

## Les procédures de vérification à travers les arrêts du tribunal administratif



Par Faez CHOYAKH  
Expert-comptable

Titulaire du mastère spécialisé en droit fiscal  
Enseignant à l'ISG, à la FDSJPS de Tunis et à  
l'IHEC de Carthage  
e-mail : choyakh.faez@tunet.tn

La jurisprudence du tribunal administratif est appelée à jouer un rôle déterminant dans l'évolution du système fiscal.

Dans cet article, nous présentons une synthèse classée par thème des principaux arrêts du tribunal administratif portant sur les procédures de vérification :

1. Procédures de vérification préliminaire.
2. La durée de la vérification approfondie.
3. La force probante de la comptabilité.
4. La reprise de la vérification lorsque l'administration dispose de renseignements touchant à l'assiette et à la liquidation de l'impôt et dont elle n'a pas eu connaissance précédemment.
5. Le rehaussement des résultats de la vérification fiscale après le prononcé du jugement de première instance.
6. La possibilité de contrôler les acomptes provisionnels.
7. La prescription.
8. L'assermentation des vérificateurs.

### 1. Procédures de vérification préliminaire

Dans l'arrêt n° 38993 rendu en date du 24 janvier 2009, le tribunal administratif considère que l'expression «documents et renseignements dont dispose l'administration» prévue par l'article 37 du CDPF ne se limite pas aux seuls déclarations et documents déposés par le contribuable. Cette expression s'étend à toutes informations parvenues à l'administration dans le cadre de l'accomplissement par les contribuables de leurs obligations fiscales. Celles-ci comprennent notamment les informations

recueillies de la déclaration de l'employeur, ou à l'occasion de l'enregistrement des actes, écrits et documents ainsi que les informations sur les marchés publics systématiquement communiquées à l'administration fiscale conformément aux dispositions du 2<sup>ème</sup> paragraphe de l'article 16 du CDPF. Selon le tribunal administratif, l'expression «documents et renseignements dont dispose l'administration» comprend aussi les informations recueillies par l'administration dans le cadre de l'exercice du droit de communication prévu par l'article 16 du CDPF, article classé parmi les dispositions générales du code et s'appliquant aux vérifications préliminaire et approfondie et qui oblige les services de l'Etat et des collectivités locales, les établissements et entreprises publics, les sociétés et organismes contrôlés par l'Etat ou par les collectivités locales ainsi que les établissements, entreprises et autres personnes morales du secteur privé et les personnes physiques, à communiquer aux agents de l'administration fiscale sur demande écrite et pour consultation sur place les registres, la comptabilité, les factures et les documents qu'ils détiennent dans le cadre de leurs attributions ou dont la tenue leur est prescrite par la législation fiscale et qui les oblige à faire parvenir aux agents de l'administration fiscale, sur demande écrite, des listes nominatives de leurs clients et fournisseurs. Le tribunal administratif exige, toutefois, que la demande de l'administration ait un caractère général, abstrait et qu'elle ne vise pas une ou plusieurs personnes déterminées. Compte tenu de ce qui précède, le tribunal administratif considère qu'il est possible pour l'administration fiscale qui détecte un revenu non déclaré, de corriger les déclarations souscrites par

le contribuable sans recourir aux procédures de la vérification approfondie (1).

Dans l'arrêt du 24 janvier 2009 rendu sous le numéro 38980, la haute juridiction administrative confirme l'annulation d'une taxation d'office succédant à une vérification préliminaire qui a redressé la situation fiscale personnelle d'un contribuable en se basant sur les présomptions des articles 42 et 43 du code de l'IRPP et de l'IS. Le tribunal administratif considère que l'administration fiscale ne peut pas rechercher dans le patrimoine financier du contribuable des éléments permettant de réévaluer ses revenus forfaitairement sur la base de l'accroissement du patrimoine conformément aux dispositions des articles 42 et 43

du code de l'IRPP et de l'IS. De telles investigations et réévaluations exigent que l'administration respecte les garanties de la vérification approfondie prévues par les articles 38, 39, 40 et 41 du CDPF et particulièrement l'envoi au contribuable d'un avis préalable et son information de son droit de se faire assister (2).

## 2. La durée de la vérification approfondie

Sous l'empire de l'ancienne législation, plusieurs décisions jurisprudentielles ont traité des cas de dépassement du délai maximal de vérification (qui était fixé par la charte du contribuable à 4 mois) :

- Selon plusieurs arrêts du tribunal administratif, le dépassement sans motif du délai de 4 mois sans

(1) Tribunal Administratif ; Arrêt n° 38993 du 24 janvier 2009 :

المحكمة الإدارية / القضية عدد 38993 / تاريخ القرار : 24 جانفي 2009

عن المطعن الوحيد المأخوذ من خرق وسوء تأويل أحكام الفصل 37 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية :

وحيث أن عبارة « كل الوثائق والمعلومات المتوفرة لدى الإدارة » الواردة بالفصل 37 سالف الذكر لا تقتصر على التصاريح والوثائق المختلفة التي أودعها المطالب بالأداء لدى مصالح الجبائية، بل تتعداها لتشمل كل المعلومات التي ترد على الإدارة في نطاق تولي الخاضعين للأداء القيام بواجباتهم الجبائية على غرار التصاريح الواجب إيداعها من قبل المدينين بمبالغ خاضعة للخصم من المورد عملا بأحكام الفصل 55 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية أو بمناسبة تسجيل مختلف العقود والكتابات والوثائق وفقا لأحكام مجلة معالم التسجيل والطابع الجبائي أو الإرشادات التي يتعين على مصالح الدولة والجماعات المحلية والمنشآت العمومية والشركات التي تساهم الدولة في رأس مالها توجيهها ألبا إلى الإدارة، بخصوص صفقات البناء والصيانة والتزويد والخدمات وغيرها والتي تبرمها مع الغير وذلك طبقا لأحكام الفقرة 2 من الفصل 16 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية.

وحيث تشمل تلك العبارة أيضا كل المعلومات التي تتحصل عليها الإدارة في نطاق حق الإطلاع الذي خوله لها الفصل 16 من نفس المجلة الوارد ضمن الأحكام العامة المنطبقة على المراجعين الأولية والمعقبة والذي يلزم مصالح الدولة والجماعات المحلية والمؤسسات والمنشآت العمومية والشركات والمنظمات الخاضعة لرقابة الدولة والجماعات المحلية وكذلك المؤسسات والمنشآت وغيرها من الذوات المعنوية التابعة للقطاع الخاص والأشخاص الطبيعيين بتمكين أعوان مصالح الجبائية عند الطلب كتابيا من الإطلاع على عين المكان على الدفاتر والمحاسبة والوثائق التي يسكونها كالفئات الاسمية في الحرفاء والمزودين شريطة أن يكون طلب الإدارة عاما ومجردا ولا يستهدف شخصا أو أشخاصا معيّنين بذواتهم.

وحيث بناء على ما تقدم وفي صورة ما إذا أفضت المراجعة الأولية إلى اكتشاف مداخل غير مصرح بها فإنه يجوز لإدارة الجبائية تصحيح تصاريح المطالب بالأداء وذلك بإدماج تلك المداخل المخفية ضمن قاعدة الضريبة المستوجبة دون حاجة إلى اتباع إجراءات المراجعة المعقبة أما في الصورة التي لا تكتفي فيها الإدارة بذلك وتلتجئ إلى البحث في عناصر الذمة المالية للمطالب بالأداء وإعادة تقييم مداخله بطريقة جرافية على أساس نمو ثروته أو استنادا إلى نفقاته الظاهرة والجلية طبقا للفصلين 42 و43 من مجلة الضريبة فإنه يتعين عليها إعلامه مسبقا بإجراء المراقبة وبحقه في الاستعانة بمن يختاره أثناء سيرها مع تمكينه من جميع الضمانات المخولة له في إطار المراجعة المعقبة المنصوص عليها بالفصول 38 و39 و40 و41 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية.

