 67 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات قبل نسخه بقانون إصدار مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية، وقد وقفت المحكمة في تطبيقه إلى جانب الخاضع للأداء، فرغم أن صياغة تلك الفقرة لا تدل على أن هذا التوظيف يخضع لإجراءات التوظيف الإجباري باستثناء الطعن فيه بالاستئناف فإن المحكمة فسرت له بأنه له طبيعة قرار التوظيف الإجباري الذي يجب أن يحال أولا إلى لجنة المراضاة وإلا كان باطلا ولا يبدو النص يسمح بهذا التوسع ولكن الرغبة في حماية الخاضع للجبائية هي التي تبدو دافعا لهذا التأويل ولكن المحاكم من جهة أخرى اعتبرته مختلفا عن قرار التوظيف الإجباري من حيث صفة من يوقعه واعتبرت أن رؤساء المركز الجهوية مخولون بإصداره وطبقت في ذلك الفصل 3 من الأمر عدد 1016 لسنة 1991 المؤرخ في 1 جويلية 1991، لكونه من إجراءات النزاع الجبائية المسندة لهم بذلك الفصل ويبدو التعليق قابلا للمناقشة

فالنص التشريعي الذي أجاز عملية التثقيب لدى المحاسب العمومي لم يبين الجهة التي تتولى التثقيب، ووجدت المحكمة في الأمر المشار إليه مرجعا كافيا لإسناد سلطة التثقيب لرؤساء مراكز المراقبة الجبائية، ولكن ما وجدته في ذلك الأمر لا يبدو هو المناسب لموقفها، فالقرار المطعون فيه صادر بتثقيب مبلغ خطية وهذا العمل ليس من إجراءات النزاع التي وردت بالفقرة 2 من الفصل 3 من الأمر المشار إليه. وكان من الأفضل لو اعتمدت الفقرة 1 من الفصل 3 التي تستند لهم سلطة تثقيب الخطايا فهي المطابقة لنوع العمل المطعون فيه

ثالثاً: السندات التنفيذية

كانت أهم ظاهرة في قضاء المحاكم المدنية هي اللبس في اختصاص محكمة الاستئناف وهو لبس لم تسلم منه الإدارة ولا المحاكم أحياناً، وفي نفس الأحكام نجد مبادئ تتعلق بترتيب إجراءات الاستخلاص وبمن له صفة إصدار السند التنفيذي الجبائي ومن له صفة تصديره نافذاً ومن له صفة تمثيل الإدارة أمام القضاء

1- لبس في الاختصاص

نجد المحكمة تتعهد بالنظر في مسائل ليست من اختصاصها لكونها تتعلق بالتوظيف بينما اختصاصها محصور في الاستخلاص

— فقد صدرت بطاقة إلزام ضد شخص معنوي [نزل] ورفع الاعتراض من قبل ممثله على أساس أن الأداء تحمل به مسير سابق حسب كتب قدمه، فردت الإدارة بأن الإحالة لا تلزمها وساندها المحكمة معتبرة الكتب غير ملزم للإدارة لأنها ليست طرفاً فيه. [إس. نا. عدد 214. 04/2/13]

وكان على الإدارة وعلى المحكمة أن تتمسكا برفض الطعن في هذه الحالة لعدم اختصاص المحكمة لأن النزاع يتعلق بمن يجب عليه دفع الأداء وهو نزاع يتعلق بالأصل وفي منسابة أخرى تكرر الموقف فقد وقع الاعتراض على بطاقة إلزام لأن المعارض كسدت تجارتها ولا يتحمل كل تلك المبالغ وترد الإدارة بأن الخاضع للجباية كان اعترف بالدين وصدر ضده قرار توظيف إجباري ولكنها لا تعارض في اختصاص المحكمة. وتتنظر المحكمة في الطعن وترفضه موضوعاً بدل أن ترفضه لعدم اختصاصها بالنظر في أسباب الطعن [إس. نا. 176. وأيضاً عدد 177. 03/7/4]

— ولما يعترض الخاضع للأداء لدى محكمة الاستئناف على بطاقة إلزام تجبره على دفع ديون جبائية خاضعة للتوظيف الإجباري طالباً تمكينه من تقديم مؤيداته تجاريه الإدارة مع أنها تطلب الرفض شكلاً لأن الطعن رفع ضد من لا يمثل الإدارة وليس لأن المحكمة غير مختصة وتضيف أن الديون ثابتة وتقدم قائمة فيها، وتسير المحكمة في نفس الاتجاه موضوعاً فتتنظر في الأصل وترفض الطعن لأن ما قدم يثبت الدين [إس. نا. 210. وأيضاً 211. 03/2/19]

وفي طعن ضد بطاقة إلزام على أساس أن من طوّل بالوفاء غير مدين بالأداء البلدي على المحلات التجارية لكونه أحال المحل الذي يكتريه بالمركب التجاري والمكترية المحال إليها ربطت علاقة مباشرة مع المكري وهو البلدية، وردت الإدارة بأن كتب الإحالة لا يلزمها وأن المعارض يتحمل بنقل الكراء إلى زوجته، فهي لا تتنازع في الاختصاص، وعلى نفس النسق تقضي المحكمة فلا تعتبر نفسها غير مختصة ولكن ترفض الاعتراض لأن إحالة الكراء لم يثبت شمولها للأداء المطالب به ولا أثبتت تعلقها بنفس عقد الكراء الذي نشأ عنه توظيف الأداء. [إس. نا. عدد 178. 03/10/17]

— وقد يكون الطاعن مصيباً في طعنه ويبقى اللبس لدى المحكمة ولو مختلطاً بما يدل على أنها مدركة لعدم اختصاصها

فقد عرض عليها طعن في بطاقة إلزام في مادة جبائية مؤسسة على قرار توظيف إجباري وطلب منها الحكم بإلغائها أو وقف نفاذها لوجود نزاع حول أصل الأداء لا يزال منشوراً أمام المحكمة الابتدائية في اعتراض على قرار التوظيف الإجباري، أي أن الأمر يتعلق بوقف تنفيذ

قرار التوظيف لكون الاستخلاص غير مشروع، فالنزاع يتعلق بالاستخلاص وهو من اختصاص محكمة الاستئناف ما دام قد رفع في شكل طعن ضد بطاقة الإلزام، وقد ردت الإدارة بان قرار التوظيف نافذ والمعتراض لم يدفع ولا قدم كفالة بنكية فهي تنازع في وقف الاستخلاص، والمحكمة رفضت الطعن باعتبارها غير مختصة بالنظر، ثم تناولت استحقاق الأداء على القيمة الزائدة [إسز.نا. عدد 94. 03/5/2] ووجه النقد هنا أن المحكمة ولئن أصابت في رفض الطعن فإن اعتبارها غير مختصة ليس سليما لأن الطاعن لا ينازع في أصل الأداء أمامها وإنما ينازع في الاستخلاص

2- ترتيب إجراءات الاستخلاص

في قضية تعهدت بها المحكمة تبعا لاعتراض الشركة التونسية للكهرباء والغاز على بطاقات جبر تخص معالم التسجيل على أساس أنها باطلة شكلا لعدم توجيه تنبيه مجاني قبل إصدارها نجد المحكمة تعتبر التنبيه القبلي إجراء أساسيا تبطل البطاقة التي لم تحترم ترتيب إجراءات الاستخلاص كما جاءت في الأمر المؤرخ في 15 جوان 1936 فكان موقفها مستندا إلى القانون. لكن النقد يوجه للمحكمة هنا لكونها نظرت في الأصل بعد أن اعتبرت البطاقة باطلة [إس.نا. 96. 03/3/14]

3- تمثيل الإدارة في نزاع الاستخلاص

بمناسبة الطعن في بطاقة الإلزام ردت الإدارة بطلب الرفض شكلا لأن الطعن رفع ضد إدارة المحاسبة وليس ضد قابض المالية ونقرر المحكمة أن القيام ضد إدارة المحاسبة لا يبطله وهي في هذا التوجه تؤسس مبدأ مهما يجنب المتقاضين اللبس في تمثيل الإدارة، ويمكنها أن تجد في الأمر عدد 556 لسنة 1991 الذي سبق أن اعتمدته بخصوص الإدارة العامة للجباية ما يبرر اعتبار الإدارة العامة للمحاسبة العمومية مؤهلة لتمثيل الإدارة لكنها تركت هذا التوجه لتبحث عن إصدار بطاقة الإلزام وهناك فرق بين إصدار السنة التنفيذي وتمثيل الإدارة وكان موقف المحكمة في هذه القضية بخصوص من يصدر بطاقة الإلزام أكثر خطأ كما سيأتي. كما واصلت النظر في الأصل فرفضت الطعن لأن ما قدم يثبت الدين دون أن تتمسك بعد اختصاصها [إس.نا. 210. أيضا 211. 03/2/19]

3- إمضاء السند التنفيذي المطعون فيه

1 - في القضية التي سبقت الإشارة إليها [إس.نا. 210. أيضا 211. 03/2/19] ورغم أن النزاع يتعلق بمن يبلغ إليه الطعن ويمثل الإدارة وليس بمن يصدر تلك البطاقة فقد ذهبت المحكمة إلى اعتبار إدارة المحاسبة العمومية مؤهلة عموما لإصدار بطاقة الإلزام وهو غير صحيح لأن ما تصدره منها محصور في مجال معين وزاد الخطأ لما اعتبرت قابض المالية ليس مختصا أساسا بإصدار بطاقة الإلزام ومهمته تتمثل في تنفيذ البطاقات المذكورة" بينما قابض المالية هو الذي يقوم بالاستخلاص بوصفه محاسبا والمحاسبون حصرهم القانون وفي مقدمتهم قابض المالية

2- أن بطاقة الإلزام يجب أن تكون ممضاة ممن أصدرها وممن صيرها نافذة وذلك في نسختها المسلمة للخاضع للجباية ولا يغني عن ذلك تقديم أصل من قبل الإدارة ممضى كما يجب لأن النسخة التي تسلم للمطلوب يجب أن تكون طبق الأصل فعلا وليس قولا فقط. من يمضي بطاقة الإلزام يجب أن تكون له الصفة عند إمضائها بتسميته وبأدائه اليمين فإن اتضح أنه حصل على الصفة وأدى اليمين بعد تاريخ صدور البطاقة فذلك لا يصححها.

من الإجراءات الأساسية لإصدار بطاقة الإلزام أن يسبقها تنبيه مجاني حسب الفصل 2 من الأمر المؤرخ في 15 جوان 1936 وفقدانه أو عدم تضمنه البيانات الكافية يؤدي إلى بطلانها [إس. نا. عدد 2. 03/3/7]، ونفس المبدأ أقر في الحكم عدد 96 استئناف نابل بتاريخ 9/3/2003

وهذا الموقف الأخير من المحكمة يعتبر سليما وليس فيه ما يلفت النظر غير الإشارة إلى القانون عدد 71 لسنة 2002 المؤرخ في 17 ديسمبر 2002 الذي تمم مجلة المحاسبة العمومية ونقح بعض فصولها ومن ذلك الفصل 28 خامسا الذي بين أعمال التتبع التي تسبق تبليغ السند التنفيذي ومنها تسليم إعلام أولي في جملة المبلغ المطلوبة منه، ثم توجيه إعلام "مضمون الوصول بعد أجل لا يقل عن شهر من تاريخ الإعلام الأولي ويتمتع المدين بأجل لا يقل عن خمسة عشر يوما من تاريخ هذا الإعلام لتسوية وضعيته قبل أن يتولى المحاسب العمومي تبليغ السند التنفيذي الصادر ضده ويتحمل المدين مصاريف الإعلانات المذكورة حسب تعريف الخدمة البريانية"

وقد كان هذا النص نافذا في تاريخ صدور الحكم ولكن الإعلام بالبطاقة كان سابقا عن صدوره

مع الملاحظة بأن إبطال البطاقة قد يكون غير ضروري فالمهم هو إبطال الإعلام بها أما البطاقة في حد ذاتها فلا أثر لها ولكن في ظل التشريع القديم يمكن إبطال البطاقة لاختلاف صياغة النصوص

من يصير السند الجبائي نافذا

— أمين المال الجهوي له صلاحية تصيير بطاقة الإلزام نافذة حسب الفقرة 8-1 من الفصل 10 من الأمر عدد 238 لسنة 1992 المؤرخ في 3 فيفبر 1992 [إس. نا. عدد 99. 4/18/03]

هذا المبدأ أيضا ليس فيه ما ينتقد، ويلاحظ أن النص المعتمد من قبل المحكمة بسند التفويض للقابض الجهوي للمالية الذي عوض بأمين المال الجهوي في مجلة المحاسبة العمومية بقانون عدد 86 لسنة 1996 المؤرخ في 6 نوفمبر 1996 ، ويمكن اعتبار ذلك التعويض شاملا لما جاء بالأمر المشار إليه، غير أن ذلك التفويض لم يكن في تاريخ صدوره كافيا لتمكين القابض الجهوي للمالية من صلاحيات قانونية لأن التفويض كان تفويض اختصاص وهو لا يجوز إن لم يرخص فيه ضمن النص الذي أسند الاختصاص لوزير المالية أو بنص له نفس المستوى التشريعي، والفصل 26 من مجلة المحاسبة العمومية الذي أسند لوزير المالية سلطة تصيير بطاقة الإلزام نافذة لم يرخص له تفويض تلك السلطة فيكون ما جاء بالأمر عدد 238 لسنة 1992 فاقدا للمشروعية قبل أن يقع تصحيح الوضع بالقانون عدد 86 لسنة 1996 الذي نص على أن سلطات وزير المالية الواردة بمجلة المحاسبة العمومية قابلة للتفويض وهو ما يصحح التفويض السابق إن قبلت المحكمة هذا التأويل وأحسبه مقبولا خصوصا وبطاقة الإلزام المعترض عليها صادرة بعد سنة 1996

الخاتمة

يمكن أن نسجل من خلال الأحكام التي شملتها هذه الدراسة مواقف المحاكم ما يلي

- أنها مارست صلاحياتها دون تردد فمدت نظرها إلى الإجراءات التي تسبق إصدار قرار التوظيف الإجباري رغم أن الفصل 54 يسند لها النظر في

- قرار التوظيف دون زيادة، وهي في ذلك محقة فقرار التوظيف يتأثر بالإجراءات التي تسبق إصداره
- وكانت في تأويلها للنصوص تعتمد في الغالب تطبيق العدل والإنصاف وما يلائم الواقع ولا تحبس نفسها في عبارات النصوص دون نظر لمحيط تطبيقها
 - وتبذل جهدا في الوصول إلى الحقيقة رغم كثرة القضايا التي تعرض عليها فهي لا تتردد في إعادة الأبحاث بحضور الطرفين حتى تصل إلى حقيقة تقنع الإدارة بمراجعة ما كانت وظيفته من أداء والتنازل عن بعضه
 - ولو أن طريقة تحليل الأحكام لم تكن أحيانا مؤسسة على النصوص المنطبقة فيكون نص الحكم حول مواقف المحاكم منصفًا بتعليل غير مقنع، وقد يكون ذلك بسبب عدم مراجعة تلخيص الأحكام من قبل الهيئة كلها أو من قبل رئيسها لكثرة المهام التي يتحملونها، ولكن المحاكم مدعوة للعناية أكثر بتلخيص الأحكام وصياغتها بطريقة تؤسس لفقه قضائي يعتمد ويثبت ويقنع
 - ولست أعني أن يقع القضاء الجبائي فيما وقعت فيه بعض محاكمنا أحيانا من عناية بالوجه النظري للأحكام وبثراء القواعد الفقهية حتى تكون محل رضا من قبل رجال القانون والفقه دون اهتمام بالواقع وبتقنة المتقاضين في دور القضاء، فما سلكته المحاكم الجبائية المدنية حتى الآن يعتبر سيرا في طريق تحقيق الثقة بين المتقاضين والمستثمرين والنشطين اقتصاديا، ويمكنها تعزيز تلك الثقة إذا ما زاد اهتمامها بالوجه النظري للأحكام الذي له دور في حماية الحكم من كثرة الطعون التي تؤثر على الجدوى وعلى السرعة في فصل النزاعات فضلا عن تأثيرها في إعطاء صورة عامة عن القضاء الجبائي
 - وهذه البداية تدل على أن القضاة سيكون لهم دور فاعل معترف به على نطاق واسع في مجال الجبائية، خصوصا إذا عزز بالتشريع الأكثر ملاءمة وبالإطار المتخصص والكافي وبالمراجع المحينة المتوفرة بكل المحاكم، ولا غرابة في ذلك فالقضاة التونسيون كان لهم من قديم دور الريادة في الدعوة لحماية الفرد وضمان توفير العدل في المادة الجبائية، فقد بدأت مثل هذه المبادرات في المستوى النظر والتطبيقي مع قاضي باردو أبو المظفر منصور المنزلي المتوفى سنة 1871 وإن لم يكتب لها النجاح وتجددت على المستوى النظري في عهد الاستقلال وتمكنت من الاستمرار حتى تحققت على مستوى التطبيق بطريقة تضمن لها الثبات وتحقيق ما كان يرجوه القضاة ورجال القانون والاقتصاد وكل النشطين اقتصاديا من وضع الجبائية تحت إشراف القضاء بكل درجاته وبإجراءات تضمن حق الدفاع والجدوى

بسم الله هلالا
يون ٢٠٠٤

1	تمهيد حول نزاعات التوظيف ونزاعات الاستخلاص
3	أولا : المراقبة الجبائية أمام المحاكم المدنية
3	أ- التدارك:
3	المبدأ
3	أجل الستين يوما في الفصل 72 م ح إ ج
4	التدارك في المخالفة الجبائية الإدارية
4	التدارك في الأداء على القيمة المضافة
5	التعليق:
6	ب - المراجعة الجبائية المعمقة
6	إعادة المراجعة
6	المبدأ:
6	التعليق:
7	مدة المراجعة: توقفها بدايتها ونهايتها
7	المبدأ:
8	تعليق
9	بخصوص أعوان المراجعة
9	المبدأ
9	تعليق
10	ثانيا: قرار التوظيف الإجباري
10	إعداد قرار التوظيف الإجباري
10	المبدأ
10	تعليق
11	إمضاء قرار التوظيف الإجباري
11	المبدأ
11	التعليق
13	تعليق قرار التوظيف الإجباري
13	المبدأ
14	التعليق
14	تبليغ قرار التوظيف الإجباري
14	المبدأ
14	التعليق
14	قرار توظيف الخطية
14	المبدأ:
14	هو قرار توظيف إجباري
15	ليس قرار توظيف إجباري

15.....	التعليق
16.....	ثالثاً: السندات التنفيذية.....
16.....	1- لبس في الاختصاص.....
17.....	2- ترتيب إجراءات الاستخلاص.....
17.....	3- تمثيل الإدارة في نزاع الاستخلاص.....
17.....	3- إمضاء السند التنفيذي المطعون فيه.....
18.....	من يصير السند الجبائي نافذاً.....
18.....	الخاتمة.....

مداخلة السيد أحمد الورفلي

قاض باحث بمركز الدراسات القانونية والقضائية

قراءة في فقه قضاء المحاكم الاستئنافية

في المادة الجبائية:

المسائل الموضوعية

الجمهورية التونسية
وزارة العدل وحقوق الإنسان
محكمة الإستئناف بنابل والمعهد الأعلى للقضاء

الملقى السنوي

حول

التقاضي الجبائي

مداخلة حول:

قراءة في فقه قضاء المحاكم الإستئنافية في المادة الجبائية :

المسائل الموضوعية

Réflexions sur la jurisprudence des
Cours d'Appel en matière fiscale: De
quelques questions de fond

(نسخة مؤقتة)

أحمد الورفلي

قاض باحث ومدرس

نابل في 12 جوان 2004

مقدمة

لم تعد أهمية مادة الجباية في حاجة إلى مزيد من التدليل والبرهنة. فعليها تركز موارد الدولة، التي هي الدعامة الأساسية للنظام السياسي والاجتماعي برمته. ويتأكد من التدقيق في دراسة مادة القانون الجبائي أن هذه المادة نشأت منفصلة عن القانون المدني، خلافا لما يزعمه مؤرخو القانون من أن القانون المدني يمثل الأصل المشترك لجميع مواد القانون، وهذه حجة من الحجج التي يقوم عليها الرأي المدافع عن استقلال القانون الجبائي عن جميع مواد القانون الخاص. وعلاوة على هذا المعطى التاريخي، يستند العميد "طروطاباس" TROTABAS إلى جملة من المعطيات الأخرى لإسناد هذا الرأي وتدعيمه، ومنها بالخصوص ما يلاحظ من وضع المشرع لعدد القواعد غير المعهودة في القانون الخاص، وذلك عند تنظيمه لمسائل تنضوي تحت لواء القانون الجبائي، ثم اتباع فقه القضاء الجبائي لهذا التمشي الذي كرسته الإدارة الجبائية عبر تأويلاتها للقانون الجبائي، والتي اتسمت دائما بالواقعية والإبتعاد عن البناءات النظرية التي يركز عليها القانون الخاص⁽¹⁾. وينجرّ عن هذا المنحى الواقعي في التعامل مع المسائل والوضعيات القانونية في نظر مدرسة "أكس أن بروفانس" التي أسسها الفقيه المذكور أن "القانون الجبائي يمس الوضعيات القانونية والوقائع دون البحث في كيفية تعريف مواد القانون الأخرى لها. كما أن تعاريف القانون الجبائي لا تهم المواد القانونية الأخرى في شيء"⁽²⁾.