وحيث طالما اكتفت مصالح الجبائية في قضية الحال بإدخال تعديلات على الوضعية الجبائية للمعقب ضده بالاستناد إلى المعلومات المتوفرة لديها والتي تثبت قيامه ببيعوات لفائدة ديوان الجيوب بمبلغ قدره 15.072,958 د بالنسبة إلى سنة 2003 وبمبلغ قدره 8.566,960 د بالنسبة إلى سنة 2004، فإنه يجوز لها تصحيح تصاريحه وإدماج تلك المداخل ضمن قاعدة الضريبة دون حاجة إلى اتباع إجراءات المراجعة المعقبة، الأمر الذي ينتج عنه قبول هذا المطعن ونقض الحكم المطعون فيه على هذا الأساس.

(2) Tribunal Administratif ; Arrêt n° 38980 du 24 janvier 2009 :

المحكمة الإدارية / القضية عدد 38980 / تاريخ القرار : 24 جانفي 2009

عن المطاعن الثلاثة المأخوذة من سوء تأويل أحكام الفصل 37 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية وتخريف الوقائع وضعف التعليل لاتحاد القول فيها :

وحيث بناء على ما تقدم وفي صورة ما إذا أفضت المراجعة الأولية إلى اكتشاف مداخل غير مصرح بها، فإنه يجوز لإدارة الجبائية تصحيح تصاريح المطالب بالأداء وذلك بإدماج تلك المداخل المخفية ضمن قاعدة الضريبة المستوجبة دون حاجة إلى اتباع إجراءات المراجعة المعقبة أما في الصورة التي لا تكتفي فيها الإدارة بذلك وتلتجئ إلى البحث في عناصر الذمة المالية للمطالب بالأداء وإعادة تقييم مداخله بطريقة جرافية على أساس نمو ثروته أو استنادا إلى نفقاته الظاهرة والجلية طبقا للفصلين 42 و43 من مجلة الضريبة فإنه يتعين عليها إعلامه مسبقا بإجراء المراقبة وبحقه في الاستعانة بمن يختاره أثناء سيرها مع تمكينه من جميع الضمانات المخولة له في إطار المراجعة المعقبة المنصوص عليها بالفصول 38 و39 و40 و41 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية.

وحيث طالما لم تكتف الإدارة في النزاع الراهن بتصحيح تصاريح المطالب بالأداء اعتمادا على الوثائق والمعلومات المتوفرة لديها وإنما تجاوزت ذلك بالبحث في كامل عناصر الذمة المالية للمعقب ضده وتولت إعادة تقييم مداخله بطريقة جرافية استنادا إلى نمو ثروته ومستوى عيشه دون اتباع إجراءات المراجعة المعقبة ودون تمكينه من الضمانات المخولة له قانونا في هذه الحالة فإن قرار التوظيف يعد مخالفا للقانون ومعرضا للإبطال.

وحيث بناء على ما سبق ينتج رفض المطاعن الثلاثة المتمسك بها من المعقبة كرفض مطلب التعقيب المائل أصلا.

motifs valables vicie la procédure et entraîne la - Toutefois, la juridiction suprême tolère le  
décharge des redressements (3). dépassement de la durée de vérification lorsque

(3) Tribunal Administratif ; Arrêt n° 32006 du 11 mars 2002 :

المحكمة الإدارية / القضية عدد 32006 / تاريخ القرار : 11 مارس 2002

وحيث طالما حدد ميثاق المطالب بالضريبة مدة المراجعة بأربعة أشهر وحصر إمكانية تجاوزها في بعض الحالات الاستثنائية والتي يتم فيها إعلام المعني بالأمر كتابيا بالتمديد لفترة محدودة فإن تجاوز الإدارة لذلك الأجل بأربعة أشهر كاملة دون سابق إعلام يترتب عنه فساد عملية التوظيف.

Tribunal Administratif ; Arrêt n° 33255 du 25 mars 2002 :

المحكمة الإدارية / الدائرة التعقيببية / القضية عدد 33255 تع / تاريخ القرار : 25 مارس 2002

وحيث استمرت مدة المراقبة والحال تلك 11 شهرا متجاوزة بذلك أجل الأربعة أشهر بسبعة أشهر وخمسة أيام.

وحيث أنه لا شيء يملف القضية يفيد تولى الإدارة إعلام المعقبة بالتمديد في تلك المدة على معنى الفصل 2 المذكور أعلاه.

وحيث ولئن كانت آجال الأربعة أشهر المذكورة بالميثاق ذات طابع استنهابسي، فإن الإدارة قد تجاوزتها بصفة غير معقولة وغير مبررة باعتبار أنه لا وجود لأي أثر كتابي يفيد إعلام المطالب بالضريبة بالتمديد في هذه المدة.

وحيث وتأسيسا على ما ذكر فإن قضاء اللجنة الخاصة بتوظيف الأداء ببطلان الإجراءات لتجاوز مدة المراقبة المحددة بأربعة أشهر فيها أضحي في محله مما يتعين معه رفض المطعن المائل.

Tribunal Administratif ; Arrêt n° 33322 du 1<sup>er</sup> juillet 2002 :

المحكمة الإدارية / الدائرة التعقيببية / القضية عدد 33322 تعقيب / تاريخ القرار : 1 جويلية 2002

وحيث يتضح بالرجوع إلى ملف القضية أن المراقبة قد ابتدأت فعليا بتاريخ 6 ماي 1999 وانتهت بتاريخ 25 ديسمبر 1999 فاستمرت والحال تلك لمدة 7 أشهر و21 يوما متجاوزة أجل الأربعة أشهر بثلاثة أشهر و21 يوما.

وحيث أنه بالرغم من سكوت الميثاق عن المدة التي يجوز للإدارة تمديد المراقبة خلالها، فإنه لا يجب أن تطلق يد هذه الأخيرة في هذا التمديد وإلا أصبح أجل الأربعة أشهر غير ذي موضوع، الأمر الذي قد يتسبب في المس بالسير العادي لنشاط المطالب بالضريبة إما بحكم وجود المراقبين محل المطالب بالضريبة في صورة إجراء المراقبة بمكاتب المؤسسة وإما لبقاء وثائق المحاسبة بحوزة الإدارة في صورة إجراء المحاسبة بمكاتب الإدارة.

وحيث ولئن كانت آجال الأربعة أشهر المذكورة بالميثاق ذات طابع استنهابسي، فإن الإدارة قد تجاوزتها بصفة غير مبررة باعتبار أنه لا وجود لأي أثر كتابي يفيد إعلام المطالب بالضريبة بالتمديد في هذه المدة.

وحيث وتأسيسا على ذلك فإن قضاء اللجنة الخاصة بتوظيف الأداء ببطلان الإجراءات لتجاوز مدة المراقبة المحددة بأربعة أشهر دون وجود ما يفيد التمديد فيها أضحي في محله مما يتعين معه رفض المطعن المائل.

Tribunal Administratif ; Arrêt n° 33533 du 7 juillet 2003 :

المحكمة الإدارية / القضية عدد 33533 / تاريخ القرار : 7 جويلية 2003

وحيث يتضح بالرجوع إلى ملف القضية أن تاريخ الإنطلاق الفعلي للمراقبة يوافق يوم 4 ديسمبر 1995 وهو التاريخ المضمن بالإعلام بتأجيل بدء عملية المراقبة المؤرخ في 31 أكتوبر 1995 في حين أن انتهاءها هو في 18 فيفري 1996 مثلما ثبت ذلك تاريخ تبليغ التعديل للمطالب بالأداء.

وحيث تكون المراقبة والحالة ما ذكر قد تجاوزت بكثير أجل الأربعة أشهر دون إعلام المطالب بالضريبة بنية التمديد فيها.

وحيث وتأسيسا على ذلك فإن اعتبار اللجنة الخاصة بالتوظيف الإجباري بأن إجراءات التوظيف الإجباري كانت سليمة رغم تجاوز مدة المراقبة المحددة بأربعة أشهر دون وجود ما يبرر التمديد فيها يعد في غير محله الأمر الذي يتعين معه قبول الطعن المائل.

Tribunal Administratif ; Arrêt n° 32392 du 22 avril 2002 :

المحكمة الإدارية / القضية عدد 32392 / تاريخ القرار : 22 أبريل 2002

وحيث يتضح بالرجوع إلى تقرير توظيف الأداء المؤرخ في 16 جانفي 1995 والذي كان أساسا لصدور قرار التوظيف أن المراقبة امتدت من 16 فيفري 1994 إلى 19 سبتمبر 1994 تاريخ تبليغ نتائج المراجعة الخاصة بالمعقب ضده أثناء إعلامه هو وشركائه بنتائج مراجعة الشركة مما يجعلها تتجاوز بكثير المدة المخولة للإدارة لإجراء المراجعة، الأمر الذي يصير قرار التوظيف حريا بعدم الإعتماد وهو ما انتهت إليه اللجنة ويعد بالتالي قرارها في طريقه، الأمر الذي يتجه معه رفض هذا المطعن.