ومتى اعتمدنا هذا التمشي، يؤول الأمر إلى القول بأن حل إشكالات القانون الجبائي لا حاجة فيه إلى الرجوع إلى الأحكام المضمنة بمجلة الالتزامات والعقود أو غيرها من النصوص التشريعية المنتمية إلى مجال القانون الخاص. وطالما أن الضرائب تتسلط على "مادة خاضعة للأداء" (matière imposable) تنظمها، بصفة أولية، مواد القانون الخاص، فإن القانون الجبائي لن يتقيد بتلك الأطر والمفاهيم والآليات، وسيلامس الواقع مباشرة كما هو، دون النظر إلى كيفية تعامل القانون الخاص معه. غير أنه، وخلافا لهذا التحليل "الإنعزالي" و"الإقتطاعي"، يمكن تقديم مبدأ وحدة القانون (l'unité / unicité du droit) كإجابة عن الإشكاليين المتعلقين بعلاقة القانون الجبائي بالقانون العام (الفقرة الأولى) وبعلاقته بالقانون الخاص (الفقرة الثانية). فهذا المبدأ يحلّ إشكالية علاقة القانون الجبائي بالقانون العام. فمن ناحية أولى، فقد تفرع القانون إلى قانون خاص وقانون عام، وتفرع هذان القطبان بدورهما إلى جملة من المواد القانونية التي عرفت بدورها تفرعات جزئية. فنجد اليوم من يتحدث عن "قانون التأمينات العينية" الذي هو جزء من قانون التأمينات الذي هو بدوره جزء من القانون المدني الذي يشكل أحد فروع القانون الخاص. وتحولت الضرورة المنهجية إلى ضرورة علمية وعملية. وشيئا فشيئا، غاب هذا المعطى المتمثل في تقسيم القانون إلى قانون خاص وقانون عام لتيسير دراسته عن الأذهان، حتى أقام الدارسون حواجز بين فروعه ومواده، ثم ظهرت نظريات وتيارات فقهية كاملة تدافع عن فكرة "استقلال" مواد قانونية معينة وانفصالها التام عن المواد الأخرى أو بعضها على الأقل. وفي هذا الإطار، كتب العميد "طروطاباس": "إن كل مادة من مواد القانون تنحو إلى تنظيم ذاتها بطريقة متميزة، وإلى بناء

(¹) Louis TROTABAS et Jean-Marie COTTERET, « droit fiscal », éd. Dalloz 1990, p. 15.

(²) Op. cit., p. 14.

قواعدها ومبادئها الخاصة المتمحورة حول أصل مشترك يتكوّن من جملة من المبادئ العامة. ومتى كانت إحدى المواد خاضعة لقواعدها الخاصة، صحّ القول باستقلالها... ويؤدّي هذا الإستقلال إلى جعل وضعيّة قانونيّة ما منظّمة في ظلّ تلك المادة بشكل مغاير لما هي عليه في ظلّ المواد الأخرى وحتّى بالنسبة لما يسمّى "قانونا مشتركا/ شريعة عامة" (Droit commun)⁽¹⁾، مؤكداً أن هذه النظرية ومعمول بها بشكل صريح أو ضمني من قبل القضاء الجبائي وما جرى عليه عمل الإدارة الجبائية في فرنسا، علاوة على تبني الفقه الأجنبي لها⁽²⁾.

أما في ما يخصّ علاقة القانون الجبائي بالقانون الخاصّ (Droit privé)، فقد لاحظ أنّ المشرّع نفسه كثيراً ما وضع قواعد جبائيّة مناقضة بشكل واضح لقواعد القانون الخاصّ. وبعيدا عن النصوص التشريعيّة، فإنّ القضاء الجبائي يتحرّر من قواعد القانون الخاصّ، فيكيّف بعض المنقولات "بالعقارات"، ويسمّي "دخلا" ما يسمّيه القانون المدين "أصلاً" أو "رأس مال" (Capital)، ويطلق صفة التاجر على أشخاص ليست لهم هذه الصفة في ظلّ القانون التجاري، ويعترف بوجود أنشطة أو أشخاص معنويّة لا يعترف القانون الخاصّ بها، ويضع صنفاً من المنازعات، يتموقع بين النزاعات المدنيّة والمنازعات الجزائيّة، يسمّي "النزاع الجبائي" أو "الخصومة الجبائيّة" (Instance fiscale)...⁽³⁾.

وفي رأينا، فإنّ القول بواقعية القانون الجبائي مبني على مغالطة، طالما أنه ينبني حتماً على اتّهام سائر مواد القانون الأخرى بانعدام الواقعية !!! وردّا على هذا الاتّهام، يجيب الفقيه البلجيكي "فيكتور غوثو" قائلاً : "قلنضرب صفحا عن هذه الصيغة القائلة بأن الأداء يتسلط على الواقع. طبعاً. لكن، على أي واقع ؟ إلى حد الآن، لم نجده يلامس في كل الأحوال -تقريباً- سوى الواقع القانوني"⁽⁴⁾.

(¹) Louis TROTABAS ET Jean-Marie COTTERET : "Droit fiscal". Ed. Précis Dalloz 1990. 6ème éd. p. 12.

(²) المرجع السابق، ص. 13 (عدد 9). ويضيف سلسلة أخرى من الأمثلة : إنّ للقانون الجبائي مفهوماً خاصاً للمقرّ، وممارسة الحقوق، والجنسيّة، كما أنّ فقه القضاء الجبائي قد رفض الحكم للخاضع للأداء بالفوائض عند الحكم بإرجاع مبالغ قبضتها منه إدارة الجباية كما رفض ذلك بالنسبة لإدارة الجباية رغم وجود الفصل 1152 من المجلّة المدنيّة، وذلك لغياب نصّ خاصّ بالمادة الجبائيّة... أنظر أيضاً القرار التعقيبي الصادر عن غرفة الطعون الفرنسيّة بتاريخ 16 ديسمبر 1885 حيث أكدت الدائرة أن من حق إدارة الجباية تغيير الوصف الذي يعطى لعقد أو لعملية تعاقدية ما وأنّ تسبغ عليها الوصف الذي يلائم طبيعتها الجبائيّة.

Cour de Cassation, Chambre des requêtes, 16 décembre 1885, Ensault de Moulins c/ Administration de l'Enregistrement, Dalloz Périodique, 1886, 1, p. 270 ; « Les grandes décisions de la Jurisprudence. Droit fiscal », p. 52.

(³) المرجع المذكور، ص. 15 (عدد 12). ويضيف سلسلة أخرى من الأمثلة : إنّ للقانون الجبائي مفهوماً خاصاً للمقرّ، وممارسة الحقوق، والجنسيّة، كما أنّ فقه القضاء الجبائي قد رفض الحكم للخاضع للأداء بالفوائض عند الحكم بإرجاع مبالغ قبضتها منه إدارة الجباية كما رفض ذلك بالنسبة لإدارة الجباية رغم وجود الفصل 1152 من المجلّة المدنيّة، وذلك لغياب نصّ خاصّ بالمادة الجبائيّة... أنظر أيضاً القرار التعقيبي الصادر عن غرفة الطعون الفرنسيّة بتاريخ 16 ديسمبر 1885 حيث أكدت الدائرة أن من حق إدارة الجباية تغيير الوصف الذي يعطى لعقد أو لعملية تعاقدية ما وأنّ تسبغ عليها الوصف الذي يلائم طبيعتها الجبائيّة.

Cour de Cassation, Chambre des requêtes, 16 décembre 1885, Ensault de Moulins c/ Administration de l'Enregistrement, Dalloz Périodique, 1886, 1, p. 270 ; « Les grandes décisions de la Jurisprudence. Droit fiscal », précité, p. 52.

(⁴) Victor GOTHOT : conférence donnée sur « la fraude fiscale » le 3 mars 1961, publiée

إن أشخاص القانون الجبائي هم ذاتهم أشخاص القانون المدني والتجاري، والقانون الجبائي إنما "يضرّب" المواد الخاضعة أصلاً إلى القانون الخاص بفروعه، كالنشاط المهني والعمليات التجارية والعمل الفلاحي... ومن جهة أخرى، فإن القانون الجبائي ليس أكثر واقعية من القانون التجاري أو القانون المدني. فهو يستعمل مثلها تقنيات "الخيال القانوني" كالإستعارة (l'assimilation) والحيلة القانونية/الإفترض القانوني (la fiction juridique). فالنظام التقديري (régime forfaitaire) ليس سوى إعمالاً لهذه التقنية الأخيرة، وكذلك شأن التوظيف الجبري إعمالاً على القرائن الفعلية القانونية⁽¹⁾.

كما أن الفصل بين مواد القانون ليس سوى فصلاً منهجياً، ذلك أنه وكما سبق بيانه فإن التفرقة بين مواد القانون جاء لتسهيل دراستها. فالحقيقة الواقعية واحدة لا تتجزأ كما قال الحسن بن الهيثم قديماً. كل ذلك يؤكد عدم سلامة المنطق "الإنعزالي" - "الإقتطاعي"⁽²⁾.

واستناداً إلى هذا، يمكن أن نؤكد أن مجلة الإلتزامات والعقود تشكل أصلاً مشتركاً لكافة مواد القانون بما فيها الجبائية. فلا يوجد أي مانع منهجي أو منطقي يحول دون اعتمادها كلما افتقدت القاعدة الخاصة بالمادة الجبائية. ولا يمكن الحديث عن "فراغ تشريعي" (vide législatif) لمجرد فقدان النص الخاص بالمادة الجبائية، بل يجب التحقق من غياب أي نص صالح للتطبيق في "القانون العام / المشترك / الشريعة العامة" (droit commun). وقد أكدت المحكمة الإدارية هذا التمشي. فرغم تبنيها لنظرية انتماء القانون الجبائي للقانون العام، فقد اعتمدت قواعد التأويل الواردة بمجلة الإلتزامات والعقود لتفسير النص الجبائي⁽³⁾. هذا علاوة على أن التفرقة بين القانون العام والقانون الخاص تجاوزتها الأحداث، ولم يعد الفقه يعتمد عليها.

أما عن ارتباط الجبائية بالمالية العمومية، فهو لا يكفي تدخل السلط العمومية (أيا كانت) لتوسيع نطاق تطبيق النصوص الجبائية لضمان أقصى حدّ ممكن من المردودية لخزينة الدولة. إذ أن المردودية الجبائية (la rentabilité fiscale) غاية أو هدف وليست مبدأ. وقد اعتبرت المحكمة الإدارية أنّ تأويل النصوص الجبائية يجب أن يكون تضييقياً (Interprétation restrictive)⁽⁴⁾. كما تبنى فقه

in : « *Problèmes fiscaux d'aujourd'hui* », Bruxelles 1962, p. 94, passage cité par M. COZIAN, *op. cit.*, p. 8.

(¹) ينص الفصل 48 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية (الذي عوض الفصل 66 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات سنة 2000) على أن : "يوظف الأداء وجوباً في الحالة المنصوص عليها بالفقرة الثانية من الفصل 47 من هذه المجلة على أساس القرائن القانونية والفعلية أو على أساس المبالغ التي تضمنها آخر تصريح..."

(²) « Lorsqu'on nous parlait d'autonomie des différentes branches du droit, c'est le cloisonnement des connaissances, c'est une forme de l'ignorance » ; Lionel LEVY : Rapport de synthèse du colloque sur la *sécurité juridique*. Faculté de Droit de Nanterre, 1989 (thème de la séance : « *sécurité juridique et loi* ») ; Jean SCHMIDT : « *les principes fondamentaux du droit fiscal* », 1991, p. 63.

(³) تعقيب عدد 145، قرار صادر في 11 مارس 1982، منشور ضمن "قرارات وفقه المحكمة الإدارية"، نشر المدرسة القومية للإدارة 1992، الجزء المتعلق بقرارات سنوات 1982 و 1983 و 1984، ص. 30.

(⁴) جاء في قرار صادر عنها في 11 مارس 1982 : "... إنه من القواعد المترتبة عن هذه الخصوصية (خصوصية مادة الجبائية) أن يقع تأويل النصوص الجبائية في التطبيق في حدود ما يقتضيه النصّ الواضح حسب وضعه ومؤداه وإن كلّ نصّ جبائي لا تكون صياغته على هذا النحو بمعنى أنّه يرد غامضاً وغير بين الملامح أو ناقصاً يجري تأويله من قبل المحكمة بما

القضاء الفرنسي وأغلبية الفقهاء هذا الرأي⁽¹⁾، ولو أن البعض منهم يتساءل عن الحكمة من إفرااد المادة الجبائية بمبادئ خاصة لتأويلها، وكأنها ليست من المواد القانونية، أو كأن الحقوق التي تشملها قواعد القانون الجبائي أكثر أهمية من سائر الحقوق، وهو أمر غير صحيح ورأي لا يمكن الدفاع عنه. إلا أن الإشكال يبقى مطروحا في خصوص صورة غياب النص. فقد اقتضى الفصل 535 من مجلة الالتزامات والعقود أنه : "إذا تعذر الحكم بنص صريح من القانون اعتبر القياس، فإن بقي شك جرى الحكم على مقتضى قواعد القانون العمومية".

فيقتضي هذا النص أنه يمكن تجاوز الفراغ التشريعي بالقياس. والقياس هو إعمال الحل الوارد بنص على صورة ليس فيها نص متى اتحدت العلة بينهما. وبهذا الشكل يؤول القياس إلى توسيع نطاق النص، عبر جعله شاملا لصور لم ترد فيه. ورغم أخذها بمبدأ وحدة القانون وبعدم استقلال القانون الجبائي عن القانون الخاص، فقد انتهت محكمة التعقيب التونسية إلى ما يلي : "لئن ألقى قانون 2 جوان 1988 المتعلق بإصدار مجلة الأداء على القيمة المضافة كراء محلات السكنى غير المؤثثة ... فإن هذا الإعفاء لا يعني أن أنواع الكراء الأخرى خاضعة للأداء على القيمة المضافة. فالتأويل المضاد أو العكسي غير صحيح لأنه في الواقع يتعلق بكراء المحلات المؤثثة ولا يمكن أن يشمل جميع أنواع الكراء الأخرى... ولا يمكن القول بأن الكراء لفائدة التجار ما دام لم يعفاه المشرع من الأداء على القيمة المضافة فهو إذن يخضع لهذا الأداء. فهذا التأويل غير منطقي ويؤدي حتما إلى خلق أداء لم يأت به قانون 2 جوان 1988"⁽²⁾.

وبهذا تكون محكمة التعقيب قد أقصت القياس من المادة الجبائية، وهو أمر تقتضيه خصوصية هذه المادة (لا استقلالها)⁽³⁾ بحكم خضوعها إلى مبدأ الشرعية المنصوص عليه بالفصل 34 من الدستور. وقد صادقت المحكمة الإدارية على هذا التمشي الذي يجعل القاضي الجبائي مقيدا بالنص، إذ جاء في قرار 11 مارس 1982 المذكور أعلاه أن : "النصوص الجبائية ينبغي شرحها وتطبيقها في حدود مقتضياتها بدون زيادة ما لا يحتمله ظاهرها وباطنها". وأكد فقه القضاء التونسي على نفس المبدأ في القضية عدد 64 التي قضت فيها محكمة الاستئناف بنابل بتاريخ 14 مارس 2003 (قرار غير منشور).

فلا يجوز الحديث عن دور خلاق للقاضي في المادة الجبائية، اللهم إلا في بيان معنى النصوص الجبائية⁽⁴⁾، فلا خلق خارج النص⁽¹⁾. غير أن المحكمة الابتدائية بين عروس قد ارتأت عكس هكذا،

يتفق مع مصلحة المطلوب بالأداء". تعقيب عدد 145، قرار صادر في 11 مارس 1982، منشور ضمن "قرارات وفقه المحكمة الإدارية"، نشر المدرسة القومية للإدارة 1992، الجزء المتعلق بقرارات سنوات 1982 و 1983 و 1984، ص. 30.

(1) Patrick SERLOOTEN : « *Traité de droit commercial* », tome III : « *Droit fiscal des affaires* », par George RIPERT et René ROBLLOT, éd. LGDJ, Paris 1992, 2^{ème} édition, p. 23.

(2) قرار 28 فيفري 1994 سالف الذكر.

(3) François GENY : « Le particularisme du droit fiscal » ; *Revue Trimestrielle de Droit Civil* 1931, p. 797.

(4) نشير إلى دور فقه القضاء الجبائي الفرنسي في إنشاء نظرية "أعمال التصرف غير العادية" (les actes anormaux de gestion) ونظرية الإخفاء / التوليع الجبائي، أي التعسف في استعمال الحق بمفهومه الجبائي (simulation ou abus de droit). يراجع :

Patrick SERLOOTEN : « *Droit fiscal des affaires* », précité, p. 27.

فأسست لتطبيق نظرية أعمال التصرف غير العادية (Les actes anormaux de gestion) بالإستناد إلى الفقه وفقه القضاء الأجنبي، مشيرة على سبيل التدعيم إلى نصوص تشريعية تونسية، منها ما يمكن فعلا اعتماده للتأسيس لهذه النظرية (الفصل 12 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات) ومنها ما لا يمكن اعتماده لنفس الغرض (الفصل 11 من ذات المجلة)².

وقد ارتأينا من خلال دراسة جملة من الأحكام الصادرة حديثا عن محاكم الإستئناف بنابل وبنزرت وصفاقس التركيز على بعض المسائل التي تواتر طرحها على هذه المحاكم، أو التي رأينا أن لها أهمية خاصة. ولقد استنتجنا من دراسة هذه القرارات أن المحاكم الجبائية لازالت تتناول بالأساس مسائل إجرائية تتعلق غالبا بإجراءات توظيف الأداء أو بإجراءات التقاضي بشأنه، إذ لا يزال المطالبون بالأداء ومن يدافعون عنهم يتجنبون في غالب الأحيان الخوض في معمعة المسائل الأصلية، وربما كان ذلك لاعتقادهم أن إدارة الجبائية هي الأحذ سلاحا والأمضى كلمة في هذا المجال، وربما كان ذلك لقلة إلمام بمادة الجبائية. أما المسائل الأصلية التي طرحت، فيتعلق أغلبها بجبائية الأشخاص الطبيعيين وأنشطتهم الإعتيادية. إلا أن ذلك لم يمنع بدء ظهور عدد من الإشكاليات التي ربما صح وصفها بالمصيرية والحيوية بالنسبة إلى إدارة الجبائية والمؤسسات على حد السواء، كمسألة حرية التصرف والتسيير.

وجريا على ما دأب عليه الفقه الجبائي، وخصوصا الفقيه الفرنسي موريس كوزيان Maurice COZIAN، إرتأينا أن نقسم المسائل المطروقة إلى قسمين :

- القسم الأول، ويشمل ما يتعلق بجبائية الأشخاص والعائلات (Fiscalité des ménages)،
- القسم الثاني، ويشمل جبائية المؤسسات (Fiscalité des entreprises)،
- على أننا أدرجنا قبلهما جزءا يتضمن بعض المسائل المشتركة بين جبائية الأشخاص وجبائية المؤسسات (Questions communes).

(1) ونشير إلى أن مبدأ عدم فتح باب الإجتihad في الجبائية متأصل في الشريعة الإسلامية وقد أخذ به عمر بن الخطاب وأقره انطلاقا من مبدأ الموازنة الأصلية بين احتياجات الدولة وطاقات الناس. (الإستخراج لأحكام الخراج" للإمام الحافظ أبي الفرج بن رجب الحنبلي، ط. دار الحدائق ببيروت، 1982، ص. 68 وما يليها. راجع أيضا : "الأحكام السلطانية" للقاضي أبي يعلى محمد بن الحسين الفراء الحنبلي، ط. دار الكتب العلمية ببيروت، 1983، ص. 166 وما يليها، وكذلك "الأحكام السلطانية والولايات الدينية" للإمام أبي الحسن علي الماوردي، ط. دار الكتب العلمية ببيروت، 1985، طبعة أولى، ص. 181).

فموقف فقه القضاء التونسي الرافض للتوسع في النص الجبائي ليس سوى تواصل لهذا المسار.

(²) حكم عدد 18 بتاريخ 24 نوفمبر 2003، غير منشور، سيأتي التعرض إليه لاحقا.