Tribunal Administratif ; Arrêt n° 35094 du 3 janvier 2005 :

المحكمة الإدارية / القضية عدد 35094 / تاريخ القرار : 3 جانفي 2005

وحيث أنه في حكم ما تقدم كون عملية المراقبة التي خضع لها المعقب قد تجاوزت بشكل مشط الأجل القانوني المنصوص عليه بميثاق المطالب بالضريبة، الأمر الذي يتجه معه نقض القرار المطعون فيه على هذا الأساس وذلك دون الحاجة للخوض في بقية المطاعن.

Tribunal Administratif ; Arrêt n° 34820 du 14 mars 2005 :

المحكمة الإدارية / القضية عدد 34820 / تاريخ الحكم : 14 مارس 2005

وحيث أن مدة المراقبة تكون في كل الأحوال قد تجاوزت بكثير أجل الأربعة أشهر المنصوص عليه بميثاق المطالب بالضريبة حتى بعد طرح فترات توقف عملية المراقبة يطلب من الشركة المعقب ضدها، الأمر الذي يكون معه قضاء اللجنة الخاصة بالتوظيف الإجباري في هذا الخصوص سليما واقعا وقانونا مما يغدو معه المطعن المائل حريا بالرفض.

Tribunal Administratif ; Arrêts n° 34911 et 34915 du 4 juillet 2005 :

المحكمة الإدارية / القضيتان عدد 34911 و34915 / تاريخ القرار : 4 جويلية 2005

وحيث أن تجاوز الإدارة آجال الأربعة أشهر المذكورة بالميثاق، في ظل انعدام أي أثر كتابي يفيد إعلام المطالب بالضريبة بالتمديد في هذه المدة، فيه خرق للإجراءات، مما يتجه معه قبول هذا المطعن ونقض القرار المطعون فيه على أساسه.

ce dépassement se limite à quelques jours (4) ou lorsqu'il est raisonnable et justifié (5). Selon le juge de cassation aussi, le contribuable ne peut pas se prévaloir du dépassement du délai de vérification lorsque les documents comptables n'ont pas été communiqués en une seule fois aux vérificateurs (6). En tout état de cause, il appartient à l'administration fiscale de présenter aux juges de fond la preuve qu'elle a demandé la prorogation du délai de contrôle ou qu'elle a demandé des pièces et documents au contribuable et que le contribuable n'a pas collaboré avec elle (7).

- Dans l'arrêt n° 38211 du 31 décembre 2008 rendu en assemblée plénière, le tribunal administratif a

validé l'annulation de l'arrêté de taxation d'office pour dépassement du délai maximal de vérification (4 mois). Dans l'espèce, la vérification qui touchait l'exercice 1994 avait commencé le 6 juin 1996 et s'est achevée par la notification de ses résultats le 13 novembre 1997. Dans la même espèce, le tribunal administratif censure l'arrêt de la cour d'appel qui a annulé l'arrêté de taxation d'office alors qu'il contenait des chefs de redressements se rapportant aux exercices 1995 et 1996 et qu'il s'est avéré que l'administration fiscale avait notifié un avis complémentaire de vérification pour la période allant du 1<sup>er</sup> janvier 1995 au 31 décembre 1996, que la deuxième vérification avait débuté le 21 janvier 1997 et s'est achevée le 15 novembre 1997.

(4) Tribunal Administratif ; Arrêts n° 34349 et 34361 du 19 avril 2004 :

المحكمة الإدارية / القضية عدد 34349 و 34361 / تاريخ القرار : 19 أبريل 2004  
وحيث يتضح بالرجوع إلى أوراق القضية أن نائب المعقبة أقر صراحة صلب مذكرة الطعن بأن تبليغ نتائج المراقبة للمطالبة بالأداء قد تم في موفى شهر جويلية 1998 وبالتالي فإن ذلك الإفراج يقيم الدليل على أن مدة المراقبة لم تتجاوز الفترة المسموح بها إلا ببضعة أيام مما ينتج عنه رفض المطعن الراهن.

(5) Tribunal Administratif ; Arrêt n° 33165 du 9 décembre 2002 :

المحكمة الإدارية / القضية عدد 33165 / تاريخ القرار : 9 ديسمبر 2002  
وحيث سبق لفقهاء قضاة هذه المحكمة أن استقر على أنه يمكن للإدارة تجاوز أجل الأربعة أشهر المذكورة بالميثاق بصفة معقولة ومبررة وخاصة في صورة ماطلة المعني بالأمر في مدتها بالوثائق المحاسبية الضرورية لإجراء المراقبة، وذلك بشرط أن يتم إعلام المطالب بالضريبة كتابيا بهذا التمديد.  
وحيث يكون بالإستناد إلى فقه القضاة المشار إليه، تجاوز الإدارة في قضية الحال لأجل المراقبة بستة أيام فحسب أجلا معقولا من ناحية ومبررا من ناحية أخرى نظرا للمطالبة التي أبدتها المعقبة حيال مطالبته بوثائقها المحاسبية، الأمر الذي من شأنه أن يجعل من قضاة اللجنة المنصوص عليه أعلا في طريقه ومطابقا لمقتضيات الفصل 63 من مجلة الضريبة المدعى خرقه.

(6) Tribunal Administratif ; Arrêt n° 33409 du 12 mai 2003 :

المحكمة الإدارية / القضية عدد 33409 / تاريخ القرار : 12 ماي 2003  
وحيث إن عدم تمكن المحققين من جميع الوثائق المحاسبية دفعة واحدة من قبل الشركة واعتمادها في ذلك على مراحل من شأنه أن يؤدي إلى إقحام مسؤوليتها في طول عملية المراقبة ويفقدها حق التمسك بامتداد عملية المراقبة على أكثر من أربعة أشهر المنصوص عليها بميثاق المطالب بالضريبة.

Tribunal Administratif ; Arrêt n° 35990 du 16 octobre 2006 :

المحكمة الإدارية / القضية عدد 35990 / تاريخ الحكم : 16 أكتوبر 2006  
عن المطعن الأول المتعلق بخرق أحكام الفقرة الثانية من الباب الثاني من ميثاق المطالب بالضريبة والخطأ في تأويلها:  
حيث تمسك نائب المعقب في إطار هذا المطعن بخرق أحكام الفقرة الثانية من الباب الثاني من ميثاق المطالب بالضريبة والخطأ في تأويلها بمقولة أن الأحكام المذكورة حددت مدة الرقابة بأربعة أشهر ابتداء من تاريخ إنطلاقها الفعلي وهو أمر تمت مخالفته في المنازعة الماثلة ضرورة أن المراقبة إنطلقت بتاريخ 18 جانفي 2000 وإنتهت يوم 26 جوان 2000 تاريخ تبليغ التعديل للمعقب وتجاوزت بالتالي فترة المراقبة المحددة قانونا.  
وحيث إستقر فقه قضاة المحكمة الإدارية على إعتبار أن إمتناع المطالب بالضريبة عن تمكين الإدارة من كامل الوثائق الضرورية للقيام بعملية المراجعة صبرا واحدة وركونه إلى تمكينها من الوثائق المذكورة على مراحل من شأنه أن يقحم مسؤوليته في طول فترة المراقبة ويفقده حقه في التمسك بتجاوز المراقبة المدة المحددة قانونا.  
وحيث ثبت في المنازعة الماثلة، أن الإعلام بالمراقبة وإن كان في 18 جانفي 2000 فإن المعقب لم يمكن الإدارة من كامل الوثائق المحاسبية دفعة واحدة، الأمر الذي إقتضى مطالبته بجملة من الوثائق في 17 أبريل 2000، كما ثبت أن المعني بالأمر لم يمكن الإدارة من الوثائق المطلوبة إلا في 4 ماي 2000، على نحو ما ورد بشهادة التسلم، وتبعاً لما سبق بيانه فإنه لا وجه لإعتبار الإدارة قد خالفت المدة المحددة في ميثاق المطالب بالضريبة باعتبار أن المطالب بالأداء يتحمل مسؤولية التأخير.