القسم الأول : المسائل المشتركة :

من المسائل المشتركة التي تطرقت إليها محاكم الإستئناف في تونس خلال السنوات الأخيرة مسألة تحديد مفهوم الدخل وما لا يدخل فيه (الفرع الأول) ومسألة توظيف الأداء بناء على مظاهر الإثراء (الفرع الثاني) ومسألة انتقال الإلتزامات الجبائية (الفرع الثالث).

الفرع الأول : مفهوم الدخل :

طرحت على محكمة الإستئناف ببزرت إشكالية تتعلق بتحديد مفهوم الدخل، وتحديدًا بيان ما إن كان النقل المجاني من مكونات الأجر الخاضع للضريبة. وقد أجابت المحكمة على هذه المسألة في قرارها عدد 3142 المؤرخ في 23 فيفري 2004 مؤكدة أن النقل المجاني يعد فعلًا من قبيل الدخل باعتباره من الإمتيازات العينية المسندة إلى عملة المؤسسة (الشركة الجهوية للنقل ببزرت)، وذلك بالنسبة إلى الأعوان الإداريين فقط، أما الأعوان النشيطين، أي الذين يقتضي نشاطهم بطبيعته التواجد في الحافلات (كالسواق ومستخلصي التذاكر ومراقبي الركاب) فإن النقل المجاني لا يعد من الإمتيازات العينية ولا من توابع الأجر، ولا يمثل دخلاً مطلقاً.

ويتماشي منطق محكمة الإستئناف ببزرت مع منطق القانون الجبائي، الذي يستروح منه أن الدخل يتمثل في نمو الثروة.

كان فقهاء القانون التجاري يعتبرون أنه لا يصح الحديث عن ربح إلا إذا كانت هناك زيادة في الأصول الصافية للمؤسسة. وإستناداً إلى هذا التوجه، إعتبرت محكمة التعقيب الفرنسية في قرار شهير يتعلّق "بالصندوق الريفي بمانيجود" صدر عنها في 11 مارس 1914 أنه لا يعدّ ربحاً أن يتوصّل الأشخاص المجتمعون في إطار تعاقدى إلى التخفيض من نفقاتهم، أي إلى تحقيق "إتخار"⁽¹⁾. إلا أن فقه القضاء تحول تدريجياً حتّى أصبح يتبنّى الموقف المعاكس ويعتبر أن تفادي الإنفاق يشكّل ربحاً ممّا يضيف على المؤسسة التي يتحقّق في إطارها صفة الشركة. وإنتهى الجدل حول هذه المسألة بالمشرع الفرنسي إلى التدخّل سنة 1978 وتنقيح أحكام المجلّة المدنية في ما يتعلّق بالشركات بحيث أصبحت المؤسسة التي يقع في إطارها تحقيق إتخار تعتبر شركة. وربّما جاز أن نفهم من ذلك أنّ المشرّع الفرنسي أصبح يعتبر الإتخار ربحاً. إلا أنّ التمتعّ في نصّ الفصل 1832 من المجلّة المدنية يؤكّد عدم صحّة هذا الرأي. ذلك أنّه جاء به ما يلي :

"تتكوّن الشركة بين شخصين أو أكثر ينفقون بمقتضى عقد على أن يوظّفوا في إطار مؤسسة أموالهم وأعمالهم بغاية تقاسم الأرباح أو الإستفادة من الإتخارات التي قد تنشأ عنها"⁽²⁾.

(1) Cass. Com. 11 mars 1914. *Recueil Dalloz périodique (D.P.)* 1914. 10ème cahier. 1ère partie. p. 257. Note. L. S. ; Sirey 1918. Tome I, p. 108 ; *Les grands arrêts de la jurisprudence commerciale* p. 177, note Louis GARRAUD et B.B. (Affaire de la Caisse rurale de Manigaud).

(2) هكذا أصبح الفصل 1832 بعد تنقيحه بالقانون عدد 9 لسنة 1978 المؤرخ في 4 جانفي 1978. وإثر تنقيح نفس الفصل بمقتضى الفصل الأول من القانون عدد 85-697 المؤرخ في 11 جويلية 1985، ظلّ نصّه كما يلي : "La société est instituée par deux ou plusieurs personnes qui conviennent par un contrat d'affecter à une entreprise commune des biens ou leur industrie en vue de partager le bénéfice ou de profiter de

وقد إتبع المشرع التونسي نفس التمشي لدى إصدار مجلة الشركات التجارية بمقتضى القانون عدد 93 لسنة 2000 المؤرخ في 3 نوفمبر 2000. وقد تعرض هذا الإختيار التشريعي إلى نقد شديد من الأستاذ Yves GUYON الذي إعتبر أن هذا التوسع أدخل البلبلة والفوضى في مسألة التفرقة بين الشركة وغيرها من المؤسسات، وأن التعريف الذي جاء به قرار الدوائر المجتمعة في 1914 (المشار إليه) هو الأسلم إذ راعى العنصرين الأساسيين للربح وهما :

- الطابع النقدي، الذي يجعله شاملا لكل ما يمكن تقويمه بالنقود ؛

- الطابع الإيجابي، والذي يقصي تفادي الخسائر وتقليل الإنفاق⁽¹⁾.

وفي إعتقادنا، فإن هذين العنصرين هما العنصران اللذان يتألف منهما الربح بالضرورة ولا يمكن الحديث عنه في غياب أحدهما.

ومن حيث الطبيعة القانونية للربح في نظر القانون المدني، إرتأى بعض الفقهاء أنه يعد غلة مدنية (Fruit civil)، وهو ما لم يوافقهم عليه شق آخر من الشراح.

والغلة المدنية هي أحد المفاهيم التي لم يعرفها التشريع. على أنه يمكن أن يقع التوصل إلى تعريفها من خلال النصوص المتعلقة بها. ففي إطار تناوله لأشكال تجزئة حق الملكية وتفريعه (démembrement de la propriété)، عرض المشرع صلب الفصل 142 وما يليه من مجلة الحقوق العينية إلى حق الإنتفاع، وجاء بالفصل 143 أن "للمنتفع جميع الغلال الطبيعية والمدنية" وجاء بالفصل 145 منها ذكر لبعض نماذج الغلال المدنية مثل "معين الأكرية والمستحق من راتب الإنزال وفوائض الديون ونحوها"، دون ضبط قائمة حصرية فيها.

والغلة المدنية أو الصناعية (Fruits civils ou industriels) تقابل الغلة الطبيعية (Fruits naturels). ويبدو أن المشرع إستعار لها وصف الغلة لما بينهما من التشابه. فالغلة هي ما تثمره الأشجار من الطيبات والخيرات. وكذلك الغلة المدنية، فهي ما تثمره الأملاك أو الأعمال (كعقد القرض) من منافع مالية. فالغلال هي العائدات، هي منفعة ينتجها مال (عين) أو مجهود بشري، أو كلاهما معا. وقد إشتراط جانب من الفقه في الغلة المدنية جملة من الشروط التي إستوحوها من خصائص الغلة المدنية، وهي :

- الثبات، أي عدم التغير (Fixité).

l'économie qui pourra en résulter - وقد أضيفت إلى الفصل المذكورة فقرة ثانية مقتضاها أنه يمكن في حالات تكوين شركة من قبل شخص واحد.

(1) Yves GUYON : "Les dispositions générales de la loi n° 78-9 du 4 janvier 1978 portant réforme des sociétés". *Revue des sociétés*. Janvier-Mars 1979, n° 1. 104ème année, p. 1 à 24.

- Y. GUYON : "Droit des affaires. Tome I. Droit commercial général et des sociétés". 5ème éd. Economica 1988, p. 101.

وحول فكرة التفرقة بين الربح والإنتخاب، أنظر :

Jean DERRUPE : *Juris-classeur sociétés (Droit des entreprises)* Fasc. 1090. (5, 1992) : "Bénéfices, dividendes et comptes sociaux. Détermination du bénéfices". p. 2. n° 5.

وأنظر حول مجمل هذا الإشكال مذكرتنا بعنوان : "توزيع المرباح في الشركات التجارية". المعهد الأعلى للقضاء 1994-1995.

-الدورية (Périodicité).

وأضيف إلى هذين الشرطين شرط يبدو بديهياً وهو شرط الشرعية. وقد إعتمدت محكمة الإستئناف ببافيس هذا الرأي، منتهية إلى أن أرباح الشركات التجارية ليست غللا مدنية "بحكم عدم ثباتها وإنعدام دوريتها وبحكم ارتباط أهميتها بنتائج الإستغلال السنوي"⁽¹⁾ وساندها في ذلك محررو كتاب (Joly Dictionnaire) الذين تبنا موقفا وسطا يعتبر أن الأرباح لا تصبح غللا مدنية إلا من تاريخ توزيعها، في ما عدا "الربح الأول Le premier dividende".

إلا أننا نرى أن هذا الرأي يبنى على قياس فاسد. ذلك أن القول إن الغلة الطبيعية تتميز بالثبات وبالدورية دون الأرباح هو قول غير صائب. فمن جهة أولى، فإن الأرباح تتميز بصبغتها الدورية، إذ إقتضى القانون الجبائي والقانون المحاسبي معا أنه يجب ختم الموازنة مرة كل سنة ويجب أن تجتمع الجمعية العامة للشركاء مرة كل سنة - حسب أحكام القانون التجاري، للنظر في الحسابات المعدة من قبل المسيرين والنظر في مآل الأرباح بتقرير توزيعها أو تخصيصها كإحتياطي (Réserve) أو نقلتها⁽²⁾.

كما أن القول بأن الغلة المدنية تتميز بالثبات غير صائب إذ أن نفس الشجرة لا تنتج دائما نفس الكمية من الغلال، وتتأثر في ذلك بالمجهود البشري وبالوسائل العلمية المعتمدة في تسميدها وتعهدها، كما تتأثر بالعوامل الجوية والجوائح الطبيعية مما يجعل غلتها متغيرة، شأنها شأن الأرباح. وننتهي من ذلك إلى أن الأرباح تلتقي مع الغلال الطبيعية من حيث دوريتها ومن حيث ثباتها النسبي. ونضيف إليها صفة الشرعية إنطلاقا من المبادئ العامة للقانون التي لا تبيح الإعتراف بآثار الفعل المنهي عنه قانونا طبق الفصل 539 من مجلة الإلتزامات والعقود.

وبذلك يجوز تعريف الربح بأنه نمو ثروة الشخص، المتولد عن ممارسته لنشاطه الإعتيادي. ويذكرنا هذا التعريف بما جاء بالفصل 544 من مجلة الإلتزامات والعقود من أن "الخراج بالضمان أي من له النما فعليه التوا" وهي القاعدة المستوحاة من المادة 85 من المجلة العثمانية. وكأني بالقانون الجبائي جاء لتكريس هذه القاعدة إذ جاء مقررًا لقاعدة مقتضاها أن تحقيق ربح أو دخل (النما) موجب لدفع الأداء (التوا).

الفرع الثاني : إنتقال الإلتزامات الجبائية :

** يطرح القرار الصادر عن محكمة الإستئناف بنابل في 17 أكتوبر 2003 تحت عدد 178 إشكالية تتعلق بمسألة انتقال الإلتزامات مطلقا ، والإلتزامات الجبائية بوجه خاص، ومدى إمكانية انتقالها إلى غير المدين الأصلي بالدين الجبائي بطريقة رضائية تعاقدية.

وتتمثل وقائع القرار في أن شخصا تسوغ عقارا من بلدية قريبة، وذلك ليمارس به نشاطا تجاريا، إلا أنه لم يقدّم بدفع معالم بلدية (يرجح أن يكون أداء محليا بعنوان النشاط التجاري الذي يمارسه بالمحل وفق أحكام مجلة الجباية المحلية)، وفي 3 فيفري 1998، تولى المكتري المذكور إبرام عقد مع امرأة

⁽¹⁾ Appel Paris, 15 novembre 1976. *Jurisclasser périodique* 1979, II. 19129 ; Note ESVEQUE ; Appel Lyon 23 février 1984. *Dalloz Sirey* 1985. p. 127 Note CROZE et REINHARD.

⁽²⁾ أنظر حول مجمل هذه المسألة مذكرتنا بعنوان "توزيع مرائب الشركات التجارية". المعهد الأعلى للقضاء، سنة 1994-

(يبدو أنها زوجته) يقتضي أنه يحيل إليها عقد الكراء المذكور مع جميع الإلتزامات المرتبطة به، بما في ذلك الإلتزامات المحمولة عليه تجاه الإدارة البلدية بدفع الأداءات والمعاليم عن الفترة اللاحقة لإحالة الكراء. وقد استصدرت البلدية على الشخص المذكور بطاقة إلزام بعنوان الفترة المتراوحة بين سنتي 1997 و2002، فاعترض على البطاقة المذكورة متمسكا بوقع الإحالة إلى المرأة سالفة الذكر، وطلب إلغاء البطاقة، فكان قرار محكمة الإستئناف بنابل قاضيا برفض هذا الإعتراض المؤسس على أحكام الفصل 27 من مجلة المحاسبة العمومية، وذلك وفق التعليل الآتي :

"...حيث يؤخذ من بطاقة الإلزام المعترض عليها أنها صدرت ضد المعترض بوصفه لم يقيم بخلاص مبلغ وحيث إن ما أثاره نائب المعترض من أن عقد الإحالة المحتج به من طرف المعترض لم يتضمن التنصيص صراحة على أن المعترض قد أحال كراءه للمرأة ريم، بل تضمن التنصيص على أن المعترض أحال المحل رقم 10 ... لفائدة المرأة ريم... وذلك بإحالة تامة مع تحملها جميع الديون المتخلدة بذمة المحل لفائدة بلدية قرية وهو ما يخالف مقتضيات الفصل 772 من مجلة الإلتزامات والعقود الذي خول للمكتري إحالة عقد كرائه في الكل أو البعض إلا إذا حجب عليه ذلك في العقد، واستنادا إلى ذلك فإن كتب الإحالة المقدم من طرف المعترض لم ينص به صراحة على إحالة عقد الكراء المبرم بين المعترض وبلدية قرية للمرأة المذكورة، كما لم يدل المعترض بما يفيد أن عقد الكراء لا يحجب عليه الإحالة، وعلاوة على ذلك فإن كتب الإحالة لم ينص على أن المعترض قد أحال للمرأة المذكورة معاليم الكراء المتخلدة بذمته لفائدة بلدية قرية ولم يعين مقدارها ولا تاريخها واتجه اعتبار أن المعترض هو المطالب بأداء المبلغ المنصوص عليه ببطاقة الإلزام... قضت المحكمة نهائيا بقبول الإعتراض شكلا ورفضه موضوعا".

ويستوجب هذا القرار جملة من الملحوظات تتعلق بالسند القانوني المعتمد (أولا) وكيفية تطبيق أحكام انتقال الإلتزامات في المادة الجبائية (ثانيا).

أولا : السند القانوني المعتمد :

لم تبين المحكمة السند الذي ترتكز عليه في المادة الجبائية، واقتصرت على الرجوع إلى أحكام الكراء في مجلة الإلتزامات والعقود، بحيث إن القارئ لا يعلم حتى بالأداء الموظف بعنوانه الأداء. وهذه المسألة على غاية من الأهمية بالنظر خصوصا إلى ما يقره القانون الجبائي عموما من تفرقة بين نزاع التوظيف (نزاع الأساس) ونزاع الإستخلاص كما بينه الرئيس عبد الله هلالي في مداخلته. وينبغي على ذلك أنه لا يجوز للمطالب بالأداء ولا للإدارة التمسك في مرحلة نزاع الإستخلاص بحجج وأمور تهم أساس الأداء وكيفية توظيفه. فإذا صدر قرار في توظيف أداء معين ضد شخص ما، وتم استنفاد الطعون المقررة قانونا في ذلك القرار، ثم صدرت بطاقة تنفيذية في خصوص المبلغ المقرر نهائيا بعد استنفاد الطعون، فلا يحق للشخص أن يناقش عناصر التوظيف، وخاصة منها ما يهم تحديد المبلغ المستوجب دفعه بعنوان ذلك الأداء، والشخص المحمول عليه الإلتزام بدفع تلك المبالغ.

أما القرار موضوع التعليق، فقد ناقش مسألة تحديد من يحمل عليه الأداء المستوجب، حال أن هذه المسألة يفترض أنها قد استنفذت في مرحلة نزاع التوظيف (الأساس)، وكان على المحكمة أن تثيرها ولو تلقائياً، وأن تطلب إطلاعها على قرار التوظيف أو القرار القضائي النهائي الصادر إثر الطعن فيه، وذلك حتى تتأكد من مطابقة هوية من تقرر التوظيف ضده لهوية من صدرت ضده بطاقة الإلزام، فإن تحقق التطابق فإنها ترفض الإعتراض آلياً ودون خوض في أي مسألة أخرى، بما في ذلك كيفية تطبيق أحكام الكراء كما جاءت بها مجلة الإلتزامات والعقود.

ثانياً : كيفية تطبيق نظرية انتقال الإلتزامات في المادة الجبائية :

على فرض تجاوز المسألة المبدئية السالف بسطها، فإن المحكمة كان من المفروض في اعتقادنا أن تميز بين أمرين :

- أ- المبالغ المستوجبة خلال الفترة التي لا جدال في أن المعارض هو الذي كان مباشر خلالها النشاط بالمحل محل النزاع، أي ما قبل عقد الإحالة،
- ب- المبالغ المستوجبة بعنوان الفترة اللاحقة للإحالة.

ففي ما يتعلق بالمبالغ المستوجبة خلال الفترة التي لا جدال في أن المعارض هو الذي كان مباشر خلالها النشاط بالمحل محل النزاع، أي ما قبل عقد الإحالة، من المفروض أن يمر النقاش عبر البحث في مسألة جوهرية تتعلق بمدى جواز إحالة الديون (cession de dettes) في القانون التونسي. وينجبه لفض هذه الإشكالية الرجوع إلى أحكام مجلة الإلتزامات والعقود، وتحديدًا المقالة الرابعة من الكتاب الأول، المتعلقة بانتقال الإلتزامات (Le transport des obligations)، حيث يلاحظ أن المشرع قد نظم عملية تحويل الحقوق (cession de droit / de créance) ولم يتطرق مطلقاً إلى حوالة الدين أو الإلتزام (cession de dette ou d'obligation) وهو ما جعل الفقه يتساءل إن لم يكن ذلك برهانا على تعلق المشرع التونسي بالنظرية الذاتية التي كانت تطبع القانون الفرنسي زمن وضع مجلة الإلتزامات والعقود (1906)، حيث ينظر إلى الإلتزام على أنه رابطة شخصية، تقوم بين شخصين، وتحديدًا بين ذمتين ماليتين تابعتين لشخصين مختلفين، فلا يمكن أن تنتقل إلى غيرهما إلا برضاؤهما معاً، عملاً بأحكام الفصل 242 من مجلة الإلتزامات والعقود الذي يؤكد أن العقد لا يلزم إلا عاقيه، ولا ينقض إلا برضاؤهم أو بحكم القانون. ويختلف القانون التونسي في ذلك عن القانون الألماني الذي أقر منذ وضع المجلة المدنية BGB سنة 1896 إمكانية انتقال الإلتزامات بوجهيها السلبي والإيجابي. أما القانون التونسي، فظل يرفض الإنتقال السلبي من حيث المبدأ، مع تنظيمه بأحكام صارمة في أحوال استثنائية قرر فيها إجازته بنصوص خاصة، وخاصة منها ما يتعلق بالأوراق التجارية وبالأوراق المالية⁽¹⁾.

ويمكن أن يستنتج من ذلك أن الراجح هو أن المشرع التونسي لا يقبل فكرة حوالة الدين أو الإلتزام إلا إذا وجد نص خاص يبيحها وينظمها ويبين شروطها، وهو ما قصت به محكمة الإستئناف بتونس في أحد القرارات الصادرة عنها في المادة التجارية، حيث قررت أنه لا يجوز للمدين أن يحتج على دائئه بأنه

(1) Mohamed BAG BAG : « De la déclaration de volonté, source d'obligation dans le Code des Obligations et des Contrats (Essai d'une théorie générale) », Thèse, Tunis 1993-1994.

اتفق مع شخص آخر على أن يحيل إليه التزاماته، طالما لم يتم إعلام الدائن بهذه العملية ولم يقع الحصول على موافقته عليها⁽¹⁾، باعتبار أن مجرد الإعلام لا يكفي، باعتبار أن الدائن له دائما الحق في عدم قبول عملية الإحالة والتمسك بالمدين الأصلي، ولو لم تكن للإلتزام صبغة شخصية محضة (*intuitu personae*)، باعتبار أن الدائن له مطلق الحق في أن يعتقد أن ملاءة مدينه *solvabilité* تشكل بالنسبة إليه ضمانا هاما للوفاء (وإن كانت لا تعد من التأمينات (*sûretés*)).