(7) Tribunal Administratif ; Arrêts n° 35523 et 35526 du 14 juillet 2006 :

المحكمة الإدارية / القضيتان عدد 35523 و 35526 / تاريخ القرار : 14 جويلية 2006  
وحيث لم تدل الإدارة لمحكمة الموضوع بما يفيد اتخاذها لقرار في تمديد أجل المراقبة ولا بما يفيد أنها طلبت من المطالب بالأداء مدها بوثائق وأنه تلدد أو ما طل في ذلك، الأمر الذي لا يمكن معه تحميله نتيجة تجاوز المدة القانونية لعملية المراقبة الجبائية وهو ما يكون معه القرار المنتقد في غير طريقه لما انتهى إلى أن الإدارة احترمت مدة الأربعة أشهر وتعين لذلك قبول المطعن الراهن.

Sur le fond, le tribunal administratif conclut que le vice procédural s'est limité au seul exercice 1994 et que la vérification ayant touché les exercices 1995 et 1996 était régulière (8).

- Enfin, il faut souligner que le tribunal administratif considère que le dépassement du délai maximal de vérification n'est pas d'ordre public et n'a pas à être soulevé d'office par le juge fiscal (9).

(8) Tribunal Administratif ; Arrêt n° 38211 du 31 décembre 2008 :

المحكمة الإدارية / القضية عدد 38211 / تاريخ القرار : 31 ديسمبر 2008

حيث تعيب المحكمة على الحكم المطعون فيه نقضها لقرار التوظيف الإجباري برتمه وبخصوص كامل سنوات التوظيف إستنادا إلى تجاوز الإدارة للمدة القصوى المسموح بها قانونا لإجراء المراقبة والمحددة بأربعة أشهر من تاريخ إنطلاقها الفعلي مخالفة بذلك أحكام الباب الثاني - فقرة 2 من ميثاق المطالب بالضريبة ومخالفة في نفس الوقت القرار التعقيبي عدد 34236 الصادر عن المحكمة الإدارية بتاريخ 23 فيفري 2004 والقاضي بالنقض والإحالة إستنادا إلى تجاوز الإدارة للمدة القصوى المسموح بها قانونا بخصوص مراقبتها الجبائية لسنة 1994 فحسب دون بقية سنوات التوظيف.

وحيث ثبت بالرجوع على الحكم المطعون فيه أن محكمة الإستئناف بصفاقتين بصفتها محكمة الإحالة لم تكتف بنقض قرار التوظيف الإجباري بخصوص سنة 1994 وإنما تجاوزت ذلك إلى نقض ذلك القرار برتمه وبخصوص كامل سنوات التوظيف بما في ذلك سنتي 1995 و 1996.

وحيث إقتضى الفصل 2 من الباب الثاني من ميثاق المطالب بالضريبة ما يلي: «رغم أن القانون لم يضبط مدة إجراء عملية المراقبة فإن هذه الأخيرة لا يمكن أن تتجاوز أربعة أشهر ابتداء من تاريخ إنطلاقها الفعلي».

وحيث يتبين من أوراق الملف أن إدارة الجبائية أعلنت المعقب ضده بالمراقبة الجبائية لسنة 2004 بموجب مکتوب مؤرخ في 24 ماي 1996 تسلمه هذا الأخير بتاريخ 27 ماي 1996 وأن عملية المراقبة الجبائية إنطلقت فعلا بشأن تلك السنة في 6 جوان 1996 وبالتالي يكون إدعاء المعقب بأن المعقب ضده لم يقدم وثائق ومحاسبه المتعلقة بسنة 1994 إلا في 7 ماي 1997 وأن المراقبة بخصوص تلك السنة لم تبدأ في تاريخ 6 جوان 1996 مخالفا للواقع.

وحيث طالما أن الإدارة أعلنت المعقب ضده في 13 نوفمبر 1997 بتاريخ المراجعة الجبائية التي خضع لها فإنها تكون بذلك قد تجاوزت بخصوص مراقبتها الجبائية لسنة 1994 المدة القانونية المسموح بها بموجب أحكام الباب الثاني - فقرة 2 من ميثاق المطالب بالضريبة والمحددة بأربعة أشهر من تاريخ إنطلاقها الفعلي.

وحيث وعلى ضوء ما تقدم يكون الحكم المطعون فيه الذي قضى بنقض قرار التوظيف الإجباري بخصوص سنة 1994 سليم المبني واقعا وقانونا وإتجه لذلك رفض مطلب التعقيب جزئيا بخصوص الأداءات المستوجبة بعنوان هذه السنة.

وحيث ثبت، من جانب آخر، من أوراق الملف أن إدارة الجبائية وجهت إعلاما تكميلا بالمراقبة إلى المعقب ضده في 9 جوان 1997 مفاده عزمها على إجراء مراجعة جبائية بعنوان الفترة الممتدة من 1 جانفي 1995 إلى 31 ديسمبر 1996 وذلك من 21 جوان 1997 إلا أن المعقب ضده لم يقدم وثائقه المحاسبية بخصوص تلك المدة إلى مصالح المراقبة إلا بتاريخ 11 أوت 1997.

وحيث تكون بذلك المراجعة الجبائية التي خضع لها المعقب ضده بخصوص سنتي 1995 و 1996 قد إنطلقت فعليا في 11 أوت 1997 تاريخ تقديمه لوثائقه المحاسبية بخصوص السنتين المذكورتين وتمت والحالة تلك قبل إنتهاء المدة القصوى المسموح بها قانونا بإعتبار أن مصالح الجبائية أعلنت المعقب ضده بالنتائج التي أفرزتها تلك المراجعة بتاريخ 15 نوفمبر 1997.

وحيث وبناء عليه يكون الحكم المطعون فيه في غير طريقه حين قضى بنقض قرار التوظيف الإجباري بخصوص سنتي 1995 و 1996 وإتجه لذلك قبول مطلب التعقيب جزئيا بخصوص الأداءات المستوجبة بعنوان السنتين المذكورتين ونقض الحكم المذكور من هذه الناحية.

وحيث أن القضاء بنقض الحكم المطعون فيه الصادر عن محكمة الإحالة والذي خالفت بمقتضاه ما قرره الدائرة التعقيببة بمناسبة نظرها في الطعن التعقيبي الأول مثلما سلف بيانه، يوجب على الجلسة العامة القضائية البت في أصل النزاع نهائيا وذلك طبقا لأحكام الفصل 75 من القانون المتعلق بالمحكمة الإدارية.

فيما يتعلق بأصل النزاع :

حيث يرتكز الخلاف بين طرفي النزاع في الجوانب الإجرائية لعملية المراقبة الجبائية التي استهدف إليها المعقب ضده خاصة فيما يتصل باحترام مقتضيات ميثاق المطالب بالضريبة المتصلة بمدة المراقبة.

وحيث أن الحلل الإجرائي الثابت الذي شاب المدة التي إستغرقتها عملية المراقبة الجبائية إقتصر على سنة واحدة من سنوات التوظيف وهي سنة 1994 كيفما سلف بيانه وإتجه لذلك طرح الأداءات المستوجبة بعنوانها من مجموع الأداءات الموظفة على المعقب ضده بموجب قرار التوظيف الإجباري موضوع النزاع المائل.

وحيث أن عملية التوظيف الناجمة عن مراقبة سنتي 1995 و 1996 كانت سليمة في مبنائها الواقعي والقانوني وإتجه إقرار قرار التوظيف في شأنها.

(9) Tribunal Administratif ; Arrêt n° 32361 du 21 mai 2001 :

المحكمة الإدارية / القضية عدد 32361 / تاريخ القرار : 21 ماي 2001

وحيث استقر فقه قضاء هذه المحكمة على اعتبار أن الأحكام المتعلقة بأجال المراقبة لا تهم النظام العام خاصة وأن القانون لم يضبط مدة إجراء المراقبة، وإنما تدخل ميثاق المطالب بالضريبة لتحديد مديدها مجيزا في ذات الوقت التمديد فيها وأخذ فترات توقفها بعين الاعتبار، فإن هذا الفرع من المظن لا يدخل في باب الاستثناءات التي جاء بها الفصل 72 سالف الذكر.