وفي الحقيقة، تمثل موافقة الدائن على الإحالة السلبية تجديدا للإلتزام (*novation*) (*d'obligation*) على معنى الفصل 361 من مجلة الإلتزامات والعقود الذي نص على أن تجديد الإلتزام يقع بثلاثة أوجه، منها : "الثاني : أن يحل مدين جديد محل القديم الذي أبراه الدائن. ولا يلزم في هذا التبديل موافقة المدين الأول".

تتقلب الأمور إذا بتغيير التكييف القانوني لعملية إحالة الإلتزام، من مجرد إحالة (أو حوالة) إلى تجديد، له مفعول إبرامي إذ ينقضي به الإلتزام، ولا يلزم فيه رضا المدين الأصلي، بل يتحقق بتراضي الدائن والمدين الجديد. وبالنسبة إلى إحالة دين جبائي، يتحقق التجديد بتراضي الإدارة الجبائية (الدائنة بالدين الجبائي) ومن أحيل إليه الدين.

لكن، هل يحق لإدارة الجباية إبرام مثل هذا الإلتفاق ؟

لا شك أن الجباية تهم النظام العام، وإن إدارة الجباية مقيدة في استيفاء مستحققاتها بإطار تشريعي صارم، يتمثل في النصوص الجبائية واحكام مجلة المحاسبة العمومية. فهل تجيز هذه النصوص لإدارة الجباية استبدال مدينها وتجديد التزام جبائي، ولو تم ذلك بعد إعلامها بوجه "صحيح" بالعملية ؟ إن تحديد المدين بالدين الجبائي يرجع إلى حكم القانون لا إلى إرادة الأطراف، كما أن وسائل الإبراء من الديون الجبائية قد ذكرت على وجه الحصر في مجلة المحاسبة العمومية، ولا وجه للتوسيع فيها بأي مبنى كان. فلا يحق للإدارة قبول الوفاء بوجه آخر. فكما أن الخلاص بواسطة الشيك -مثلا- لا يقبل إلا إذا كان الشيك مشهودا بتوفر رضيده، فكذلك، فإن الوفاء دون أداء (*sans payement*) لا يتحقق إلا بالأوجه المعترف بها قانونا.

لا يوجد في مجلة المحاسبة العمومية ما يخول لإدارة الجباية قبول الوفاء بدين جبائي بوجه التجديد، مع أن التجديد قد ذكر بالفصل 339 من مجلة الإلتزامات والعقود كوجه من أوجه الوفاء بالإلتزامات عامة، وبذلك يمكن القول إن التجديد بإحالة الديون الجبائية إلى غير المدين بها الأصلي غير جائز من أصله في المادة الجبائية، أي كانت الإجراءات المتبعة في ذلك.

ولما كان الدين الجبائي ينشأ في ذمة الشخص بمجرد ممارسة نشاط خاضع للأداء أو القيام بالعملية الخاضعة للأداء أو تحقيق الدخل الخاضع للأداء، فإن المعارض في القضية موضوع التعليق ليس بإمكانه أن يتقصى من الدين الجبائي الذي نشأ في ذمته بمناسبة قيامه بالنشاط الخاضع للأداء خلال المدة التي يقر بنفسه بأنه هو الذي باشر خلالها ذلك النشاط.

أما بالنسبة إلى الفترة التي يدعي المعارض أنه لم يكن يباشر خلالها النشاط بالمحل محل النزاع، أي ما بعد عقد الإحالة، فالأمر مختلف.

(1) محكمة الإستئناف بتونس، قرار عدد بتاريخ 199....، غير منشور.

ذلك أن صفة المدين بالدين الجبائي لا ترتبط بموافقة الإدارة الجبائية على ذلك. فمبدأ حرية التصرف والتسيير⁽¹⁾ يقتضي أن لا تجبر الإدارة شخصا على مواصلة نشاط لم تعد له رغبة فيه، ولا أن تجبر غيره على الإمتناع عن القيام بنشاط له رغبة في القيام به.

فالشخص الذي يقرر وضع حد لممارسته لنشاط معين لا يمكن جبره على مواصلة القيام به لاعتبارات جبائية، وغاية ما في الأمر أنه يمكن تحميله النتائج المترتبة عن إخلاله بالواجب الأساسي المرتبط بعملية إنهاء النشاط، وهو واجب التصريح بذلك إلى إدارة الجبائية. وتتمثل هذه النتائج في تحميله للخطايا المترتبة عن عدم التصريح بإنهاء النشاط.

وتبقى مسألة الإثبات مطروحة، حيث يمكن للإدارة أن تتمسك بالظاهر (l'apparence) وبأن ظاهر الأمور يدل على أن المعني بالأمر ظل يمارس نفس النشاط بعد التاريخ الذي يدعي أنه أنهى نشاطه فيه. غير أن العمل بهذه النظرية في المادة يظل ضيقا جدا، خاصة أن ممارسة النشاط تؤدي حتما إلى نشأة ديون جبائية في ذمة المعني بالأمر، حال أن الأصل براءة الذمة وعلى من يدعي تعميرها الإثبات (الفصل 560 من مجلة الالتزامات والعقود).

وفي كل الأحوال، فإنه إذا أثبت المعني بالأمر أنه أحال نشاطه إلى الغير بأي وجه من الوجوه، كبيع الأصل التجاري أو إحالة المؤسسة في أي إطار كان، كما هو في القضية محل التعليق، فإن إدارة الجبائية لا يمكنها مبدئيا أن تتمسك بخلاف ذلك، وإنما لها الحق في توظيف خطايا عليه بسبب عدم التصريح بإنهاء النشاط.

فإذا كانت إدارة الجبائية ترغب في التمسك بأن المعني بالأمر هو الذي واصل ممارسة النشاط بعد التاريخ المذكور بعقد الإحالة، فإنه لا يكفيها التمسك بنظرية الظاهر، وإنما يجب عليها أن تثبت أحد أمرين :

- إما أن عقد الإحالة كان صوريا، وأن المعني بالأمر توطأ مع المحال إليه لإبرام عقد مكذوب لغاية مغالطة الغير (الفصل 26 من مجلة الالتزامات والعقود)،
- وإما أن العقد لم يقع تنفيذه وأن المعني بالأمر قد واصل القيام بنفس النشاط بصفة فعلية رغم إبرام عقد الإحالة، لأي سبب كان.

أما البحث في مدى جواز إحالة الكراء أو الكراء الثانوي (sous-location) للمحل -وفقا لأحكام مجلة الالتزامات والعقود أو غيرها من النصوص الخاصة- فلا موجب ولا مبرر له، لأن توظيف الأداءات غير مرتبط بشرعية ممارسة النشاط. فممارسة النشاط بصفة غير شرعية لا تمنع توظيف الضرائب والأداءات، باعتبار أن القانون الجبائي يتسم بالواقعية (٩) وأن عدم توفر صفة شرعية للشخص لممارسة نشاط ما لا تنفي عنه ممارسته له. فالضرائب توظف على من يمارس نشاطا في محل ما بصفة مالك أو مكثر أو غاصب أو حائز أو غير ذلك من الصفات، وسواء كان العمل القانوني الذي تم بمقتضاه وضع اليد على المحل شرعيا أم غير شرعي. فالعبرة بالنشاط لا بصيغة وضع اليد على المحل، طالما أن الأمر متعلق بأداء موظف بعنوان نشاط.

(١) أحمد الورفلي : "قاضي الجبائية ومبدأ حرية تسيير المؤسسات الاقتصادية"، من كتاب : "دراسات في القانون الجبائي"، نشر "الخبير"، تونس 2003، ص.

على أنه يتجه الرجوع مجددا إلى أصل المسألة للقول إنه ما كان للمحكمة الخوض في جميع هذه المسائل طالما تبين لها أن إجراءات التوظيف قد اتخذت ضد المعارض دون غيره، إذ أنه لا يجوز للخاص للاداء أن يثير في مرحلة نزاع الإستخلاص دفعات تتصل بأصل الأداء وقاعدته (وعائه assiette)، وإلا انتفت كل مصلحة من التمييز بين نزاع الأساس ونزاع الإستخلاص، المترسخة في التشريع التونسي منذ نحو قرن⁽¹⁾، والمكرسة مجددا في مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية (الفصل 53 ما يليه).

* * كما طرح نفس الإشكال في القرار عدد 214 الصادر بدوره عن محكمة الإستئناف بنابل في 13 فيفري 2004 الذي تتمثل وقائعه في إبرام عقد بين الوكيل الجديد للشركة المعارضة على بطاقة الإلزام والوكيل السابق، يقتضي أن الوكيل السابق يتعهد "بدفع المبالغ المالية المنجزة عن المراجعات الجبائية بمختلف أنواعها المتعلقة بفترة تصرفه في شركة نزال ..."⁽²⁾. وإثر صدور بطاقة إلزام ضد الشركة لجبرها على خلاص مجموعة من الديون الجبائية، بأمر عدل تنفيذ أعمال تنفيذ لاستخلاص ما ورد في البطاقة المذكورة، فوجه إليه الوكيل السابق مكتوبا مرفقا بنسخة من كتب الإتفاق المذكور طالبا منه التوقف عن التنفيذ على الشركة، فرفض العدل المنفذ الطلب وواصل أعمال التنفيذ، وطعن الشركة ممثلة في وكيلها الجديد في بطاقة الإلزام، سندها في ذلك العقد المشار إليه. وقد أجابت المحكمة عن الدفع المتعلق بالإعفاء الإتفاقي للشركة ووكيلها الجديد من تلك الإلتزامات الناشئة تجاه إدارة الجبائية مؤكدة أن : "بطاقة الإلزام قد صدرت ضد المعارضة بصفتها شخصية معنوية. وتتعلق بالمراجعة الجبائية التي أخضعت لها الشركة المذكورة. و..إن كتب الإتفاق المبرم في 1996/7/30 لا يلزم إلا أطرافه ولا علاقة للمعارض ضده (المكتب الجهوي للمراقبة الجبائية) به باعتباره غيرا بالنسبة لطرفي ذلك الإتفاق، وإن الكتب الصادر عنه والموجه لعدل التنفيذ في مطالبته بإيقاف أعمال التنفيذ لا يمكن اعتباره رجوعا في بطاقة الإلزام الصادرة ضد المعارضة وعليه فإن استئناف أعمال التنفيذ ضد الشركة المعارضة لا ينطوي على مخالفة القانون والإجراءات".

وعلاوة على جميع ما قيل بشأن القرار السابق، فإنه جدير بالبيان أن المحكمة قد أصابت المرمى لما أسست حكمها على نظرية انفصل الشخصية القانونية للشركة عن شخصية الشركاء فيها، وهو ما تؤكد أحكام الفصل الرابع من مجلة الشركات التجارية الصادرة في 3 نوفمبر 2000، وبالتالي فإن الإلتزامات المحمولة على الشركة لا تلزم الوكيل الجديد ولا الوكيل القديم، بل إن الضمان العام للدائنين يتمثل في أموال الشركة المتأتية من رأس مالها والإستثمارات الذاتية (auto-financement) التي تنجزها بواسطة ذخرها الإحتياطي (Réserves) وغيره من مصادر التمويل.

(1) يراجع خصوصا ما كتبه الرئيس عبد الله هلافي في كتابه : "موجز طرق الإستخلاص والتوظيف الجبري في أداءات الدولة بتونس"، ط. المطبعة العمالية بصفاقس، 1982.

(2) قرار غير منشور.

الفرع الثالث : التوظيف المبني على النمو الظاهر للثروة :

قرار محكمة الاستئناف بنابل عدد 1/2002 بتاريخ 24 جاتفي 2003 : تتمثل وقائع هذا القرار في أن إدارة الجباية قد لاحظت علامات الثراء على شخص، وذلك بأن اشترى عقارات بقيمة 37000 دينار، إلى جانب ما تحمله عنها من معالم تسجيل قيمتها 2366 دينار، ومصاريف عيش التي قدرتها إدارة الجباية بـ 7200 دينار، وهو ما ألجأ الإدارة إلى أن توظف عليه الأداء رأسا بناء على الأحكام المتعلقة بنمو الثروة والإثراء الظاهر (enrichissement notoire et ostensible طبقا لأحكام الفصل 43 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات. وقد تبين للمحكمة من خلال المؤيدات التي قدمها المطالب بالأداء بأنه كان يملك عقارين فوت فيهما خلال سنة 1991، ثم تولى سنة 1992 شراء العقارات التي كانت مبررا للتوظيف، وبالتالي لم يكن نمو الثروة متأثرا من مداخل تم إخفاؤها، وهو ما أدى إلى إلغاء قرار التوظيف.

وفي قرار صادر بتاريخ 28 أفريل 2003 تحت عدد 2330، اعتبرا محكمة الاستئناف ببزرت أنه إذا أثبتت الإدارة وجود مظاهر إثراء لا تتناسب مع الدخل المصرح به فإن عبء الإثبات ينقلب على الخاضع للأداء، ومن أمثلة ذلك أن يتولى الشخص شراء عقارات بقيمة هامة، فعليه تقديم ما يثبت مصدر الموارد المالية التي استعملها في شرائها. وفي القضية المذكورة، زعم الخاضع للأداء أنه كان أقرض مبالغ مالية هامة لشقيقه، ولما استرجعها منه أمكن له شراء العقارات محل الخلاف، إلا أن هذا التحليل لم يقنع المحكمة، التي عادت للبحث في مداخله خلال السنوات التي يدعي أنه أقرض فيها أموالا لشقيقه، فوجدت أنها لا تكفي لتحقيق الإقراض. كما أنه، وبالنسبة إلى ما تمسك به المطالب بالأداء من أنه تولى فسخ بعض عقود شراء العقارات التي أنبنى عليها التوظيف، لاحظت المحكمة أن ذلك لا ينفي حصول الإثراء وتوفر أموال هامة لدى الطاعن زمن إبرام عقود الشراء.

وفي القضية عدد 4032 المقضي فيها بتاريخ 12 جاتفي 2004، استبعدت محكمة الاستئناف ببزرت الدفع بتطبيق أحكام الاتفاقية التونسية الفرنسية لتفادي الازدواج الضريبي بالنظر إلى وجود نمو جلي في ثروة الخاضع للأداء الذي لم يدل بما يفيد أن ثمن شراء العقارات التي تدل على الثراء متأثرت من مداخل سبق إخضاعها إلى الضريبة على المداخل في تونس أو في فرنسا، ومن ثمة فإن ظهور علامات الثراء بالبلاد التونسية يوجب إخضاع الدخل التقديري إلى الضريبة التونسية. على أن المحكمة لم تبرز ما إن كان الشخص المعني بالأمر خاضع إلى الضريبة التونسية بعنوان دخله العالمي (World income / revenu mondial أم لا، والراجح أنها اعتبرت أن ذلك لا يغير من الأمر شيئا، حال أنه قد يكون من عناصر تعقيد الحل القانوني للقضية.

القسم الثاني : جباية العائلات :

La fiscalité des ménages

الفرع الأول : من إشكاليات الجباية العقارية :

من أهم الإشكاليات المتعلقة بالجباية العقارية ما يهم القيمة الزائدة العقارية (الفقرة الأولى) ومعالم التسجيل المستوجبة على العمليات العقارية (الفقرة الثانية).

الفقرة الأولى : النظام الجبائي للقيمة الزائدة العقارية :

يتجه التطرق إلى وعاء الضريبة (أولا) قبل بيان كيفية تحديد مبلغ الضريبة على القيمة الزائدة العقارية (ثانيا).

أولا: وعاء الضريبة:

يتجلى التوجه التشريعي نحو تضيق مفهوم العقار من خلال أحكم الفصل 27 من مجلة الضريبة، الذي يقتضي أنه "يُدمج ضمن صنف المداخل العقارية إن لم يكن ضمن الأصناف الأخرى من المداخل :

- 1 - إيجار الأملاك المبنية والأملاك غير المبنية بما في ذلك الأراضي المستغلة كمقاطع،
- 2 - القيمة الزائدة المحققة عند التفويت في الحقوق الاجتماعية بالشركات العقارية وفي الأراضي المهيأة للبناء أو العقارات المبنية إلا إذا تم التفويت للقرين أو للأصول أو للفروع أو في إطار الانتزاع من أجل المصلحة العامة أو عند التفويت في مكاسب موروثة أو في المسكن الرئيسي في حدود مساحة جمالية لا تتعدى 1000 متر مربع بما في ذلك التوابع المبنية وغير المبنية.
- 3 - القيمة الزائدة المحققة عند التفويت في مقاسم الأراضي أو أجزاء منها التي يرجع أصل ملكيتها إلى التفويت، من غير المعاوضة، في أراضي دولية ذات صبغة فلاحية والتي فقدت هذه الصبغة".

ويتجلى من جميع ذلك أنه، خلافا لما ورد بمجلة الحقوق العينية، يقتصر مفهوم العقار في مجلة الضريبة على الأراضي والمباني، ولا يشمل العقارات الحكمية ولا التبعية. على أنه يشمل حتما العقارات الطبيعية على معنى الفصل 6 من مجلة الحقوق العينية، أي الأجهزة والأنابيب اللاصقة بالأراضي والمباني والمنتمية لها، وكذلك النباتات الملتصقة بالأرض والصابية على سوقها. على أنه يلاحظ أن الفصل 27 من مجلة الضريبة المذكور يعتبر الحقوق الاجتماعية في الشركات العقارية من قبيل العقارات، أي أنه يعتبر الحصص الاجتماعية (Parts sociales) في هذه الشركات من صنف العقارات، مع أن الفصل 15 من مجلة الحقوق العينية ينص صراحة على أنه "تعد منقولات بحكم القانون الالتزامات والحقوق العينية والدعاوي المتعلقة بالمنقول والحصص والأسهم والرقاع في مختلف الشركات وإن كانت هذه الشركات مالكة لعقارات".

ويخلص من ذلك أن المشرع الجبائي يواصل على نهج اعتماد نظرية الشفافية الكاملة للشركات التي لا تتخذ شكل شركات أموال، حيث ينظر إليها بمثابة حالة شيوع، بحيث يعتبر أملاك الشركة بمثابة

أُملاك الشركاء شخصياً، فيعد تفويت أحد الشركاء في منابه في الشركة بمثابة التفويت في جزء من أُملاك الشركة يوازي نسبة ما يملكه من حصص في تلك الشركة.

ويتأكد من التعرض إلى النصوص المذكورة أن المشرع الجبائي يأخذ بنظرية مضيقية للعقار، مع توسيع هذا المفهوم نسبياً ليشمل الحصص في الشركات العقارية مع أن القانون المدني يعتبرها من المنقولات، وهذا ما يؤكد أن القانون الجبائي يبتعد أحياناً عن القانون المدني، دون أن يصل الأمر إلى حد التضاد والتصادم بينهما. وإنما أقصى القانون الجبائي العقار الحكمي لصعوبة التأكد من توفر شروط وصفه بالعقار وصعوبة تطبيق معايير، كما أقصى العقار التبعية أما لعدم قابليته للتعامل فيه (الدعوى) وإما لارتباطه بالعقار الأصلي نفسه، وفي كل الأحوال لان العقار التبعية لا يتأتى منه أي دخل (حق مرور - حق إرتفاق - دعوى عينية ...).

المداخل المتأتمية من أعمال التفويت في العقارات : القيمة الزائدة العقارية :

خلافاً لأعمال الإدارة، بمعنا المدني، فإن أعمال التفويت تؤول إلى إخراج مال ما، عقاراً كان أم منقولاً، من عناصر الذمة المالية لصاحبه، وإلحاقه بالذمة المالية لشخص ثان. والاصل في التفويت أن يكون بمقابل، طالما أن المبدأ في العقود أن تكون تبادلية (Synallagmatiques)، وإن عقود الإحسان والتبرع ليست سوى إستثناءه وعلى كل حال، فإن التفويت دون مقابل (التبرع) لا يهتمنا في هذا الباب طالما أن الواهب لا يحقق أي دخل من جراء عقد الهبة، إلا إذا كانت الهبة بعوض. ففي هذه الحالة، يمكن أن يتمثل العوض في جارية، فتدخل ضمن عناصر صنف آخر من أصناف الدخل (الأجور والمرتبات والجريات). أما إذا تمثّل في مبلغ من النقود يدفع نحنا، فإننا نكون أمام بيع، إلا إذا كان من الجلي أن المبلغ المدفوع يقل بكثير عن القيامة الحقيقية للعقار، حيث يعتبر العقد هبة ولو وصفه الأطراف بأنه بيع، لاي سبب كان، جبائياً أم غير جبائي، وفي هذه الحال يظل الإشكال مطروحاً : هل يعتبر كامل المبلغ المدفوع دخلاً عقارياً طالما أنه لا يعدال قيمة العقار الحقيقية. والراجح في رأينا هو الرأي الثاني، إذ أنه لا يجب أن يعاقب الشخص على طبيته وإحسانه إلى النساء، طالما لم يصل الحدود القصوى، ولم ثبت سوء نيته.