Tribunal Administratif ; Arrêt n° 34032 du 15 décembre 2003 :

المحكمة الإدارية / القضية عدد 34032 / تاريخ الحكم : 15 ديسمبر 2003

تجاوز المدة القانونية للمراقبة :

حيث يعيب المعقب على الإدارة تجاوز مدة المراقبة المحددة بميثاق المطالب بالضريبة فقد تم الشروع في عملية المراقبة بتاريخ 9 فيفري 1998 المضمن بتاريخ الإستدعاء الذي تم إبلاغه للمطالب بالضريبة قصد المثول أمام خلية المراجعة في حين تولت الإدارة إحالة ملفه الجبائي على لجنة المراقبة الجبائية بتاريخ 2 جويلية 1998 وبذلك تكون هذه الأخيرة قد تجاوزت مدة المراقبة الواردة بميثاق المطالب بالضريبة.

وحيث يتضح بالإطلاع على أوراق الملف أنه لم يسبق للمعقب وأن تسلك بهذا الفرع من المظن أمام اللجنة المنتقد قرارها.

وحيث إقتضى الفصل 72 (جديد) من قانون المحكمة الإدارية أن الدائرة التعقيببة تقتصر على النظر في المطاعن القانونية التي سبق التمسك بها لدى حاكم الأصل إلا إذا كان المظن المثار لأول مرة أمام التعقيب متعلقا بالنظام العام أو كان متعلقا بعيب تسرب إلى الحكم المطعون فيه لا يمكن معرفته إلا بالإطلاع على ذلك الحكم.

وحيث أن هذا الفرع من المظن لا يكتسب صبغة النظام العام الأمر الذي يتعين معه رفضه شكلا.

### 3. La force probante de la comptabilité

Dans son arrêt du 13 novembre 2000, la haute juridiction a considéré qu'à partir du moment où le rejet de la comptabilité n'est pas motivé, le recours aux recoupements et présomptions devient douteux avant d'ajouter que le fait d'utiliser la comptabilité pour redresser une partie des impôts (en l'espèce la TVA) équivaut à une reconnaissance de la part de l'administration de son caractère régulier, ce qui ne permet plus une reconstitution extracomptable des bases imposables (10).

Pour le tribunal administratif, une comptabilité régulière en sa forme ne prive pas l'administration de

la possibilité de prouver les insuffisances qui y existent éventuellement et de recourir aux présomptions de fait et de droit pour établir l'impôt (11).

Dans l'arrêt n° 38593 du 20 octobre 2008, le tribunal administratif a considéré que la cour d'appel n'a pas violé l'article 38 du CDPF lorsqu'elle a adopté les résultats de l'expertise judiciaire qui conclut que la comptabilité est régulièrement tenue par le contribuable, que l'administration ne pouvait l'écarter et recourir aux recoupements et que le rejet de la comptabilité n'était pas fondé (12).

Dans l'arrêt n° 37941 du 1<sup>er</sup> décembre 2008, le tribunal administratif s'est clairement prononcé sur le recours à

(10) Tribunal Administratif ; Arrêt n° 32434 du 13 novembre 2000 :

المحكمة الإدارية / القضية عدد 32434 / تاريخ القرار : 13 نوفمبر 2000  
حيث يذكر نائب المعقبة أن موقف الإدارة الذي تبنته اللجنة فيه تناقض إذ أن الإدارة اعتمدت كل ما جاء في حسابه الشركة بالنسبة للأداء على القيمة المضافة وخاصة منه الأداء القابل للطرح الذي يتعلق بشركات الشركة وكذلك بقية الأعباء والمدخرات والأجور بينما اعتمدت لتحديد الربح الصافي على نسبة مائوية من رقم المعاملات. وحيث تجدر الإشارة إلى أنه استناداً إلى أن رفض الحسابية كان غير معلل بصورة واضحة فإن الرجوع إلى الإستقصاءات والقرائن والكشوف البنكية يصبح في ضوء ذلك محل شك مريب إذ أن الكشوف البنكية لا يمكن الإستئناس إلى ما ورد بها ضرورة أن البعض من الصكوك لم يقع خلاصها فضلاً على أن الإدارة اعتمدت حسابه الشركة عند ضبطها للأداء على القيمة المضافة وهو وهو ما يجعل قرار اللجنة مشوباً بخرق الفصل 12 من مجلة الضريبة.

(11) Tribunal Administratif ; Arrêt n° 33024 du 6 octobre 2003 :

المحكمة الإدارية / القضية عدد 33024 / تاريخ القرار : 6 أكتوبر 2003  
وحيث أن سلامة الحسابية من الناحية الشكلية لا تحول دون إثبات النواقص المتعلقة بها من طرف الإدارة إن كانت موجودة والإعتماد على كل القرائن الفعلية والقانونية لضبط الأداء المستوجب. وحيث أنه بالإطلاع على الأوراق المطروقة بالملف الإستئنائي يتضح أن الإدارة وجدت إخلالات ونواقص في الحسابيات الخاضعة للضريبة وأن بعض المبيعات المحققة بتوقيف الأداء على القيمة المضافة مصحوبة بشهادة في الغرض تحمل اسم مزود آخر غير الشركة المعنية بالمراقبة. وحيث استقر فقه قضاء هذه المحكمة على اعتبار أنه إذا كانت المحاسبة القانونية للخاضع للضريبة مقبولة فإنه يمكن للإدارة تجاوزها إذ أثبتت ذلك الأمر الذي قامت به الإدارة في قضية الحال وبالتالي فإن ادعاء الخاضعة للضريبة في غير طريقه وتعين رده.

(12) Tribunal Administratif ; Arrêt n° 38593 du 20 octobre 2008 :

المحكمة الإدارية / القضية عدد 38593 / تاريخ القرار : 20 أكتوبر 2008  
عن المطعن المتعلق بخرق الفصل 38 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية :  
حيث تمسكت المعقبة بأنه خلافاً لما انتهى إليه الحكم المنتقد فإن تقرير الإختبار المذكور أكد أن المحاسبة مخالفة للتشريع المحاسبي الجاري به العمل وأن الإدارة لاحظت وجود تشطيط على دفعات شهر ديسمبر 1999 وجانفي 2000 وبعض التغييرات على دفعات شهر جانفي 2000 وشهر مارس 2001 وأن الخبير العدلي قام بتعديل أساس الأداء بنفس الطريقة التي اعتمدها الإدارة إلا أنه لم يعتمد رقم المعاملات من المعلومات المتوفرة للإدارة التي تستند إلى تصريح المؤجر والمتعلقة بأتعاب مدفوعة من تأمينات كومار وتأمينات مغربية والشركة التونسية للتأمين وإعادة التأمين وأهمها المعلومات التي تتعلق بأتعاب تقاضاها المطالب بالأداء من الشركة التونسية للبنك وتم التصريح بها ضمن تصاريح المؤجر لسنة 2001 واللويد التونسي وتعاونية التأمين للتعليم وهي معلومات لم تتأت من التخمين بل تستند إلى وثائق قانونية مثل التصاريح الجبائية وأن الطريقة التي اتبعتها الإدارة والمعتمدة على الدفاتر الخاصة بالعدول المنفذين والمعلومات الثابتة من تصاريح المؤجر متطابقة مع مقتضيات الفصل 38 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية.

وحيث يتبين من الملف وخاصة من تقرير التوظيف الإجباري أن الإدارة رفضت الإعتماد على المحاسبة لتعديل الوضعية الجبائية للمعقب ضده وذلك لعدم تطابق رقم المعاملات المسجل في دفتر المقايض والمصاريف مع الأرقام المصرح بها بخصوص شهر أكتوبر ونوفمبر وديسمبر من سنة 1999 إضافة لوجود شطب وبياض وترك لفراغ بالكراس وعدم تسجيل الأتعاب المتأتية من تأمينات كومار والتأمينات المغربية والشركة التونسية للتأمين وإعادة التأمين والشركة التونسية للبنك ومن ثمة اعتمدت على القرائن الفعلية والقانونية لتعديلها تتمثل في الدفاتر العامة للعدول المنفذين الخاصة بالمعني بالأمر واستقصاءات صادرة عن منظومة "صادق" وتتعلق بأتعاب مدفوعة من طرف تأمينات كومار والتأمينات المغربية والشركة التونسية للتأمين وإعادة التأمين والشركة التونسية للبنك.