ويبقى الأصل في التفويت في العقار أن يكون بمقابل. فإن كان المقابل نقوداً، عدّ بيعاً، وإن كان كان عينا أخرى - منقولاً كان أم عقاراً، عدّ معاوضة. ولكن يحصل أن يشتبه الأمر إذا كان المقابل متمثلاً في مبلغ من النقود مع عين أخرى.

وفي هذه الحالة، يكون معيار التمييز هو الموازنة بين قيمة النقود وقيمة العين. فإن تجاوزت قيمة العين مبلغ النقود كالتنقيد معاوضة، وإن كان المبلغ النقدي أكبر من قيمة العين عدّ بيعاً. فإن تساوى، فإننا نرى أن العقد يوصف بالمعاوضة طالما أن البيع نفسه هو عقد معاوضة، أحد عناصرها (Termes) هو قيمة إقتصادية متمثلة في مبلغ من النقود. وإن إستعارة نظام البيع لتطبيقه على المعاوضة (الفصل 724 من مجلة الإلتزامات والعقود) لا يمكن أن يتل على عكس ذلك، إذ إقتصرت الإستعارة على النظام القانوني، لا على الوصف.

وأيا كان الأمر، فإنه لا يؤثر على الجانب الجبائي إلا في حالات محدودة، طالما أن الفصل 27-2 من مجلة الضريبة إختار إستعمال عبارة واسعة بأن تحدث عن "التفويت" عموماً، فنص على ما يلي :

"يُدمج ضمن صنف المداخل العقارية إن لم يكن ضمن الأصناف الأخرى من المداخل :

... 2- القيمة الزائدة المحققة عند التفويت في الحقوق الإجتماعية بالشركات العقارية وفي الأراضي المهيئة للبناء أو العقارات المبنية إلا إذا تمّ التفويت للقرين أو للأصول أو للفروع أو في إطار الإنتزاع من أجل المصلحة العامة أو عند التفويت في مكاسب موروثة أو في المسكن الرئيسي في حدود مساحة جمليّة لا تتجاوز 1000 متر مرّبع بما في ذل التوابع المبنية وغير المبنية.

3- القيمة الزائدة المحققة عند التفويت في مقاسم الأراضي أو أجزاء منها التي يرجع أصل ملكيتها إلى التفويت، من غير المعاوضة، في أراضي دوليّة ذات صبغة فلاحية والتي فقدت هذه الصبغة".

ثمّ جاء الفصل 28-IV من ذات المجلة ببيان كيفية تحديد القيمة الزائدة الخاضعة للضريبة، ونظّم الفصل 44-III نسب الضريبة على القيمة الزائدة، وبيّن الفصل 52 كيفية إجراء المشتري لخصم من المورد.

ويستروح من هذه الأحكام أن القيمة الزائدة تختلف عن الدخل إختلافاً جوهرياً، وتخضع إلى ضريبة مختلفة عن الضريبة التي يخضع إليها الدخل، وإلى نظام قانوني خاص بها، وإنّما تمّ إدراج الأحكام المتعلقة بها في مجلة الضريبة على الدخل في إطار سياسية توحيد النصوص الجبائية وتجميعها. وسنتولّى في ما يلي دراسة كيفية ضبط مقدار القيمة الزائدة (ب-1) وكيفية تحديد الضريبة عليها (ب-2) ودفعها (ب-3).

ب-1- كيفية ضبط القيمة الزائدة :

يختلف الأمر وفق مصدر ملكيّة العقار الواقع التفويت فيه بحسب كونها متأتية من الدولة في خصوص عقار فلاحى (ب-1-1) أو غيره من العقارات (ب-1-2).

ب-1-1- الصور العادية :

تساوي القيمة الزائدة العقارية في الأحوال العقارية الفارق بين ثمن التفويت الجملي (المقابلض) وكافة المبالغ التي تكبدها المفوت نفسه في سبيل إقتناء ذلك العقار والمحافظة عليه طوال المدة التي ظلّ خلالها مالكا له، والمحينة طبق أحكام الفقرة IV من الفصل 28 من مجلة الضريبة (المصاريف أو الأعباء).

ولا يطرح ثمن التفويت إشكالا إذا تمّ في شكل بيع ولم تنازع الإدارة الجبائية في الثمن طبق الإجراءات المنصوص عليها بالفصلين 111 و112 من مجلة معاليم التسجيل والطابع الجبائي⁽¹⁾ في الأجل القانونيّة. ذلك أنّ عدم المنازعة يعدّ تسليماً بصحة الثمن المصرّح به في العقد، كما أنّ المنازعة دون إحترام الإجراءات والشكليات المنصوص عليها بالنصوص المذكورة تعدّ منازعة غير جدية.

(1) ألني هذان الفصلان بدخول مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية حيز التطبيق. غير أن المحاكم لا تزال تعمل بهما في القضايا التي تتعلق بوقائع سابقة لذلك. وبهم الأمر خصوصاً القضايا الراجعة من التعقيب بعد القضاء تعقيباً بالنقض مع الإحالة.

أما في صورة وقوع بيع، وقيام الإدارة الجبائية بإجراءات الإختبار المنصوص عليها بمجلة التسجيل والطابع الجبائي، فإنّ هذه الإجراءات تؤوّل إلى أحد أمرين لا ثالث لهما :

■ فإمّا أن ينتهي الخبير إلى القول بوجود "نقص" في الثمن المصرّح به في العقد، وتصادف محكمة الإستئناف المختصة ترابيا على تقريره، فيحقّق للإدارة اعتماد الثمن المنصوص عليه بتقرير الإختبار على أنّه هو ثمن التفويت الحقيقي.

■ وإمّا أن ينتهي الخبير إلى عدم وجود نقص أو إخفاء أو أن ترفض المحكمة المصادقة على تقريره لوجود خلل شكلي أو أصلي، وتقضي بإلغائه، فعندها يعدّ ذلك تأكيدا لجديّة الثمن المنصوص عليه بالعقد وصحّته نوكفايته، فلا تبقى أمام الإدارة إمكانية للمنازعة في ذلك الثمن. ومتى علمنا أنّ محكمة الإستئناف بتونس ربطت دائما بين حقّ الإدارة في اعتماد إجراءات الإختبار المشار إليها بقيام الحقّ في المطالبة بالأداء نفسه، بمعنى أنّها دأبت على رفض المصادقة على كلّ إختبار أجري بطلب من إدارة الجبائية بعد إنقراض حقّ المطالبة بمعلوم التسجيل نفسه، فإنّ هذا يدفعنا إلى التساؤل عن النطاق الزمني لحقّ "طلب" تعديل التصاريح المتعلّقة بالقيمة الزائدة العقارية.

ويبدو لنا من الوجيه القول إنّ آماذ تقاام الحقّ في المنازعة في التصريح بالأداء على القيمة الزائدة يبتدئ في نفس الوقت مع تقاام الحقّ في التصريح الخاصّ بمعالم التسجيل، فإنّ لم تحرك الإدارة ساكنا، سقط حقّها في المطالبة بالنقص في الأداء على القيمة الزائدة بمضيّ أربع سنوات بداية من تاريخ إنتهاء السنة التي تمّ خلالها تحقيق القيمة الزائدة (الفصل 19-I من مجلّة الحقوق والإجراءات الجبائية). فإذا قامت بإجراءات الإختبار خلال هذه المدة، إنقطع أمد التقاام بالنسبة إلى الضريبة على القيمة الزائدة، الذي يقع الشروع في إحسابه من جديد بداية من تاريخ الحسم في طلب إجراء الإختبار، بالحكم بصفة باتّة بالمصادقة عليه. فإنّ قضي في آخر مراحل التقاضي بالمصادقة، جاز للإدارة اعتماد الحكم المذكور لطلب تعديل التصريح بالقيمة الزائدة والمطالبة بالفارق بين ما سبق لها قبضه بناء على ذلك التصريح وما يحقّ لها قانونا المطالبة به على ضوء الإختبار المصادق عليه. ويبقى حقّها قائما خلال مدة تساوي أربع سنوات. على أنّه، في هذا الإطار، ورغم سكوت النصّ، ينطلق الأجل الجديد بداية من تاريخ الحكم الحاسم في شأن الإختبار، وهذا ما يعني أنّ آماذ التقاام يمكن أن تمّد في حالة النزاع إلى عديد السنوات، فتصل إلى ثماني سنوات على الأقلّ !!

وقد نص الفصل 112 على أن حق طلب إجراء إختبار في مادة معالم التسجيل يستمر لمدة ثلاثة أعوام. فإن مضت تلك المدة، يسقط حق إدارة الجبائية في طلب إجراء الإختبار بمرور الزمن (قرار محكمة الإستئناف بنابل عدد 138 بتاريخ 10 أكتوبر 2003⁽¹⁾).

أما ثمن التكلفة أو سعر التكلفة بشكل أعمّ، فهو يتمثّل مبدئيا في ثمن شراء العقار الواقع التفويت فيه. على أنّه يتدخّل معطيان على الأقلّ يتّجه أخذهما بعين الإعتبار، أولهما عنصر الزمن، وثانيهما يهّم التكاليف الجمليّة لعملية كسب الملكية.

(1) قرار غير منشور.

فبالنسبة للتكاليف الجمالية لعملية كسب الملكية، نلاحظ أن الملكية لا تكتسب دائما بوجه الشراء. فيمكن أن يكون لها أحد المصادر الأخرى المنصوص عليها بالفصل 22 من مجلة الحقوق العينية، وهي : "العقد والميراث والتقديم والإلتصاق ومفعول القانون...".

وقد تعرض الفصل 28 من مجلة الضريبة بضميمة الفصل 27 منها إلى بعض هذه الحالات وأهمل باقيها، إذ تعرض الفصل 27 إلى حالة الميراث، فأوضح أن القيمة الزائدة المحققة عند بيع المكاسب الموروثة لا يخضع إلى الضريبة على القيمة الزائدة أصلا.

أما الفصل 28، فقد تعرض إلى بعض العقود الناقلة للملكية بشكل صريح (المعاوضة والهبة) فيما تعرض إلى صنف آخر من العمليات الناقلة للملكية مستعملا لفظا "غريبا" وغير مألوف في القانون المدني وهو "الإقتناء". وهذا المصطلح غير محدد الدلالة، ولا تستعمله نصوص القانون المدني، مما يجعلنا نتساءل عما إذا كان المقصود به هو "الشراء/ البيع" على معنى مجلة الإلتزامات والعقود، أم كل عقد ناقل للملكية بعوض.

فإذا كان المقصود به هو "الشراء/ البيع" فحسب، فإن ذلك يعني أن المشرع لم يلتفت إلى أسباب أخرى لكسب الملكية، وهي المنصوص عليها بالفصل 22 من مجلة الحقوق العينية، عدا البيع والمعاوضة والهبة، وهي : سائر العقود الناقلة للملكية، كالإيجار المالي، والميراث والإلتصاق، والتقديم، وحكم القانون. وإن تبني هذه القراءة يجعلنا أمام فراغ قانوني يعسر حله، خصوصا وأنه لا يعقل القول إنه في هذه الحالات، تساوي القيمة الزائدة كامل ثمن التفويت طالما أنه لن يطرح منه أي مبلغ بعنوان "سعر تكلفة"، أو القول إنها تساوي الفارق بين ثمن التفويت وتكاليف البناء والمصاريف المبررة فحسب، حيث إن المنطق يقتضي أن القيمة الزائدة هي "الإثراء" الحاصل بين تاريخ كسب ملكية العين وتاريخ بيعها، ولا تدخل في ذلك زيادة الثروة المتأتية من كسب الملكية في ذاته، إن كان دون مقابل، أو بمقابل زهيد جدا.

ومراعاة لجميع ما ذكر، نرى أنه يحسن الأخذ بالقراءة الموسعة، وإعتبار أن "الإقتناء" هو كل وجه لكسب الملكية، خصوصا وأن النص الفرنسي للفصل 28 يستعمل مصطلح "Acquisition" والتي يقابلها في العربية "إكتساب الملكية".

ومن هذا المنطلق، يحق للمعني بالأمر أن يطرح المبلغ الذي قضت به المحكمة في صورة الإلتصاق بالتجاوز اليسير إلى أرض الجار والحكم بتمليك ذلك الجزء طبق أحكام الفصل 37 من مجلة الحقوق العينية. وكذلك الشأن في صورة بناء الغير على أرض المالك، بصفة كلية، حيث يحق له أن يطرح مبلغ التعويض الذي أداه إلى من أقام البناء، بالتراضي أو إثر التقاضي، وكذلك في صورة تغيير واد لمجراه الأصلي وتغييره للأوضاع العقارية، حيث يحق لمن كسب ملكية ما جاور أرضه لهذا السبب أن يطرح المبلغ الذي تلزمه المحكمة بأدائه لأصحاب الأراضي المجاورة طبق أحكام الفصل 31 من مجلة الحقوق العينية.

أما في صورة كسب الملكية بوجه التقديم، فإنه يتجه إعتداد نفس الحل المكرس بالنسبة للهبة، حيث يفترض تمكين البائع الذي سبق له كسب ملكية العقار بهذا الوجه من طرح قيمة العقار من إكمال شروط التقديم المكسب للملكية، إن لم يكن حسن النية.

أما إذا كان حسن النية على معنى الفصل 46 من مجلة الحقوق العينية، بأن إنجر له الحوز بحسن نية وبمقتضى عمل قانوني (عقد) كان من شأنه نقل الملكية إليه لو صدر ممن له الحق (المالك أو من يمثله قانوناً)، ومضت على حوزة عشر سنوات على الأقل، فإنه يتجه الرجوع إلى الثمن المنصوص عليه بالعقد المذكور إن كان بيعاً، وإلى التصريح الجبائي المقدم للتسجيل إن كان بيعاً أو معاوضة. وبالنسبة إلى عنصر الزمن، فقد وقعت مراعاته تلافياً للإجحاف الذي يتأتى حتماً من تجاهل التضخم المالي، وذلك بإقرار قاعدة تحيين سعر الإقتناء، وذلك بأن يطبق عليه ضارب 10 % (أو 0,1) سنوياً، وذلك كما يلي :

لو أن فلانا إقتنى عقاراً في 13/07/1979، بثمن جملي قدره 10.000 دينار، وفوت فيه في 24/1997/9، فإن الثمن المحين يساوي ما يلي :

الثمن الأصلي + زيادة 10 % منه، عن كل سنة إمتلاك كاملة.

$$= 10.000 + (10 \% \text{ من } 10.000) \text{ عن كل سنة إمتلاك.}$$

وحسب ما جاء في المذكرة العامة عدد 12 - DGI.93/14 -، فإنه يتجه توضيح ما يلي :

أن السنة على معنى النص المذكور هي المتكوّنة من 12 شهراً ذات 30 يوماً، أي 360 يوماً،

2- أنه يجب أن تراعى مدة التملك كاملة، بما في ذلك الأيام والأشهر التي لا تكون سنة كاملة، ففي المثال الذي إتخذناه، تساوي مدة التملك : 4823 يوماً.

فيحتسب سعر الإقتناء المحين كما يلي :

$$\frac{\text{السعر الأصلي} \times \text{المدة (بالأيام)}}{100 \times 360} = \frac{10 \times 4823 \times 10.000}{100 \times 360} = 13.397^222$$

$$= 13.397^222، \text{ يضاف إليه ثمن الإقتناء (10.000 دينار) } = 23.397^222$$

فاذا بيع العقار مقابل أربعين ألف دينار، فإنه يجب أن تطرح من ثمن البيع المذكور القيمة الأصلية المحينة مع الأعباء الأخرى السالف التعرض إليها.

فبالنسبة "للمصاريف المبررة"، أي الثابتة والتي إقتضتها حالة العقار، أي التي كانت لازمة وضرورية للحفاظ عليه أو لتحسينه، فإنها تخضع أيضاً إلى قاعدة التحيين وفق نفس الطريقة السالف التعرض عليها في ما يخص العقار نفسه. على أنه يجب أن يراعى تاريخ إنجاز العمليات المتعلقة بها وتاريخ تحملها. ولذلك يجب أن تحتسب بإنفرادها، أي منفصلة عن الثمن الأصلي للعقار.

فاذا أثبت البائع مثلاً أنه تولى في 25/12/1994 القيام بأعمال صيانة وإصلاحات قيمتها 3.000 دينار، وأنه قام في 12/03/1996 بتوسعة البناء المقام على العقار بما قيمته 7.000 دينار، فإنه يجب تحيين كل واحد من هذه المبالغ على حدة، وذلك كما يلي :

بالنسبة لنفقات الصيانة والإصلاحات :

المدة الفاصلة بين إنجازها وتاريخ البيع : 926 يوماً.

$$\text{تحيين هذه النفقات} = 10 \times 926 \times 3000 = 771^666$$

$$100 \times 360$$

يضاف هذا المبلغ إلى قيمة نفقات الإصلاحات، فيكون المجموع : 3.771^666.

بالنسبة لنفقات التوسعة :

المدة الفاصلة بين تاريخ إنفاقها وتاريخ البيع : 485 يوما.

$$\text{تحتين هذا المبلغ} = 10 \times 485 \times 7000 = 943'050$$
$$100 \times 360$$

$$\text{يضاف هذا المبلغ إلى قيمة التوسعة} = 943'050 + 7.000 = 7.943'050$$

فيكون المبلغ الإجمالي القابل للطرح لتحديد القيمة الزائدة الخاضعة للضريبة =

$$\text{ثمن الشراء محيّنًا} + \text{قيمة الإصلاحات محيّنّة} + \text{قيمة التوسعة محيّنّة} =$$

$$35.111'938 = 7.943'050 + 3.771'666 + 23.397'222$$

فتكون القيمة الزائدة الخاضعة للضريبة =

$$\text{ثمن البيع يطرح منه ثمن الشراء أو الإقتناء المحيّن} =$$

$$4.888'052 = 35.111'938 - 40.000$$

- ولئن كانت هذه هي الطريقة العامة لتحديد القيمة الزائدة العقارية، فإنّ الفصل 28-IV من مجلة الضريبة على الدخل قد وضع طريقة خاصّة بصنف معيّن من أصناف العقارات، وهي العقارات الدولية التي تمّ التفويت فيها لفائدة خواص أ فقدوها صبغتها الفلاحية ثمّ تولّوا بيعها قبل نهاية الأجل المحدّدة لرفع شرط سقوط الحقّ (Clause de déchéance). فقد ضبط القانون عدد 25 لسنة 1970 المؤرخ في 19 ماي 1970 المتعلّق بالأراضي الدوليّة الفلاحية، وإلاّ سقط حقهم وجاز للجهة البائعة إسترجاع العقار. وعند إنتهاء هذه المدة، يصبح المنتفع حرّاً في التصرف في عقاره بأيّ وجه شاء دون قيد ولا شرط. أمّا خلال هذه المدة، فإنّه يمكن على وجه الإستثناء أن تمنع الجهة البائعة ترخيصاً للمنتفع شهادة في رفع اليد (Mainlevée) يحقّ له بمقتضاها التفويت في العقار أو التصرف فيه بأيّ وجه آخر. وقد ميّز التشريع الجبائي بين هذين الفرضيتين.

فإذا تمّ التفويت بعد إنتهاء مدة سريان شرط سقوط الحقّ، فإنّ العقار يصبح من قبيل العقارات العادية ويخضع إلى النظام العام للقيمة الزائدة العقارية كما تمّ بيانه أعلاه، دون أية خصوصيّة كانت.

أمّا إذا تمّ التفويت خلال فترة سريان شرط سقوط الأجل، فإنّه لا يوجد إختلاف بين صورتَي وقوع البيع على ضوء شهادة في رفع اليد صادرة عن الجهة المختصة طبق القانون، ووقوعه في غياب الشهادة المذكورة. فغياب الشهادة المذكورة لا يحول دون قيام عقد البيع - ظاهرياً على الأقل - وإنتاجه لأثره الناقل للملكيّة الذي هو الحدث المنشئ (Fait générateur) للدين الجبائي، ويبقى للطرف المعني إسترجاع الأداءات المدفوعة إن صدر حكم في فسخ البيع وإسقاط حقّ المنتفع المذكور.