وحيث أن وجود إخلالات بالمحاسبة ليس من شأنه أن يؤدي ألياً إلى استبعادها كلياً ضرورة أن ذلك يتوقف على مدى أهمية تلك الإخلالات ومدى تأثيرها على مصداقية المحاسبة.

وحيث بين الخبير المأذون به من المحكمة أن تلك التغييرات والتشطيبات الموجودة على الكراس المسوك لدى العدل المنفذ لا تعتبر ذات أهمية كبرى وأن أعماله اعتمدت على نسبة 70 بالمائة من رقم المبيعات المسجلة بالكراس باعتبارها تمثل مصاريف خاصة بالمعترض، كما بين أن المبالغ التي أضافتها إدارة الأداء اعتماداً على منظومة "صادق" لم يأخذ بها في احتساب الأداء لعدم مده بتفاصيل تلك المبالغ والمؤيدات اللازمة التي اعتمدها الإدارة عند تحديد الأداءات رغم تأكيده على ذلك في عدة مناسبات. وحيث جاء في الحكم المنتقد أنه « طالما أن تقرير الإختبار قد أثبت وأن المحاسبة المسوك من قبل المطالب بالأداء هي مطابقة للتشريع فإنه لا يجوز للإدارة رفضها بل كان عليها اعتمادها دون اللجوء إلى الإستقصاءات ويبقى رفضها لها غير مبرر ».

وحيث أن تبني محكمة الإستئناف لما جاء بتقرير الإختبار وعدم مسيرتها الإدارة المعقبة في استبعادها للمحاسبة يعتبر في طريقه ولا ينطوي على أي خرق للفصل 38 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية، الأمر الذي يتجه معه رفض هذا المطعن.

la technique présomptive de redressement basée sur la comptabilité matières sans que la comptabilité ne soit rejetée. Le contribuable taxé d'office s'est pourvu en cassation en soulevant la violation par l'arrêt de la cour d'appel des dispositions de l'article 38 du CDPF et de l'article 26 de la loi n° 96-112 du 30 décembre 1996, relative au système comptable des entreprises.

Remarquant que l'administration fiscale a accepté la comptabilité et qu'ensuite elle avait constaté l'existence d'écarts résultant de la confrontation des ventes comptabilisées avec les ventes dégagées par la comptabilité matières, le tribunal administratif considère que la comptabilité régulièrement tenue dans sa forme, n'exempte pas le contribuable de l'obligation d'apporter la preuve de la réalité de ses ressources ou de l'exagération de son imposition pour pouvoir prétendre à la réduction ou à la décharge des montants taxés d'office. Le tribunal tire les conclusions de sa jurisprudence pour le cas d'espèce considérant

que la présentation de la comptabilité n'implique pas forcément que l'administration en prenne compte d'une manière systématique. L'administration est à même d'écarter la comptabilité au cas où elle serait insuffisante ou non-conforme aux revenus dégagés par l'activité du contribuable. La haute juridiction conclut enfin et d'une manière non équivoque qu'il est permis pour l'administration fiscale de recourir à la comptabilité matières et aux présomptions pour déterminer le chiffre d'affaires du contribuable (13).

Dans l'arrêt du 4 juillet 2005, le juge de cassation considère que **la tenue d'une comptabilité conforme à la législation comptable en sa forme ne dispense pas le contribuable qui veut obtenir la décharge ou la réduction de l'impôt porté à sa charge de la preuve de la sincérité de ses ressources réelles ou du caractère exagéré de son imposition** (14). A travers cet arrêt, la haute juridiction consacre la possibilité de recours simultané à la comptabilité et

(13) Tribunal Administratif ; Arrêt n° 37941 du 1<sup>er</sup> décembre 2008 :

المحكمة الإدارية / القضية عدد 37941 / تاريخ القرار : 1 ديسمبر 2008

عن المطعنين الرابع والخامس المتعلقين بخرق الفصل 38 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية والفصل 26 من القانون عدد 112 لسنة 1996 المؤرخ في 30 ديسمبر 1996 معا لاتحاد القول فيهما :

حيث تمسكت الشركة المعقبة بخرق الفصل 38 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية بمقولة أن محكمة الإستئناف سايرت خطأ مصالح الجباية التي قامت بتعديل الوضعية الجبائية للمعقبة المزمة بمسك المحاسبة على أساس الجمع بين الطريقة المحاسبية والطريقة غير المحاسبية والحال أنه لا يجوز الجمع بين الطريقتين. كما تمسكت بخرق الفصل 26 من القانون عدد 112 لسنة 1996 المتعلق بنظام المحاسبة للمؤسسات بمقولة أن محكمة الحكم المنتقد أدت قرار التوظيف رغم ما تمسكت به المطالبة بالأداء من أن اعتماد الإدارة على طريقة محاسبة المواد فيها استبعاد ضمنى لمحاسبة الشركة المعقبة التي سبق لها أن قبلتها بما يفقد الأعمال المحاسبية كل قيمه.

وحيث اقتضت أحكام الفصل 38 م ح إ ج أنه : "تشمل المراجعة المعمقة للوضعية الجبائية كامل الوضعية الجبائية للمطالب بالأداء أو جزء منها وتستند إلى المحاسبة بالنسبة إلى المطالب بالأداء المزمع بمسكها وإلى المعلومات والوثائق والقرائن الفعلية والقانونية في كل الحالات". كما نص الفصل 26 من القانون عدد 112 لسنة 1996 المتعلق بنظام المحاسبة للمؤسسات على أنه : "يمكن قبول كل الوثائق المحاسبية المنصوص عليها بالفصل 25 من هذا القانون والإحتجاج بها لدى القضاء على أن تكون هذه الوثائق المحاسبية مطابقة لمقتضيات هذا القانون".

وحيث ثبت من أوراق الملف أن المعقبة أدلت بمحاسبة تم قبولها من قبل الإدارة إلا أنه بعد تفحصها تبين لإدارة الجباية وجود فارق في المعاملات بين مبلغ المبيعات المسجلة بحسابية الشركة وتلك المستخرجة بالإعتماد على حسابية المواد فتم تعديل رقم المعاملات بإضافة النقص المسجل والأداءات المستوجبة بذلك العنوان.

وحيث جرى فقه قضاء هذه المحكمة على اعتبار أن اعتبار أن مطابقة الحسابية لمقتضيات التشريع المحاسبي الجاري به العمل من حيث الشكل لا يعفي المطالب بالضريبة من إقامة الدليل على مواده الحقيقية وعلى الشطط فيما وظف عليه حتى يتمتع بالإعفاء أو التخفيض من الضريبة التي فرضت عليه، الأمر الذي يعني أن تقديم المطالب بالأداء لوثائق حسابية لا يعني بالضرورة أن إدارة الجباية ستعتمدها بصفة آلية بل بالإمكان استبعاد تلك الحسابية إما لنقص فيها أو لعدم مطابقتها لحقيقة المداخل الناتجة عن نشاط المطالب بالأداء وبالتالي يمكن للإدارة اعتماد طريقة حسابية المواد أو طريقة القرائن لتحديد رقم المعاملات الحقيقي وهو ما أقرته محكمة الحكم المطعون فيه مما يتجه معه رفض هذين المطعنين.

(14) Tribunal Administratif ; Arrêts n° 35053 et 35075 du 4 juillet 2005 :

المحكمة الإدارية / القضيتان عدد 35053 و35075 / تاريخ القرار : 4 جويلية 2005

حيث يتمسك نائب الشركة بأنه من المتفق حوله بين الطرفين أن المحاسبة التي تمسكها المؤسسة مشتملة على مقوماتها الشكلية وطالما أن المحاسبة مقبولة شكلا فمن المحتتم الإعتماد على عناصر تلك المحاسبة دون الإلتجاء إلى الطريقة القرينية لضبط وعاء الضرائب.

وحيث استقر عمل هذه المحكمة على أن مطابقة الحسابية لمقتضيات التشريع المحاسبي الجاري به العمل من حيث الشكل فقط لا يعفي المطالب بالضريبة من إقامة الدليل على مواده الحقيقية وعلى الشطط فيما وظف عليه حتى يتمتع بالإعفاء أو التخفيض من الضريبة التي فرضت عليه.