وقد أورد المشرّع تلافي إعتدال النظام المبيّن أعلاه في تحديد القيمة الزائدة الخاضعة للضريبة، يقينا منه بأنّ التفويت في الأراضي الدولية الفلاحية يقع دائماً بثمن يقلّ عن القيمة الحقيقيّة، إن لم نقل بثمن يكاد يكون رمزيّاً، وهو ما يتعدّر معه إعتدال. لذلك فقد جاء بالفقرة الثانية من الفصل 28-IV من مجلة الضريبة ما يلي : "ولتمكين المنتفعين بأراضي دوليّة فقدت صبغتها الفلاحية قبل الأجل المحدّدة بالتشريع

الجاري بها العمل من الحصول على شهادة رفع اليد قبل التفويت النهائي في هذه الأراضي، تحتسب القيمة الزائدة على أساس قيمة العقارات المعنية التي تحدّد من قبيل خبير أملاك الدولة".
فقد قرّر المشرّع إزاحة كلّ من عقد الشراء وعقد البيع، ليؤكّل مهمة تحديد القيمة الزائدة إلى خبراء أملاك الدولة، الراجعين بالنظر إلى وزارة أملاك الدولة والشؤون العقارية، وذلك لغاية تفادي الإجحاف بحقوق البائع، ولمنع التخصيص في العقد على ثمن يقلّ عن الثمن الحقيقي عند البيع.
ويطرح إشكال يهمّ الناحية الإجرائيّة. ذلك أنّ إجراء الاختبار يكون سابقا لتسليم شهادة رفع اليد من قبل الجهة التي سبق منها التفويت في العقار. فهل يحقّ للمعنيّ بالأمر رفع المسألة إلى القضاء، وكيف يكون ذلك ؟

إذا إعتمد المعنيّ بالأمر ما ورد بتقرير الاختبار عند تحريره للتصريح بالقيمة الزائدة، فإنّ ذلك يمكن إعتباره تسليما منه بصحّة تقديرات الخبير، ولا نجد طريقة ملائمة لرفع الأمر إلى المحاكم، ولا حتّى المحكمة الممكن اللّجوء إليها.

فيبقى أمام المعنيّ بالأمر أن يطعن مباشرة في تقرير الاختبار. وأمام عدم وجود أحكام إجرائيّة خاصّة، فإنّ الخاضع للضريبة يمكنه التفكير في القيام بدعوى إبتدائيّة أمام المحكمة الإبتدائيّة الكائن بدائرتها العقار. وهذا النهج الإجرائي أسلم من القيام لدى القضاء الإداري، طالما أن لا وجود لمقرّر إداري من الممكن القيام بطلب إلغائه، خصوصا وأنّ خبير أملاك الدولة لا يتصرّف كسلطة إداريّة، ولا يصدر قرارا إداريا.

ويمكن التفكير في وسيلة إجرائيّة أخرى تتمثّل في الإمتناع عن تحرير تصريح جبائي لغاية دفع الضريبة على القيمة الزائدة، إلّا أنّ هذا السلوك يمثّل جريمة جبائيّة لغاية دفع الضريبة على القيمة الزائدة، إلّا أنّ هذا السلوك يمثّل جريمة جبائيّة ويستوجب الزجر. وعليه لا يكون أمام المعنيّ بالأمر سوى تحرير تصريحه، مع تضمينه القيمة التي يرى أنّها توافق القيمة الزائدة الحقيقيّة، ويحسن أن يلجأ خلال الوقت المتبقّي قبل إنتهاء آمد التصريح، إلى القضاء لطلب تعيين خبير بموجب إذن على عريضة، يتولّى ضبط القيمة الزائدة، حتّى يجابه الإدارة بذلك عند الإقتضاء. على أنّ الإشكال المطروح في هذا الإطار يتمثّل في معرفة ما إذا كان المشرّع قد قصد منح القضاء إمكانيّة تعيين خبير من غير خبراء أملاك الدولة. والأمر سيّان، سواء كان ذلك عند تقديم إذن على عريضة إليه، أم عند الطعن في قرار توظيف إجباري. ونرى أنّ المنطق يقتضي منح القضاء حريّة إختيار الخبير، مع إعطاء الأولويّة لإختيار أحد خبراء أملاك الدولة. كما نلاحظ أنّ عدم وجود نصّ مخالف يوجب على المحكمة تعيين ثلاثة خبراء، لا خبير واحد، عملا بالفصل 102 من مجلّة المرافعات المدنيّة والتجاريّة.

• ونشير في النهاية إلى ما جاء بآخر فقرات الفصل 28 من مجلّة الضريبة، التي جاء بها ما يلي : "ويضبط سعر التكلفة فيما يخصّ الهبة والتعويض بناء على القيم المصرّح بها في عقود الهبة أو التعويض"، مع الملاحظ أنّه يتّجه تصويب ما جاء في النصّ بإستبدال لفظة "التعويض" بمصطلح "المعاوضة" الذي إعتمده المشرّع في أحكام الفصول من 718 إلى 725 من مجلّة الإلتزامات والعقود، والتي ورد فيها تعريف المعاوضة كما يلي : "المعاوضة عقد يسلم بموجبه كلّ من المتعاقدين للأخر على وجه المكلّيّة شيئا منقولاً أو غير منقول أو حقاً مجرداً

سواء كان ذلك من نوع واحد أو من أنواع مختلفة". ويشترك عقد المعاوضة مع الهبة من حيث أنه يفترض أن لا يتضمن ذكرا لقيمة العقار موضوعه، مما يوجب على الواهب أو المعاض تحديد قيمة العقار عند تقديم التصريح بالقيمة الزائدة.

والملاحظ أن الفصل 55 من القانون عدد 127 لسنة 1994 المؤرخ في 1994/12/26 المتعلق بقانون المالية لتصرف 1995 قد أضاف إلى الفصل I-52-و. من مجلة الضريبة فقرة ثانية تنص على أن: "الضريبة المستوجبة على القيمة الزائدة العقارية لا يمكن أن تقل في كل الحالات عن 2,5 % من سعر التفويت المصرح به بالعقد، أي أنه وضع حدا أدنى في ما يخص قيمة القيمة الزائدة العقارية إلا أنه وقع حذف هذا الأدنى بموجب القانون عدد 73 لسنة 1998 المؤرخ في 4 أوت 1998 المتعلق بتبسيط الإجراءات الجبائية وتخفيض نسب الأداء، حيث إقتضى الفصل الثاني من القانون المذكورة أن تلغى العبارة المشار إليها من الفقرة الثانية من الفقرة الفرعية "و" من الفصل I-52 من مجلة الضريبة، وهو ما يعني أن المشرع التونسي تخلى عند مبدأ إعتبار أن كل بيع عقاري يحقق صاحبه بالضرورة "ربحا" صافيا لا يقل عن 2,5 % من ثمن إقتنائه، وهو ما يؤكد أن المشرع عاد ليقبل بإمكانية وجود "قيمة ناقصة" (Moins-value) عند التفويت في العقارات في تونس، ولو أنها تبقى فرضية ضعيفة وقليلة الوجود فعليًا.

ثانيا : تحديد مبلغ الضريبة على القيمة الزائدة العقارية:

خلافًا للمنهج الذي إعتد به المشرع، المتمثل في إدماج الأحكام المتعلقة بالقيمة الزائدة العقارية ضمن الأحكام التي تهّم المداخل العقارية، وإيراد قواعدها مفرقة على أبواب المجلة، فقد إختارنا تجميعها طالما تبين لنا أن الأمر لا يتعلق بأحد أصناف الدخل، ولا يمكن إخضاع هذه الضريبة إلى نظام الضريبة على الدخل.

وسنعرض في ما يلي إلى كيفية تحديد مبلغ الضريبة المستوجب على القيمة الزائدة العقارية. فنلاحظ أن المشرع إعتد في هذا الميدان مبدأ التصاعديّة (Progressivité) أي إخضاع هذه المادة إلى نسب متفاوتة بحسب الحال، والمعيار المعتمد في هذا المجال هو معيار نوع العقار موضوع التفويت، بخلاف ما هو معمول به بالنسبة إلى الضريبة على المداخل، حيث تم إعتداد معيار مبلغ الدخل الإجمالي والتخلي عن معيار نوع الدخل أو مصدره.

وإنطلاقا مما تقدّم، فإنّ الفصل 44-III من مجلة الضريبة يميّز بين صنفين من العقارات، ويميّز بالنسبة للصنف الثاني منهما بين نوعين بحسب هوية المشتري. وسنقسّم القول في هذا الأمر كما يلي :

- القيمة الزائدة المتأتية من التفويت في العقارات عموما.
- القيمة الزائدة المتأتية من التفويت في عقارات كانت في الأصل أراضي دولية ذات صبغة فلاحية.

• النظام العام للقيمة الزائدة العقارية :

تخضع إلى هذا النظام العام العقارات التي يعود أصل ملكيتها إلى الدولة وإنتهت الآمد القانونية أو العقديّة لمنع التقيوت فيها، وكذلك العقارات الأخرى، وتطبق على القيمة الزائدة المحققة عند بيعها إلى نسبة ضريبية موحدة قدرها 15 ٪. وتسلط هذه النسبة على مبلغ القيمة الزائدة، المحدد على النحو المبين أعلاه.

• النظام الخاص بالعقارات الفلاحية التي يرجع أصل ملكيتها إلى الدولة :

تخضع إلى هذا النظام العقارات ذات الصبغة الفلاحية التي فوتت فيها الدولة أو الجهة العامة المالك لها إلى أحد الخواص، ويفترض أن يكون شخصا طبيعيا، والتي يتم التقيوت فيها قبل الأجل المحددة بالتشريع الجاري به العمل، والتي يكون البائع بالنسبة لها حاصلا على شهادة رفع اليد من وزارة أملاك الدولة والشؤون العقارية. وفي رأينا، فإن هذا النظام يشمل أيضا صورة التقيوت قبل إنتهاء الأجل القانونية دون الحصول على شهادة في رفع اليد.

وقد ميّز المشترعين صنفين من الحالات بحسب هوية المشتري :

- فإذا تمّ التقيوت فائدة الوكالة العقارية السياحية أو الوكالة العقارية الصناعية أو الوكالة العقارية للسكنى، فإنّ النسبة المطبقة هي 25 ٪ من القيمة الزائدة،
- وإذا تمّ التقيوت لفائدة أي شخص آخر، عاما كان أو خاصا، فإنّ النسبة التي تطبق هي 50 ٪ من القيمة الزائدة المحددة على النحو المبين أعلاه.

وجدير بالبيان أنّ الضريبة على القيمة الزائدة العقارية لا توظف إلاّ عند إجراء عمل قانوني ناقل للملكية، وأنّه لا يعدّ كذلك إبرام عقد وعد بالبيع، خلافا لما ذهبت إليه إدارة الجباية من تنظير لعقد الوعد بالبيع بعقد البيع على مستوى تطبيق مجلة معالم التسجيل والطابع الجبائي. ذلك أنّ الوعد بالبيع لا ينشئ سوى حقوقا شخصية، ولا ينقل الحقوق العينية ولا يشنها، إلاّ إذا تبين أنّه سوى حقوق شخصية، ولا ينقل الحقوق العينية ولا ينشنها، إلاّ إذا تبين أنّه تتوفّر فيه جميع شرائط البيع، من إتفاق على الثمن والمثمن وسائر الشروط الأخرى طبق ما يقتضيه الفصل 564 من مجلة الإلتزامات والعقود وما إستقرّ عليه عمل المحاكم في تونس وعلى أرسها محكمة التعقيب.

وفي خصوص آجال دفع الضريبة على القيمة الزائدة، فإننا نلاحظ أنّ هذه الضريبة لا تخضع لمبدأ الحولية (annualité)، وإنما تخضع إلى مبدأ مغاير، هو مبدأ الفورية النسبية في الدفع، أي أنّ المدين بالدين الجبائي مطالب بأن يدفع مبلغ الأداء المستوجب، أو باقيه بعد طرح الخصم من المورد عند الإقتضاء، في أجل قصير إثر إجراء عملية البيع، ويقع العمل بنفس الأجل بالنسبة لكلّ عملية تقيوت نقل ملكية عقار على حدة، دون إنتظار نتائج العمليات العقارية الأخرى.

فقد جاء بالفصل 54-II من مجلة الضريبة أنّه "إذا نتج عن إحتساب الضريبة تكملة مستوجبة لفائدة الخزينة، تدفع هذه التكملة فورا..."، والمقصود بالفورية ليس هو الدفع الحيني عند إجراء العملية ذاتها، بل الدفع الحيني عند تقديم التصريح، الذي ضبط الفصل 60 من ذات المجلة آمد تقديمه إلى الإدارة الجبائية، حيث إقتضى أنّ : "II - يودع التصريح المتعلّق بالقيمة الزائدة المشار إليها بالفقرتين

2 و3 من الفصل 27 من هذه المجلة في أجل أقصاه موفى الشهر الثالث الموالي للتحقيق الفعلي للتفويت، ويقع دفع الضريبة المستوجبة على القيمة الزائدة العقارية المنصوص عليها بالفقرة 3 من الفصل 27 من هذه المجلة على أساس تصريح أولي يقع خلال الشهر الذي يلي تاريخ الإعلام بالقيمة المحددة من طرف خبير أملاك الدولة.

وتوضح الفقرة الثالثة من الفقرة الفرعية II من الفصل المذكور كما تم تنقيحها في 4 أوت 1998 أنه "لا يمكن تسليم شهادة رفع اليد للمتقنين بأراضي دولية ذات صبغة فلاحية على وجه التفويت إلا بعد الإدلاء بما يفيد دفع الضريبة على الدخل بعنوان القيمة الزائدة العقارية. ويمكن تسليم الشهادة المذكورة عند القيام بالتصريح الأولي بالقيمة الزائدة وإثبات دفع الضريبة على هذا الأساس ما لم تسترجع الدولة العقار طبقا للتشريع الجاري به العمل".

إلا أن النقيذ بموجبات القانون الجبائي ليس من شيم كافة الناس، إذ يوجد منهم من يختلف عن ذلك، إما عمدا وإما سهوا منه أو جهلا بالواجبات الجبائية. وقد عنى المشرع هؤلاء الأشخاص لما أضاف إلى الفصل المذكور أنه "في صورة عدم التصريح بالضريبة على الدخل بعنوان القيمة الزائدة المشار إليها بالفقرة 2 من الفصل 27 من هذه المجلة، يمكن لمصالح المراقبة الجبائية، بعد إنقضاء شهر من تاريخ التنبيه على المعني بالأمر بالطرق المنصوص عليها بالفقرة II من الفصل 67 من هذه المجلة تثقيل تسبقة لدى قابض المالية المختص بعنوان الضريبة المذكورة بنسبة 2,5 % من سعر التفويت المصرح به في العقد وتطبق هذه الحالة الإجراءات المنصوص عليها بالفقرة VII من الفصل 67 من هذه المجلة.

ولا يقع تثقيل الضريبة إذا تم إثبات أنها كانت محل خصم من المورد طبقا لأحكام الفصل 52 من هذه المجلة".

ويؤول العمل بأحكام هذه الفقرة إلى القول بأن المدين بالضريبة على القيمة الزائدة يكون فعليًا معفى من واجب التصريح إذا كان المبلغ المستوجب مساويا للخصم على المورد المجرى من قبل المشتري، وهذا ليس بغريب إذ أن مبلغ الضريبة يساوي الخصم على المورد بكامله بصفة آلية بالنسبة لغير المقيم، أما بالنسبة للمقيم، فإن الخصم يحتسب على أساس ثمن البيع، في حين تحتسب الضريبة على أساس القيمة الزائدة المتمثلة في الفارق بين ثمن البيع من جهة و ثمن الشراء المحين والأعباء الأخرى من جهة ثانية.

ب-3- دفع الضريبة على القيمة الزائدة العقارية :

الضريبة على القيمة الزائدة ضريبة مباشرة، فيفترض أن يقع دفعها مباشرة من قبل من حقق القيمة الزائدة مباشرة إلى الإدارة الجبائية. على أن ذلك لم يمنع المشرع من إعتداد نظام "الخصم من المورد" في دفعها خصوصا إذا كان المستفيد منها (البائع) غير مقيم.

• صورة البائع المقيم :

يقترض الفصل 52-I من مجلة الضريبة، الوارد في باب "الخصم من المورد" (Retenue à la source) ما يلي : I - تكون الضريبة على الدخل والضريبة على الشركات محل خصم من المورد حسب النسب التالية :...

و: 2,5 بالمائة من سعر التفويت المصرّح به في العقد المدفوع من طرف الدولة والجماعات المحلية والأشخاص المعنويين والأشخاص الطبيعيين الخاضعين للضريبة على الدخل حسب النظام الحقيقي وذلك بعنوان القيمة الزائدة العقارية المشار إليها بالفقرة 2 من الفصل 27 من هذه المجلة. وتطرح المبالغ المخصومة من المورد من الضريبة المستوجبة على القيمة الزائدة العقارية حسب أحكام الفقرة عدد 1 من الفقرة 3 من الفصل 44 من هذه المجلة.

فالخصم من المورد عملية لا يقوم بها سوى المشتري (الذي يدفع الثمن) الذي يتمتع بوضع قانوني شفاف إزاء إدارة الجباية (Transparent)، أما الأشخاص ذوو الأوضاع غير المنظمة أو المنتظمة، فإنهم يدفعون الثمن كاملاً إلى البائع الذي يتولى دفع كامل مبلغ الضريبة إلى الخزينة. أما إذا أجرى المشتري خصماً من المورد فإن البائع يلزم فقط بتسوية الوضعية (Régularisation) مع الإدارة الجبائية وذلك بأن يدفع مباشرة الفارق بين مبلغ الأداء المستوجب حسب النسبة المنطبقة قانوناً، والمبلغ المخصوم من المورد من قبل المشتري.

• صورة البائع غير المقيم :

جاء بالفقرة الثانية من الفقرة الفرعية "ز" من الفصل I-52 من مجلة الضريبة أنه "ترفع نسبة الخصم من المورد المنصوص عليها بالفقرتين الفرعيتين "أ" و"و" بالنسبة للمبالغ الراجعة للأشخاص غير المقيمين أو غير المستقرين بالبلاد التونسية إلى 15 %.

ويتم الخصم بالمورد من قبل الشخص الذي يدفع المداخل المشار إليها بالفقرة الفرعية الأولى من هذه الفقرة سواء كان هذا الدفع لحسابه أو لحساب الغير" ويضيف الفصل II-52 أنه "1- يكون الخصم من المورد محرراً من الضريبة (Libératoire) على الدخل والضريبة على الشركات بالنسبة : .. للمداخل الممنوحة للأشخاص غير المقيمين أو غير المستقرين بالبلاد التونسية".

ومعنى ذلك أن المشتري، مهما كانت هويته، مطالب بأن يخصم من ثمن الشراء 15 % منه، يتولى دفعها مباشرة إلى الخزينة العامة، وبذلك يتحرر هو من جهته، كما يتحرر البائع (الذي حقق الدخل أو القيمة الزائدة) من وجوب دفع الضريبة على القيمة الزائدة إلى الخزينة، ويعفى حتى من تقديم التصريح، إذ لا جدوى منه.

والواضح أن المشرع قد راعى أمراً بديهياً وهو المعطى المتمثل في عدم تواجد البائع بشكل مستمر بالبلاد التونسية، وإحتمال رحيله عنها بلا عودة، خصوصاً بعد التفويت في عقارته، فأراد تلافي احتمالات استحواذه على الضريبة وعدم دفعه لها وتحويل أمواله إلى الخارج حيث يعسر جبره على أداء الضريبة، فقرّر إخضاعه إلى نظام الخصم من المورد الذي يجريه المشتري قبل دفع الثمن، ولو أن نسبة هذا الخصم قد تكون مرتفعة، سيما وأن وعاءه (Assiette) يتمثل في ثمن البيع كاملاً، دون طرح ثمن الشراء والأعباء الأخرى منه، ويمكن أن تخضع العملية إلى هذه النسبة المرتفعة حتى في صورة تحقيق خسارة (قيمة ناقصة)، ولا يمكن للبائع التفتي من هذا النظام، إذ ليس له الحق في "إختيار" (Option) صفة المقيم ليخضع إلى النظام العادي، هذا علاوة على أن المشتري ليس بإمكانه التفتي من إجراء الخصم من المورد، وإلا أصبح مضطراً إلى دفع المبلغ المستوجب من ماله الخاص بإعتبار أنه قد ورد

بآخر فقرات الفصل 52 المشار إليه أن "الخصوم التي لم يقع القيام بها على المبالغ المدفوعة لغير المقيمين متخلّدة بذمة المدين القاطن أو المستقرّ بالبلاد التونسية".

التصريح بالقيمة الزائدة العقارية (وهو أحد التصاريح غير الدورية) :

لا تقع عمليات البيع العقاري بصفة دورية أو مسترسلة، وإنما هي عملية غير منتظمة حتى بالنسبة إلى محترفي بيع العقارات وشرائها. وعليه فقد إقتضى الفصل 60 من مجلّة الضريبة في فقرته II أن يودع التصريح المتعلّق بالقيمة الزائدة المشار إليها بالفقرتين 2 و3 من الفصل 27 من هذه المجلّة في ألقصاه موفى الشهر الثالث الموالي للتحقيق الفعلي للتفويت، ويقع دفع الضريبة المستوجبة على القيمة الزائدة العقارية المنصوص عليها بالفقرة 3 من الفصل 27 من هذه المجلّة على أساس تصريح أولي يقع خلال الشهر الذي يلي تاريخ الإعلام بالقيمة المحدّدة من طرف خبير أملاك الدولة. وتمثّل الضريبة المستخلصة على هذا الأساس تسبقة يقع طرحها من الضريبة المستوجبة عند التفويت الفعلي في كامل أو في جزء منها وتعتبر هذه التسبقة حدّا أدنى لمقدار الضريبة المستوجبة على القيمة المحقّقة عند التفويت.