وحيث يتبين بالرجوع إلى قضية الحال أن المطالبة بالأداء تمارس نشاطا يتمثل في صناعة الجبن وأن الشركة تضع لاصقات على علب وطوابع الجبن تكون معرضة للتلف. وحيث لئن كانت نسبة التلف تتيح للمطالبة بالأداء طرحها من رقم المعاملات الخاضع للأداء، فإنه لا يمكن لمصالح الجباية الوقوف على حقيقة تلك النسبة الأمر الذي يسوغ لها معه إعمال اجتهادها حسب القرائن المتوفرة لديها كالإستئناس بما جرى عليه عملها في قضايا سابقة، وهو أمر موكول لطلق اجتهاد قاضي الموضوع.

وحيث كان على المطالبة بالأداء دحض تلك القرينة بإثبات نسبة التلف الفعلية وهو ما لم تتوقف فيه، مكتفية بمناقشة المنهجية التي اعتمدها الإدارة.

وحيث يتجه على ضوء ما سلف بيانه رفض هذا المطعن.

à une méthode extracomptable de reconstitution de la base imposable (la comptabilité matières). Dans l'espèce, l'administration a dégagé une minoration du chiffre d'affaires sur la base de la comptabilité matières des étiquettes en prenant en compte un pourcentage de pertes. Le tribunal administratif a considéré que s'il est permis au contribuable de déduire un tel pourcentage, l'administration fiscale, incapable de s'arrêter sur la réalité de ce pourcentage, est autorisée à recourir aux comparaisons avec les affaires similaires. La haute juridiction estime enfin qu'il appartenait au contribuable de prouver le pourcentage effectif, ce qui n'a pas été fait par la société qui s'est limitée à discuter la méthodologie de redressement adoptée par l'administration.

Dans l'arrêt n° 36575 du 28 mai 2007, le tribunal administratif a écarté un moyen portant sur la violation de l'ancien article 62 du code de l'IRPP et de l'IS considérant que le respect par le contribuable des conditions de forme de tenue de la comptabilité n'oblige en rien l'administration d'en tenir compte en procédant au contrôle chaque fois qu'elle relève des irrégularités ou des contradictions touchant le fond de cette comptabilité (15).

#### 4. La reprise de la vérification si l'administration dispose de renseignements touchant à l'assiette et à la liquidation de l'impôt et dont elle n'a pas eu connaissance précédemment

Selon le tribunal administratif, les renseignements nouveaux concernent les données de fait touchant à

l'assiette de l'impôt ou bien à sa liquidation non prises en considération lors du déroulement des opérations de contrôle fiscal. Dans l'espèce, l'administration a repris une vérification achevée en se basant sur un arrêté fixant les marges sur les médicaments datant de 1996 alors que la vérification en question a eu lieu en 2000, c'est-à-dire après l'entrée en vigueur dudit arrêté (16).

Dans l'arrêt n° 37550 rendu en date du 5 mars 2007, le tribunal administratif considère que la cour d'appel qui valide l'annulation d'une deuxième taxation d'office succédant à une première taxation d'office également annulée pour dépassement des délais de vérification n'a pas contredit les dispositions de l'article 396 du COC disposant que «la prescription est interrompue par toute demande judiciaire ou extrajudiciaire, ayant date certaine, qui constitue le débiteur en demeure d'exécuter son obligation, même lorsqu'elle est faite devant un juge incompétent ou que l'acte est déclaré nul pour vice de forme». Pour le tribunal administratif, la relation qui lie l'administration au contribuable n'est pas une relation contractuelle, mais résulte du droit fiscal. La prescription en matière fiscale est donc régie par l'article 19 du CDPF qui constitue un texte spécial appliqué par priorité avant le texte général. Le tribunal administratif ajoute aussi que les cas de reprise de la vérification achevée sont régis par l'article 38 du CDPF où l'administration disposerait de renseignements touchant à l'assiette et à la liquidation de l'impôt et dont elle n'a pas eu connaissance précédemment, alors que dans l'espèce, il s'agit d'une reprise de la vérification suite à l'annulation d'un

(15) Tribunal Administratif ; Arrêt n° 36575 du 28 mai 2007 :

المحكمة الإدارية / القضية عدد 36575 / تاريخ الحكم : 28 ماي 2007

حيث تمسك نائب العقبة بأن هذه الأخيرة تمسك حسابية قانونية أقرت الإدارة بسلامتها من جهة الشكل لكنها لم تعتمد في مراجعتها مداخلها، وهو أمر ساندتها فيه محكمة الحكم المنتقد مخالفة بذلك أحكام الفصل 62 من مجلة الضريبة.

وحيث استقر فقه قضاة المحكمة الإدارية على اعتبار أن احترام المطالب بالأداء للشروط الشكلية المتعلقة بمسك محاسبة قانونية وقبول هذه المحاسبة من جهة الشكل لا يلزم الإدارة بالتقيد بها عند القيام بعملية المراقبة كلما تبين لها وجود إخلالات أو تناقضات في الأصل وهو الحال في المنازعة الماثلة وبالتالي فإنه لا وجه للتمسك بصحة المحاسبة من جهة الشكل للقدح في عملية المراجعة واتجه تبعاً لذلك رفض المطعن المائل.

(16) Tribunal Administratif ; Arrêt n° 36827 du 31 octobre 2005 :

المحكمة الإدارية / القضية عدد 36827 / تاريخ الحكم : 31 أكتوبر 2005

وحيث أن إعادة مراجعة الوضعية الجبائية للمطالب بالضريبة بالنسبة لنفس المدة وبخصوص نفس الأداء إنما هو إجراء استثنائي قيده الميثاق بشرط حصول الإدارة على معلومات إضافية لها مساساً بأساس الضريبة واحتسابها لم تؤخذ بعين الاعتبار عند القيام بالمراقبة الأولية.

وحيث أن المقصود بالمعلومات الإضافية التي لها مساساً بأساس الضريبة، جميع المعطيات الواقعية دون سواها التي لم يتيسر للإدارة الجبائية معابقتها أثناء المراجعة الأصلية للوضعية الجبائية للمطالب بالضريبة والتي تمكن من تبيين عدم صحة أو نقص العناصر المقدمة من المطالب بالأداء.

وحيث أن ما تمسكت به الإدارة بخصوص اعتبار قرار وزير الصحة والتجارة المؤرخ في 29 فيفري 1996، والمتعلق بأسعار المواد الصيدلانية، من قبيل المعلومات الإضافية على معنى الباب الأول رابعاً من ميثاق المطالب بالضريبة، يعدّ في غير طريقه قانوناً ضرورة أن القرار المذكور قد جرى العمل به منذ غرة مارس 1996 وفق مقتضيات الفصل الثاني منه في حين امتدت المراجعة الأصلية للوضعية الجبائية للمطالب بالضريبة بين 10 مارس 2000 و15 سبتمبر من نفس السنة أي بعد نشر القرار المشار إليه بالرائد الرسمي للجمهورية التونسية ودخوله حيز النفاذ، بما يفترض معه علم الإدارة العقبة به قبل الشروع في إجراء المراقبة الأصلية.

arrêté de taxation d'office par un jugement de première instance confirmé en appel. Dans son pourvoi, l'administration a également soulevé un deuxième moyen portant sur l'erreur de qualification des faits par la cour d'appel qui avait soulevé l'article 38 du CDPF interdisant le renouvellement de la vérification achevée. L'administration considère que les services de contrôle fiscal n'ont pas entamé une deuxième vérification, mais avaient régularisé les erreurs dans les procédures. Rejetant le moyen soulevé dans le pourvoi de l'administration, le tribunal administratif considère que la cour d'appel a bien qualifié les faits en estimant que l'administration qui ne disposait pas d'éléments nouveaux et dont elle n'a pas eu connaissance précédemment ne pouvait reprendre la vérification approfondie et ce en application des dispositions de l'article 38 du CDPF (17).

Dans l'arrêt n° 36638 et sous l'empire de l'ancienne législation antérieure au CDPF, le tribunal administratif avait également rejeté les moyens soulevés par l'administration pour justifier la reprise d'une vérification achevée et qui étaient basés non seulement sur l'article 396 du COC, mais également sur les articles 398 et 480-3° du COC. En précisant que la relation avec le contribuable n'était pas contractuelle, le tribunal administratif a clairement considéré que la reprise de la vérification pour les mêmes impôts et périodes constitue une procédure exceptionnelle dont la mise en œuvre était subordonnée à l'existence d'éléments supplémentaires dont l'administration n'avait pas pris connaissance au moment de la première vérification et qui démontraient l'inexistence ou l'insuffisance des éléments présentés par le contribuable (18).