ويمكن تسليم شهادات رفع اليد للمتفعين بأراضي دوليّة ذات صبغة فلاحية على وجه التفويت عند القيام بالتصريح الأولي بالقيمة الزائدة وإثبات دفع الضريبة على هذا الأساس ما لم تسترجع الدولة العقار طبقا للتشريع الجاري به العمل.

الفقرة الثانية : معالم التسجيل المستوجبة على العمليات العقارية :

تكون معالم التسجيل عامة إما قارة (مبلغ معين عن صنف معين من العمليات) أو نسبية (تتمثّل في نسبة من قيمة المعاملة) أو تصاعدية (وهو معلوم نسبي ميزته أن النسبة المعتمدة فيه ترتفع بارتفاع القيمة المتعامل فيها). وتنشأ أغلبية النزاعات الجبائية المتعلقة بمعالم التسجيل في المادة العقارية بسبب تثبيت المطالب بالأداء بتطبيق معلوم التسجيل القار، في حين تتمسك إدارة الجبائية بتطبيق المعلوم النسبي أو المعلوم القار.

ومن القضايا التي كان مدارها على هذا النحو، القضية عدد 64 التي قضت فيها محكمة الإستئناف بنابل بتاريخ 14 مارس 2003 (غير منشور)، والتي تعلقت وقائعها ببيع جملة من المساكن من الشركة القومية العقارية للبلاد التونسية لفائدة الشركة التونسية للكهرباء والغاز، وذلك لتخصيصها لسكنى عملة المشترية الملزمين بالسهر على استمرارية مرفق الكهرباء. فقد تم تسجيل العقد بالمعلوم القار (5 دينارات عن كل صفحة)، إلا أن الإدارة العامة للمراقبة الجبائية أصدرت ضد المشترية بطاقة جبر لحملها على دفع الفارق بين المعلوم المدفوع والمعلوم الذي تعتبره منطبقا، والذي يساوي 5 بالمائة من قيمة البيع، مع المعلوم الموظف لفائدة إدارة الملكية العقارية وقدره 1 بالمائة.

وقد استندت محكمة الإستئناف بنابل إلى صريح أحكام الفصل 23 مكرر من القانون عدد 177 لسنة 1990 المؤرخ في 26 فيفري 1990 المتعلق بتحويل التشريع الخاص بالبيع العقاري، والذي اقتضى صراحة أن تخضع عمليات بيع العقارات التي تجرى من بائع عقاري بشأن عقار يباع لأول مرة إلى المعلوم النسبي، وذلك لإبطال بطاقة الجبر برمتها باعتبار أن النص المذكور إنما نظر فقط إلى

صفة البائع كباعث عقاري (بشرط أن يكون هو من قام بتشديد البناء وأن يتعلق الأمر بأول عملية بيع)، ولم ينظر إلى صفة المشتري، سواء كان شخصا طبيعيا أو معنويا، ولم يعتد بحالته القانونية. وفي رأينا، فإن هذا القرار قد انتهى إلى نتيجة منطقية جدا، تتماشى مع مبادئ تأويل النصوص الجبائية، وطبق النص بشكل سليم في ما يتعلق بمعلوم التسجيل، إلا أن الإشكال يطرح بشأن المعلوم المقرر لفائدة إدارة الملكية العقارية (Droits de la CPF)، باعتبار أن المحكمة قررت له نفس مآل معلوم التسجيل، فكأنها تعتبره فرعا من معلوم التسجيل أو أحد مكوناته، حال أنه يختلف عنه من حيث الطبيعة القانونية والحدث المنشئ والأساس القانوني. فالمعلوم لفائدة إدارة الملكية العقارية ليس من قبيل الضرائب (Impôts) التي يعرفها الفقه بأنها كل اقتطاع وجوبي دون مقابل محدد لغاية تغطية النفقات العمومية، بل هي من قبيل المعاليم (Redevance) المستخلصة لقاء خدمة، وتتمثل في مباشرة إدارة الملكية العقارية للأعمال اللازمة لترسيم عملية عقارية بالسجل العقاري. فلها مقابل محدد، وهو الخدمة المسداة من قبل إدارة الملكية العقارية، خلافا للضرائب، كما هو حال معلوم التسجيل، الذي يدفع للخزينة العامة دون أن يكون مقابلا لخدمة أو شيء ما، كما لا يعلم من يدفعه بوجه توظيفه من قبل الدولة. وبناء عليه، فإن القضاء بإبطال بطاقة الجبر في شأن معاليم التسجيل النسبية لفقدان أساسها القانوني لا يعني حتما جواز إبطالها في ما يتعلق بالمعلوم الموظف لفائدة إدارة الملكية العقارية، الذي يوظف على كل عملية عقارية متعلقة بعقار مسجل مهما كان النظام الذي تخضع له نفس العملية من حيث معاليم التسجيل.

الفرع الثالث : الخصم من المورد

تمثل تقنية الخصم من المورد إحدى تقنيات الدفع المسبق للأداءات والضرائب أو لجانب منها. وتقوم هذه التقنية على مبدأ تكليف المدين في عملية ما بأن يخصم من المبلغ الذي هو مدين به إزاء التعامل معه، جزءا من ذلك المبلغ يتولى دفعه بنفسه إلى الخزينة العامة للدولة بعنوان تسبقة من المبالغ التي يكون الدائن مطالبا بها إزاء الخزينة العامة بعنوان ضرائب على مداخيله للسنة التي وقعت خلالها العملية.

وطالما أن المدين - في المعاملة - يستخلص مبالغ لفائدة الخزينة العامة، فإنه يكون حتما مطالبا بالتصريح بها ودفعها إلى الخزينة في آجال محدودة، بإعتباره مؤتمنا على تلك المبالغ ووكيلا قانونيا لإستخلاصها. ويمثل المؤجرون أهم الشرائح الإجتماعية التي تقوم بخصوم من المورد، إذ أن المؤجر مطالب بخصم الضريبة على الدخل مما يؤديه إلى أجرائه من مسحتقات، كلما دفع لهم أية مبالغ بعنوان أجور أو مكملاتها، وهذا هو ما جعل أهل التطبيق يطلقون على التصريح بالخصوم من الموارد تسمية "تصريح المؤجر" (déclaration d'employeur).

وقد نظم المشرع كيفية التصريح بهذه الخصوم صلب الفقرة II من الفصل 55 من مجلة الضريبة الذي ينص على أنه :

"يتعين على كل شخص طبيعي أو معنوي يدفع مرتبات وأجور وجرايات وإيرادات عمرية أن يسلم المنتفعين شهادة سنوية تحتوي علاوة على الإرشادات المعددة أعلاه على :

- عدد الأطفال في الكفالة الذي أخذ بعين الاعتبار لإحتساب الخصوم.
- مبلغ المنح بعنوان مصاريف العمل.
- تفصيل الإمتيازات العينية.
- مبلغ الإستثمارات المعفاة والمنجزة من قبل المعني بالأمر والذي وقع إعتماده لإحتساب الخصوم.

III- يجب على المدينين المشار إليهم أعلاه أو يودعوا مقابل وصل تسليم، قبل غرة فيفري من كل سنة، بمركز أو بمكتب مراقبة الضرائب أو بالقباضة المالية التي يرجعون لها بالنظر، تصريحاً في المبالغ المشار إليها بالفقرتين الأولى والثانية من هذا الفصل مع بيان الهوية الكاملة للمتفعين بهذه المبالغ.

يجب أن يودع التصريح في الآجال المنصوص عليه بالفصل 58 من هذه المجلة في صورة التفويت أو الإنقطاع عن العمل".

القسم الثالث : المسائل "المستقبلية" :

جباية المؤسسات :

La fiscalité des entreprises

قصداً بالمسائل المستقبلية، مسائل لم نجد بشأنها قرارات استثنائية، إلا أننا نتوقع أن تصدر بشأنها قرارات في المستقبل، ومن أهمها على الإطلاق إشكالية حرية تسيير المؤسسات الاقتصادية وما يرتبط بها من نقاش حول تدخل إدارة الجباية لردع أعمال التصرف المعتبرة في نظرها "غير عادية".

كما تعد من بين هذه المسائل مسألة

الفرع الأول : شروط قبول المحاسبة ومؤيداتها وحالات استبعادها :

يمثل رفض المحاسبة Rejet de comptabilité واحداً من أخطر القرارات التي يمكن أن تتخذها إدارة الجباية عند إجراء مراجعة معمقة للوضعية الجبائية للخاضع للأداء، وذلك بالنظر إلى النتائج الخطيرة المنجزة عن هذا القرار. ذلك أن رفض المحاسبة يفتح الباب أمام إستبعاد جميع الحجج والمؤديات التي يقدمها الخاضع للأداء، فلا يحتاج عون الإدارة إلا إلى اللجوء إلى ما يسميه بالحالات المماثلة ليخضع المؤسسة أو الشخص إلى ضريبة جرافية بناء على أرقام لا يدعمها شيء في الواقع، وإنما يوحى بها حدس المراقب أو مدى معرفته بالمجال الذي ينشط فيه الشخص المعني بالأمر، أو حتى ما يشاع حول حالة قطاع معين أو حجم أرباح صنف معين من الناس.

وقد تنظيماً عملية رفض المحاسبة بواسطة مذكرة عامة ترجع إلى سنة 1967 لا تتوفر نسخ منها لدى جميع مراكز مراقبة الأداءات. وفي مطلق الحالات، فإن الإنتاج الذي يؤكد أهل الميدان يؤكد أن أعوان المراقبة الجبائية يميلون كثيراً إلى انتهاج هذا الحل، خاصة أنه يسهل عليهم عملية المراقبة، بحيث

يكفي أن يتخيل المراقب رقما يعتبره رقم معاملات، ثم يوظف عليه نسبة تساوي في تقديره هامش الربح الصافي، لينتهي إلى تحديد ربح "تقديري". ورغم ما حاولت المحكمة الإدارية التأكيد عليه من أنه لا يكفي القياس على حالات "مماثلة" وهمية (قرار 11 مارس 1983)، فإن ذلك لم يؤد إلى الحد من هذه "الظاهرة" كما لم يؤد إلى تضيق كبير من حرية اجتهد عون المراقبة، خاصة أن مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية جاءت بتدعيم النصوص السابقة التي تجعل في جانب قرار التوظيف قرينة صحة، بحيث لا يمكن للمطالب بالأداء الحصول على الحط من المبلغ الموظف عليه ما لم يثبت حقيقة موارد أو الشطط في التوظيف. فبمجرد التوظيف مع استبعاد المحاسبة، ينقلب عبء الإثبات على المطالب بالأداء، بعد أن كان يتوقع أن تكون قرينة الصحة والمطابقة للقانون في جانبه، بفضل مسكه للمحاسبة. وقد دعا الفقه الحديث، مدعوما في ذلك بوعي واضح لدى إدارة الجبائية نفسها، إلى عدم التسرع في رفض المحاسبة، كما دعا إلى اعتماد المحاسبة إن كانت بها إخلالات هينة لا تعدم الجدوى منها برمتها، بحيث يكون على إدارة الجبائية أن تدحض المعطيات غير الصحيحة الواردة فيها، لأنه يكون من المغالاة الاعتقاد أن المحاسبة إما أن تعتمد برمتها أو أن ترفض كلياً.

وقد ساهم القضاء الجبائي بدوره في إبراز هذا التوجه الذي يهذف في نهاية الأمر إلى حماية المطالب بالأداء، فقررت محكمة الاستئناف ببزرت في قرارها عدد 2926 الصادر بتاريخ 24 مارس 2003 أنه يحق لإدارة الجبائية أن ترفض الركون إلى ما تضمنته جملة من الفواتير التي قدمها المطالب بالأداء إن تبين أنه لم يكن ماسكا لمحاسبة قانونية مطابقة لأحكام الفصول 8 و9 و10 من المجلة التجارية وأن تلك الفواتير لم تتضمن التتبع على هوية الحريفة نوعية الخدمة المسداة وكمية البضاعة المنقولة، وإن عملية النقل تفترض اقتناء الحريف بضاعة من المطالبة بالضريبة (الشركة المعترضة) وهي التي يتمثل نشاطها في الإتجار في مواد البناء لا في النقل⁽¹⁾.

غير أن استبعاد المحاسبة (والذي جاء بصيغة مجملة ومبهمة وغير بيّنة الأسباب، وكأن المحكمة تعتبره من البديهيات) لم يؤد بالمحكمة إلى اعتماد أقول الإدارة على عواهنها، بل أعطت للشركة الموظف عليها الأداء الفرصة للبرهنة على شطط التوظيف، ووعدت الشركة بتقديم الفواتير المثبتة للشطط لكنها لم تفعل، مما دعم قناعة المحكمة بأن الطعن غير جدي، وبوجاهة أسس التوظيف، فقررت دعم موقف الإدارة وإقرار قرار التوظيف الإجباري.

وخلافا لصورة الخاضع للأداء الذي يمك محاسبة تعتبرها الإدارة غير قانونية وتستبعدا، فإن صورة الشخص الذي لا يمك محاسبة أصلا تعد أكثر يسرا، إذ أن الإدارة الجبائية يجوز لها اللجوء مباشرة إلى القرائن الفعلية والقانونية، ويحمل عبء الإثبات آليا على المطالب بالأداء. وفي قرارها عدد 4106 الصادر في 23 فيفري 2004، قررت محكمة الاستئناف ببزرت أنه بالنسبة إلى أصحاب المخابز، يجوز الإعتماد على نسب يتم ضبطها بناء على معطيات تتعلق بالقطاع وقع الحصول عليها من قبل نقابة أرباب المخابز. ولا شك أن الهيكل المهني المتكفل بالإشراف على قطاع ما هو الأقدر على إعطاء بيانا عامة حول وضع القطاع والمردودية المتوسطة لمؤسساته بحسب المؤشرات المتعلقة بحجمها (كعدد العملة وكمية المواد الأولية المستعملة). وفي القضية عدد 3123 الصادر فيها قرارها بتاريخ 9

(1) قرار الشركة العامة لمواد البناء ضد الإدارة العامة للمراقبة الجبائية، غير منشور.

جوان 2003، قررت نفس المحكمة اعتماد نسب أرباح صافية أوصلها إليها اجتهداها باعتبار أن الخاضع للأداء لا ينتمي إلى قطاع مهني منظم أو له نقابة مهنية، إذ أنه مستلزم لسوق عمومية⁽¹⁾.

الفرع الثاني : أعمال التصرف غير العادية :

Les actes anormaux de gestion

وجدنا بعض الأحكام الابتدائية التي تعرضت إلى هذه المسألة، وهي حكم صادر عن المحكمة الابتدائية بتونس، وآخر عن المحكمة الابتدائية بصفاقس، وآخر عن المحكمة الابتدائية بين عروس، وأخيرا حكما صادرا عن المحكمة الابتدائية بأريانة (وهو ترتيب لا يخضع إلى منطق الأولوية من حيث الأهمية).

فقد تعرضت الدائرة الجبائية بالمحكمة الابتدائية بتونس إلى مسألة على غاية من الأهمية، وهي مسألة تحديد شروط طرح الأعباء Conditions de déduction des charges، إلى جانب مسألة تحديد المقابيض Produits المعتمدة في تحديد وعاء الضريبة على الدخل والضريبة على الشركات. ففي ما يتعلق بشروط طرح الأعباء، تعرضت المحكمة إلى شروطها الأصلية والشكلية، فبينت في الحكم عدد 107 الصادر عنها في 11 جويلية 2002 أن : " المبادئ العامة في المادة الجبائية توجب أن تكون المصاريف المبذولة تقابلها مداخل، حفاظا على توازن النشاط الذي يعمل فيه الخاضع للضريبة. وحيث ثبت من مظروفات الملف أن المعترضة لم ترسم مداخل لقاء قيامها بأعمال البستنة بالمحل الذي يقطنه مسيرها،

وحيث إن تلك المصاريف لا تدخل طي المصاريف العادية التي تبذل في النشاط الذي تعمل فيه المعترضة بما يمنع عليها حق طرحها جبائيا لعدم تخصيصها للنشاط الذي تعمل به المعترضة من جهة وعدم ترسيم المعترضة لقاء تلك المصاريف المبذولة والتي كان من الواجب تحمل المسوغ لها، وحيث أنه من غير المقبول جبائيا طرح مصاريف البستنة للعقار المسوغ لمسير المؤسسة العارضة دون تقديم مداخل جراء تلك المصاريف بما يجعل إعادة إدماج تلك المبالغ في قاعدة التوظيف في طريقه قانونا". هذا بالنسبة إلى الشرط الأصلي، المتعلق بجدوى العبء (الإنفاق) / Dépense / charge) لتحقيق الدخل أو المحافظة عليه، وهو ما يتطابق مع منطق الفصلين 8 و12 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات، حيث لا يقبل قانونا أن يتحمل الشخص نفقات وأعباء لا تساهم في تحقيق فائدة اقتصادية له ثم يطلب طرحها من دخله الخاضع للضريبة. ويقوم هذا التحليل على فكرة جوهرية في المادة الجبائية تقوم على التفرقة بين الأعباء والنفقات الشخصية (dépenses personnelles) التي لا يعتد بها في تحديد الدخل الخاضع للضريبة.

وبالنسبة إلى الشروط الشكلية لطرح الأعباء، فإنه يتجه التمييز بين صنفين من الأنظمة الجبائية : النظام التقديري والنظام الحقيقي. فبالنسبة إلى النظام التقديري (Régime forfaitaire)، يتم تحديد الدخل الصافي الخاضع للضريبة بصفة جزافية دون التدقيق في تحديد الأعباء والمقابيض الحقيقية. أما بالنسبة إلى من كان خاضعا للنظام الحقيقي، فإن الأعباء لا يقبل طرحها إلا إذا كانت مسجلة في المحاسبة

(1) قراران غير منشوران.

ومدعمة بما يثبتها. وقد تمسكت الشركة المعنية في القضية السالف ذكرها بزهادة بعض الأعباء لطلب طرحها دون أن تكون مسجلة في المحاسبة، فأجابتها المحكمة بما يلي : "إن تمسك المعترضة بزهادة معينات الكراء التي لم تتول تدوينها بالمحاسبة والتي قدرت أنها غير قابلة للإستخلاص إعمالا للمعايير المحاسبية يفنده الرجوع إلى مقدار معينات الكراء لسنوات التوظيف ضرورة أن تلك المبالغ بلغت 474.000 دينار عن سنة 1997 ومبلغ 1115.112 عن سنة 1998 و2089.958 دينار عن سنة 1999،

وحيث يتجلى أن المبالغ التي لم تتول (ي) المعترضة تدوينها بمحاسبتها والمعتبرة إنقاصا في رقم معاملاتها تزايد من سنة إلى أخرى ومجرد الإطلاع عليها ينفي اعتماد المعيار المحاسبي الذي اعتمدته المعترضة في غير موضعه،

وحيث طالما لم ترسم المعترضة تلك المبالغ بمحاسبتها ولم تكون لها مدخرات ولم تقدم في شأنها ما يفيد القيام بالتبوعات القانونية المخولة لتكوين المدخرات فإن إدماجها من إدارة الجباية يكون في طريقه ولا تثير عليها من هذه الناحية، خاصة وأنها أعلت القانون الجبائي من جهة بإعمالها للمعايير المحاسبية وفق منظوقها وأهدافها".

وأمام انتفاء الشروط الأصلية والشكلية لطرح الأعباء، تؤكد المحكمة أنه : "طالما كانت دفعات المعترضة في خصوص المصاريف المبذولة لصيانة العقار الذي تسوغه رئيسها المدير العام و لقاء مصاريف البستنة والتي تفوق معينات الكراء من جهة، كعدم تدوين مداخيل لقاءها من جهة أخرى، والمعتبرة في نطاق القواعد الجبائية من قبيل سوء التصرف الفادح والذي تجب مكافحته وكذلك عدم احترام المعترضة للتشريع الجبائي والمحاسبي والمعايير المحاسبية في القراءة السليمة لها في غير محلها، فإنه من المتجه إقرار عناصر التوظيف..."

فالمحكمة تعتبر أن الخطأ في التصرف يتمثل من جهة أولى في تكبد مصاريف لم تؤد إلى تحقيق دخل، ومن جهة ثانية في عدم تحقيق دخل (فعل سلبي، يتمثل في عدم قبض دخل كانت الظروف تقتضي قبضه أو السعي في الحصول عليه عبر القيام بالتبوعات الملزمة) مع أن ظروف الواقعة تستوجب منطقيا الحرص على الحصول عليه، وهما وجهان لعملة واحدة. فرفض طرح العبء المتمثل في هذه القضية في التكاليف التي استوجبها القيام بعملية البستنة ليس رفضا مطلقا، إذ كان من الممكن القبول بالطرح في ظروف أخرى. ذلك أن الرقّض مبرّره هو الإمتناع الإرادي عن المطالبة بالدخل الذي من المفروض أن يؤدي تحمله ذلك العبء إلى توليده وإنتاجه. وهذا هو الحال في أغلب أعمال التصرف غير العادي.

فالنتيجة التي انتهت إليها المحكمة في آخر التحليل هي أنه يجوز لإدارة الجباية أن توظف الأداء على مداخيل لم يقع قبضها فعليا، وإنما كانت الظروف تتيح للخاضع للأداء تحقيقها، إلا أنه أحجم عن ذلك "بشكل غير مبرر". فيكون بذلك، في نظر المحكمة، قد قام بعمل يتمثل في "عدم الحصول على الدخل" (Acte de non disposition)⁽¹⁾ بما يجعله معرضا لنفس الجزاء المسلط عليه في صورة

(1) انظر محاضرة الأستاذ صالح الرزقي بعنوان :

" La notion de revenu disponible imposable dans le nouveau code des impôts sur le revenu "

تحمل أعباء ما كان عليه أن يتحملها لو تعامل مع أموره بحكمة ودون إسراف أو تبذير. ففه قضاء المحكمة الابتدائية بتونس يجيز توظيف الضريبة على دخل "خيالي".

فهل كان موقف بقية المحاكم على نفس الشاكلة ؟ وهل لهذا الموقف سند في القانون ؟

لقد عرضت على المحكمة الابتدائية بأريانة إشكالية في نفس الإطار، لكنها تتعلق بوضعية ذات خصوصية مؤكدة وواضحة، وهي وضعية الشركات المنتمية إلى تجمع شركات (sociétés membres d'un groupe de sociétés). ويمكن تعريف تجمع الشركات¹ بأنه يتكون من مجموعة من الذوات المعنوية المستقلة قانونيا عن بعضها، والتي تتميز بوجود رابطة قانونية ومالية بينها (مساهمة واحدة أو كل واحدة منها في رأس مال البقية) علاوة على وجود روابط إقتصادية تتمثل في تكامل أنشطتها ووجود سياسة تجارية موحدة بينها.

وقد تم إدماج مفهوم تجمع الشركات في التشريع التونسي اعتبارا من 6 ديسمبر 2001، وذلك بصدر القانون عدد 117 لسنة 2001 المتعلق بإتمام مجلة الشركات التجارية، حيث أضيف إلى المجلة المذكورة عنوان سادس بالكتاب الخامس عنوانه : "تجمع الشركات" يضم الفصول من 61 إلى 479. وينص الفصل 461 في فقرته الأولى على أن تجمع الشركات هو "مجموعة من الشركات لكل واحدة منها شخصيتها القانونية تكون مرتبطة بمصالح مشتركة وتمسك إحداها، وتسمى الشركة الأم، بقية الشركات تحت نفوذها القانوني أو الفعلي وتمارس عليها رقابتها بشكل يؤدي إلى وحدة القرار".

على أن وجود مصالح مالية وإقتصادية أو إجتماعية موحدة⁽²⁾، فإنه يكون من المنطقي أن تتعاون الشركات المنتمية إلى تجمع الشركات لمواجهة الظروف الصعبة، حفاظا على المصلحة العامة للمجموعة. إلا أنه يشار إلى أن مصلحة المجموعة (intérêt du groupe) لا يمكن بحال من الأحوال أن تحجب المصلحة الخاصة بكل شركة (intérêt social) ولا أن تحل محلها، فإن تعارضت المصلحتان قدمت المصلحة الخاصة بالشركة، إحتراما لمبدأ الإستقلال القانوني لكل شركة لأحكام الفصل 1249 مدني. وقد كتب الفقه الفرنسي في ذلك قائلا :

L'appartenance à un groupe de sociétés n'a pas cette vertu « magique » de transformer en normal ce qui est anormal.

غير أن هذا "الحد" لا يعني أن القانون الجبائي بإمكانه أن يتجاهل المعطى الإقتصادي المتمثل في الترابط الإقتصادي للشركات المنتمية إلى تجمع شركات، وأن ينظر إلى شركات التجمع على أنها شركات

والتي ألقاها على منبر كلية الحقوق بصفافس في إطار أشغال ملتقى حول : "La nouvelle imposition du revenu"، كلية الحقوق بصفافس، 25 و 26 و 27 أبريل 1991.

كما تراجع مذكرتنا بعنوان :

"la faute de gestion en droit fiscal" Faculté de droit et de sciences politiques de Tunis, 1994-1995.

(¹) أنظر خصوصا : أطروحة الأستاذ Charley HANNOUN حول "Les groupes de sociétés" (نشرت ضمن سلسلة (Bibliothèque des thèses) وقرارات الدوائر الجزائية بمحكمة التعقيب الفرنسية ومحكمة الإستئناف بباريس في قضية "Les frères Willot".

(²) Affaire ROZEMBLUM : Cass. Crim. 4 février 1985 Dalloz 1985 p. 478.

"غريبة" عن بعضها البعض، لا يربط بينها رابط. فوحدة المصالح تجعل من تجمع الشركات في جل الأحيان طريقة لإدارة خزينة مشتركة/ وذلك لتفادي اللجوء إلى السوق النقدية أو السوق المالية. وقد عبرت اللجنة الخاصة لتوظيف الأداء لدى المحكمة الابتدائية بأريانة عن وعيها بهذه المسألة، فجاء في الحكم الصادر عنها في القضية عدد 060-99/71 بتاريخ 26 أبريل 2001 ما يلي :

"بخصوص الفوائد الناتجة عن القروض المسندة لشركات المجمع، فقد تبين أن الحساب المفتوح بين شركات المجمع لا يعدو (أن يكون) إلا طريقة تصرف مالي للحد من مديونية شركات المجمع للبنوك وبالتالي الإنقاص من الفوائد المدفوعة والتي ليست غير عبء جبائي قابل للطرح من قاعدة الأداء"⁽¹⁾.

ويستنتج من هذا الحكم أمران :

• أن اللجنة اعتبرت أن الإنتماء إلى تجمع الشركات يبرر التعامل بين شركات التجمع بأساليب غير جائزة بين شركات لا تنتمي إلى تجمع شركات،

• أن قرار اللجنة وكيفية تعليقه تدل على أن المراد هو أن الإنتماء إلى تجمع شركات يبرر أنواعا معينة من المعاملات التي تحقق مصالح جماعية، ولا يبرر عمليات أخرى ربما تؤدي إلى تضحيات مجحفة بحقوق إحدى الشركات العضو لحساب شركات عضو أخرى.

وقد تعرضت الدائرة الجبائية بالمحكمة الابتدائية بين عروس إلى نفس الإشكال، أي مسألة المعاملات داخل تجمع الشركات (opérations intra-groupe)، وذلك في حكم صادر عنها بتاريخ 24 نوفمبر 2003 تحت عدد 18، تتعلق وقائعه بإحداث حساب مشترك بين مجموعة من الشركات التي تنتمي إلى نفس تجمع الشركات، وذلك بتخصيص أموال من قبل الشركة الأم لاستعمالها من قبل بقية الشركات دون فوائض، متعلقة في ذلك بأن هذا الأسلوب في التصرف يمكن شركات التجمع من تلافي اللجوء إلى البنوك للإقتراض، وهو تصرف عادي لا يضر بإدارة الجبائية، فيما اعتبرت الإدارة الجبائية أن إسناد قروض دون فوائض يمثل عمل تصرف غير عادي بما أن فيه تخليا عن الغرض الإجتماعي المتمثل في الحصول على الأرباح، وهو يؤول إلى الإنقاص من الأصول الصافية على معنى الفصل 11 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات. وقد أجابت المحكمة عن هذا الإشكال ببيان أن نظرية التصرف غير العادي ذات منشأ فقه قضائي وخصوصا بالنسبة إلى تحديد الأعباء غير القابلة للطرح، وأن المبدأ الأساسي في مجال تسيير المؤسسات الإقتصادية هو مبدأ البحث عن تحقيق الربح، قبل أن تردف ذلك بالقول : "أما العنصر الثاني المكون للتصرف غير العادي فيتمثل في العدول عن الربح، ويمكن أن يتحدد في اتجاهين، لمصلحة الوكيل أو أحد الشركاء... كما يتحقق العدول عن الربح في مصلحة الغير المستقل عنها قانونيا بالتخلي عن دين لفائده أو بإقراضه أو تسبيق مبالغ مالية دون فوائض إلى غير ذلك من مظاهر العدول عن الربح التي شملها نظر القضاء الجبائي...

وحيث إن قرار التصرف الذي اتخذته المعارضة الآن وهو تسبيق مبالغ مالية إلى شركات ... دون فوائض يندرج ضمن عنصر التعريف الثاني لنظرية التصرف غير العادي وهو التخلي عن الربح، وقد أقرت به مما يجعلها تتحمل عبء دفع القرينة القائمة على الصبغة غير العادية للتصرف (Présomption d'anormalité) وذلك بتوفر المنفعة المقابلة التي حصلت عليها والتي يمكن أن

(1) غير منشور.

تكون اقتصادية بوجود معاملات تجارية بينها وبين الشركات المنتفعة بالتسبقات المالية أو منفعة مالية من خلال الحفاظ على مصلحة مجمع الشركات إن وجد، تماشياً مع الموقف الذي كرسه فقه القضاء المقارن في خصوص جدليات إثبات الصبغة غير العادية للتصرف.

وحيث دفعت المعارضة بانتماها لنفس المجمع مع الشركات التي وفرت لها التسبقات المالية فطالبها المحكمة بالإدلاء بما يفيد انتماها إلى مجمع شركات وكذلك بتبادلية التسبقات بينها لبيان حصول المنفعة المالية الإقتصادية (فلم تقدم ما يقنع المحكمة)...

وحيث يتضح هكذا أن التصرف المركزي بالمدخرات بوضع تسبقات مالية لفائدة شركات أخرى دون الحصول على فوائد الذي انتهجه المعارضة الآن يعد تصرفاً غير عادي وبالتالي يظل خاضعاً للأداء، و... إن كيفية تطبيق الأداء في صورة التسبقات المالية دون فوائد تتم بإدماج الخسارة الفعلية التي تحملتها الشركة وليس بإدماج الربح الفائت نظرياً، وهذه الخسارة تساوي الفوائد التي كان بإمكان الشركة الحصول عليها مع اعتماد النسبة المطبقة لدى المؤسسات البنكية والمالية...

ويستروح من هذا القرار ما يلي :

- أن المحكمة لا تمنع من حيث المبدأ في مراعاة انتما الشركة إلى تجمع شركات للإقرار بخصوصية الروابط المالية بين هذه الشركات، بما يبرر تخصيصها بنظام جبائي مميز،
- أن المحكمة تعتبر أنه حتى لا تعد المعاملات المالية بين الشركات دون فائدة اقتصادية حينية من قبيل أعمال التصرف غير العادي، فإنه يجب علاوة على انتما الشركات المعنية إلى تجمع شركات أن تتميز التسبقات أو القروض دون فوائد بالصبغة التبادلية، أي أن لا تقع في اتجاه واحد، من شركة ما لفائدة البقية.
- أن الجزء الذي قرره المحكمة يتمثل في إخضاع الفوائد التي كان من الممكن جنبها لو أجريت العملية في ظروف تجارية عادية. وما يثير الإنتباه هو أن المحكمة أكدت أن الأمر لا يتعلق بإدماج ما فات الشركة من الربح، بل في ما تكبدته من الخسارة، وهو تحليل لا يطابق حقيقة ما قضت به، ذلك أن الخسارة على معنى الفصلين 115 و 278 من مجلة الإلتزامات والعقود هي ما أنفقه الشخص من ماله بسبب الفعل الضار، حال أن الشركة المقرضة دون فائض لم تتفق شيئاً، وخصوصاً الفوائد، بل إنها فوتت على نفسها ربحاً، وهو الفائض.
- أن نسبة الفائض المعتمدة هي النسبة المتعامل بها في السوق النقدية، وهو حل يثير أكثر من سؤال حول مبررات اعتماده خاصة أن الأمر لا يتعلق بمؤسسة مالية، بل بشركة صناعية أو تجارية لا تمارس النشاط البنكي، كما أن هذا الحل يفرض على الشركات تحقيق أقصى ربح ربما تتيح لها الظروف تحقيقه (علماً بأنه أمر غير مؤكد، خاصة أن الشركة المقرضة لو طالبت بهذا الفائض لخبرت الشركة المستدينة اللجوء إلى البنوك)، وهو ما يتجافى صراحة مع إحدى النتائج الحتمية لإقرار مبدأ حرية التصرف في المؤسسات، المستمد حتماً من مبدأ حرية الصناعة والتجارة، الذي يجد جذوره في المبادئ العامة للدستور.
- أن المحكمة نفسها تقر بغياب سند نصي لتطبيق نظرية التصرف غير العادي في ما يتعلق بالمقاييس، وهو ما ألجأها إلى الفقه وإلى فقه القضاء المقارن، وهذا ما يطرح إشكالا

بخصوص مدى احترام هذا الحل لمبدأ شرعية الجباية، خاصة أن يؤدي إلى توظيف ضريبة على مداخيل ليس لها أي وجود حقيقي.

- إن المشرع نفسه يؤكد عدم وجود سند عام لتطبيق نظرية أعمال التصرف غير العادية. فقد جاء بالفصل 75 من القانون عدد 80 لسنة 2003 المؤرخ في 29 ديسمبر 2003 المتعلق بقانون المالية لسنة 2004، والذي جاء في باب "تعديل نسبة الفوائد الخاصة بالحساب الجاري" أنه : "تفتح الفقرة VII من الفصل 48 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات كما يلي :

VII - تطرح الفوائد الممنوحة للشركاء حسب قيمة المبالغ التي يدفعونها أو يتركونها على ذمة الشركة زيادة على مناباتهم في رأس المال، وذلك في حدود نسبة 8 بالمائة، على أن لا تتجاوز المبالغ الناتجة عنها الفوائد نسبة 50 بالمائة من رأس المال وأن يكون رأس المال مسددا كلياً. وتدمج ضمن النتائج الخاضعة للضريبة على أساس نسبة 8 بالمائة، الفوائد غير الموظفة أو الموظفة بنسبة تقل عن هذه النسبة بعنوان المبالغ التي تضعها الشركة على ذمة الشركاء. ولا تطبق أحكام هذه الفقرة إذا تعلق الأمر بمؤسسات قرض لها صفة بنك أو بمؤسسات قرض مشتركة محدثة باتفاقيات مصادق عليها بقانون. وتؤخذ في هذه الحالة بعين الاعتبار الفوائد المعتمدة من قبل المؤسسات المذكورة بعنوان القروض مع الغير.

وتقبل للطرح المبالغ المدفوعة بعنوان تأجير سندات المساهمة المنصوص عليها بالفصل 369 من مجلة الشركات التجارية في حدود 8 بالمائة من القيمة الإسمية للسندات".

ويخلص من هذا النص أن تطبيق نظرية أعمال التصرف غير العادية لا يشمل إلا نوعاً واحداً من العمليات، وهي القروض والتسبيقات التي تسندها الشركات إلى الشركاء فيها. فهي تهم فقط الأشخاص الخاضعين إلى الضريبة على الشركات دون من كان خاضعاً للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين. كما أن هذا النص لا ينطبق بأثر رجعي، بل يسري على المستقبل فقط، فلا يمكن تطبيقه إلا على العمليات المجراة بين الشركات والشركاء فيها بداية من تاريخ دخول الأحكام المذكورة حيز التطبيق، أي بعد 1 جانفي 2004.

أما المحكمة الابتدائية بصفاقس، فقد تطرقت إلى مسألة مدى إمكان تطبيق نظرية أعمال التصرف غير العادية في مادة الأداء على القيمة المضافة، فكان حكمها قاطعاً، إذ جاء في حكم عدد 84 صادر بتاريخ 4 ديسمبر 2002⁽¹⁾ أن الأداء على القيمة المضافة له صبغة عينية، فلا يمكن توظيفه على مبالغ لم يقع دفعها فعلياً، وأن وعاء الضريبة المذكورة يتمثل في المبلغ المدفوع لا غير، فلا مجال للعمل بنظرية أعمال التصرف غير العادية في ميدان الأداء على القيمة المضافة.

(1) غير منشور.

Le caractère global du revenu & théorie de l'accessoire

تقتضي المادة 47 من مجلة الأحكام العدلية (المجلة العثمانية، 1876) أن "التابع تابع"، وتنص المادة 48 على أن "التابع لا يفرد بالحكم". أما مجلة الالتزامات والعقود التونسية، فلا تتضمن نصوصا مماثلة، مع أنها تكرر نظرية التبعية في عديد أحكامها، وخاصة منها تلك المتعلقة بأحكام تسليم المبيع (الفصل 610 وما يليه). ومن ناحيتها، لا تتضمن مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات، على غرار المجلة العامة للداءات (Code Général des Impôts, CGI) في فرنسا، نصا يكرر نظرية التبعية، إلا أن ذلك لم يمنع فقه القضاء الجبائي الفرنسي من تكريسها بناء على المبدأ القانوني العام : التابع يتبع المتبوع / الأصل (l'accessoire suit le principal). ويشير الفقيه موريس كوزيان إلى أن تطبيق نظرية التبعية يشترط على الأقل توفر أمرين، وهما :

- اختلاف الأحجام، بحيث يعد تابعا ما يكون أقل حجما، ويعد متبوعا ما كان غالبا أو طاغيا أو مهيمنًا أو أكبر من غيره، وهو العنصر المسمى : **La prépondérance**،
- قيام رابطة قوية ووثيقة (**Le lien étroit**) بين العنصر الأقل حجما (التابع) والعنصر الأكثر حجما.

كما يضيف الفقيه المذكور أن ما يلاحظ من خلال واقع التشريع وفقه القضاء الجبائي هو أن صنف المداخل التجارية والصناعية هو الأكثر جاذبية بالنسبة إلى أصناف المداخل الأخرى، بحيث إنه إذا كان الشخص يحقق مداخل من صنف الأرباح الصناعية والتجارية ومداخل من أحد الأصناف الأخرى، فإن المرجح هو أن الأرباح الصناعية والتجارية BIC هي التي ستمارس قوة جذب Force attractive على أحد الأصناف الأخرى أو بعضها لتحويلها بموجب نظرية التبعية إلى أرباح صناعية وتجارية. ومن الأمثلة التقليدية على ذلك أن يكون الشخص تاجرا، وأن يمارس في نفس الوقت نشاطا فلاحيا، ويتمثل هذا النشاط الفلاحي في إنتاج مواد تستعمل لاحقا بعد تحويلها في النشاط التجاري أو الصناعي (أو الحرفي)، فيجيز القانون الجبائي "إدماج" المداخل الفلاحية إن كانت أقل حجما بكثير من الأرباح التجارية، في الصنف الأخير، ويعد كامل الدخل دخلا تجاريا وصناعيا.

على أن تطبيق نظرية التبعية له بعض الحدود، منها ما يتصل بالشرطين الأساسيين السابق ذكرهما، ومنه ما يتصل بنوعية المداخل. فالأصل أن بعض أصناف المداخل يصعب تطبيق نظرية التبعية في ما بينها. وبما أن الفقه يقسم المداخل عامة إلى : مداخل رأس مال (Revenus du capital)، ومداخل عمل (Revenus du travail)⁽¹⁾، فإن الغالب هو عدم تطبيق نظرية التبعية بين أحد مداخل رأس المال وأحد مداخل العمل.

(1) من بين الفقهاء الذين تبنا هذه التفرقة : روجي بلانشي Roger BLANCHER الذي يشير إلى أن بعض المداخل توجد على الحدود بين هذين الصنفين، وأهمها : المداخل الفلاحية، التي هي ثمرة رأس المال (الأرض) والعمل.

وقد نحا فقه قضاء محكمة الإستئناف بينزرت مدخل معقولاً في هذه المسألة، منشأه قرار المحكمة
ضمنية في قرار لها صادر بتاريخ 25 نوفمبر 2002 تحت عدد 2.02.09 أن الشخص الذي يمارس في
نفس الوقت وظيفة عمومية (أستاذ تعليم ثانوي) ونشاطاً فلاحياً لا تطبق عليه نظرية التبعية، وإنما يعد
الأجر الذي يحصل عليه أحد عناصر الدخل الإجمالي، ولا يجوز إخراجه منه بدعوى أنه خضع إلى
الخصم من المورد. غير أن اعتبار أن الأجر يمثل إلى جانب الدخل الفلاحي مكونات للدخل الإجمالي لا
يعني أن أحدهما من توابع الثاني، بل يظل كل واحد منهما مستقلاً.
وفي رأينا، فإنه، في هذه القضية وغيرها، لا يتصور أن يكون الأجر أو ما إليه من المداخل
(المرتبات والجرایات...) من توابع الدخل الفلاحي ولا العكس، مهما تفاوتت مبلغ هذه المداخل وحجمها.