(17) Tribunal Administratif ; Arrêt n° 37550 du 5 mars 2007 :

المحكمة الإدارية / القضية عدد 37550 / تاريخ القرار : 5 مارس 2007

396

حيث تعيب على محكمة الحكم المنتقد خرقها لأحكام الفصل 396 من مجلة الالتزامات والعقود المنطبق في النزاع المائل وكذلك فقه قضاء المحكمة الإدارية الذي يخول للإدارة أن تصحح الإخلالات التي تشوب قرارات التوظيف التي لم تكن بعد الصيغة النهائية ولها أن تبني تلك القرارات على ما سلف إتباعه من إجراءات سليمة قبل اتخاذ القرارات الملغاة.

وحيث نص الفصل 396 فقرة أولى من مجلة الالتزامات والعقود على أن مرور الزمان المعين لسقوط الدعوى ينقطع في الصورة الآتية (...). أولاً- إذا قام الغريم على المدين وطالبه بالوفاء بما عليه على طريق الحاكم وعلى غير طريقه بما له تاريخ ثابت ولو كان الطلب لدى حاكم لا نظر له في النازلة أو كان باطلاً لنقص في صورته القانونية. وحيث نص الفصل 38 فقرة الأخيرة من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية على أنه: "... ولا يمكن لمصالح الجبائية إعادة المراجعة العميقة بالنسبة إلى نفس الأداء وإلى نفس الفترة إلا عند الحصول على معلومات لها مساس بأساس الأداء واحتسابه ولم يسبق للإدارة علم بها".

وحيث أن العلاقة الرابطة بين الإدارة والمطالبة بالضريبة ليست علاقة تعاقدية وإنما منشأها القانون الجبائي وأن مسألة التقادم في المادة الجبائية تضمنتها مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية بالفصل 19 وهي نصوص خاصة تطبق قبل النص العام وأحكامها تهم النظام العام وأن صور إعادة المراجعة وردت على سبيل الحصر بالفصل 38 من نفس المجلة المذكورة أعلاه وهي صورة حصول الإدارة على معلومات لها مساس بأساس الأداء واحتسابه ولم يسبق حصول علم الإدارة بها في حين أن الإدارة أعادت المراجعة العميقة تبعا لنقص قرار التوظيف الإجباري بموجب حكم ابتدائي تأيد استئنافيا بناء على تجاوز الإدارة للمدة القانونية المخولة لإتمام عملية المراجعة الجبائية وهي حالة أو صورة لم ينص عليها الفصل 38 المشار إليه أعلاه وتعين لذلك رفض هذا المطعن.

حيث تمسكت المعقبة بأن محكمة الحكم المنتقد قد كيفت المعطيات المتوفرة لديها تكييفاً خاطئاً بشكل يجعلها تنضوي تحت أحكام الفصل 38 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية المتعلقة أساساً بمسألة إعادة المراجعة الجبائية التي لا تكون إلا بتوافر معطيات جديدة لها مساس بأساس الأداء وإنما قامت بتصحيح خطأ تسرب للإجراءات أثناء القيام بالمراجعة العميقة للمعقبة بالأمر وبذلك تكون قد أخطأت في التكييف القانوني للوقائع.

وحيث ثبت من أوراق الملف أن إدارة الجبائية أصدرت بتاريخ 30 أكتوبر 2001 قراراً في التوظيف الإجباري شمل الفترة الممتدة من 1 جانفي 1998 إلى 31 جويلية 2000 يقضي بمطالبة الشركة المعقبة ضدها بأن تؤدي للخرينة العامة للبلاد التونسية مبلغاً جملياً قدره 5.712.269,485 ديناراً أصلاً وخطايا ثم قامت الإدارة بتصحيح الإجراءات وأصدرت قراراً جديداً في التوظيف الإجباري للأداء بتاريخ 8 جوان 2004 تحت عدد 11/2004 يتعلق بنفس الفترة ونفس الأداء المشمولة بالمراجعة الجبائية الأولى يقتضي بمطالبة المعقبة ضدها بدفع نفس المبلغ الجملي أي ما قدره 5.712.269,485 د.

وحيث يغدو وبناء على ما تقدم إخضاع المراقبة الجبائية الثانية سائلة للذكر لأحكام الفصل 38 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية في طريقه وغير منظوماً على خطأ في التكييف القانوني للوقائع الأمر الذي يتعين معه رفض هذا المطعن لعدم وجاهته.

(18) Tribunal Administratif ; Arrêt n° 36638 du 19 novembre 2007 :

المحكمة الإدارية / القضية عدد 36638 / تاريخ الحكم : 19 نوفمبر 2007

عن المطعنين المأخوذ من خرق أحكام الفصول 396 (أولاً) و 398 (سواء تأويل أحكام الفصل 480 (ثالثاً) من مجلة الالتزامات والعقود لإيجاد القول في شأنهما : حيث تمسكت المعقبة من جهة بأن اللجنة الخاصة بالتوظيف الإجباري قضت بنقض قرار التوظيف الإجباري للأداء الصادر ضد المعقبة ضده بتعلة أن الملف الجبائي المعروض عليها كان محل قرار سابق صدر عنها وأن النزاع القائم قد اكتسب حجية الأمر المقضي به وقد إصل به القضاء وفي ذلك خرق لأحكام الفصلين 396 (أولاً) و 398 من مجلة الالتزامات والعقود والذي يستنتج من خلال قراءتهما أن حق إدارة الجبائية في مطالبة المعقبة ضده بدفع ما تخلد بدمته يبقى قائماً حتى ولئن كانت تلك المطالبة باطلة لسبب من الأسباب الشكلية أو الإجرائية وأنه تبعا لذلك من حق إدارة الجبائية أن تتدارك بتصحيح الأخطاء الإجرائية التي ارتكبتها وأن تقوم مرة أخرى على المطالب بالأداء (Suite du renvoi 18 à la page suivante)

## 5. Le rehaussement des résultats de la vérification fiscale après le prononcé du jugement de première instance

Dans l'arrêt n° 37557 du 25 décembre 2006, le tribunal administratif considère que l'arrêté de taxation d'office complémentaire notifié conformément à l'article 46 du CDPF après le prononcé du jugement de première instance ne constitue pas une partie intégrante du premier arrêté de taxation d'office. Par conséquent, la haute juridiction a censuré l'arrêt de la cour d'appel qui

a annulé l'arrêté de taxation d'office complémentaire au motif que le premier arrêté avait été annulé (19).

## 6. La possibilité de contrôler les acomptes provisionnels

Selon une jurisprudence constante du tribunal administratif, les acomptes provisionnels sont intimement liés à l'impôt lui-même, ce qui suppose qu'ils puissent être contrôlés au même titre que cet impôt (20).

Sous l'empire du CDPF, le tribunal administratif a réitéré sa jurisprudence considérant que la taxation

(Suite renvoi 18)

للمطالبة بتلك المبالغ. وقسكت المعقبة من جهة أخرى بأن اللجنة أسأت بقرارها تأويل أحكام الفصل 480 (ثالثا) المذكور أعلاه الذي ينص على أن : " قرينة القانون ما أناطه القانون من الحكم بأمر أو أحوال معيّنة منها : ما أناطه القانون من التفوذ للحكم الذي لا رجوع فيه " وكان عليها أن تعترف بحق إدارة الجباية في تصحيح إجراءاتها وتدارك أخطائها وأن تنظر في النزاع الجباي المعروض عليها دون إعتبار قرارها السابق الذي لم يتسلط إلا على جوانب إجرائية.

وحيث نص الفصل 396 (أولا) من مجلة الإلتزامات والعقود على أن : " مرور الزمان المعين لسقوط الدعوى ينقطع في الصور الآتية :

أولا - إذا قام الغريم على المدين وطالبه بالوفاء بما عليه على طريق الحاكم وعلى غير طريقه بما له تاريخ ثابت ولو كان الطلب لدى حاكم لا نظر له في النازلة أو كان باطلا لنقص في صورته القانونية... "

وحيث نص الفصل 398 من مجلة الإلتزامات والعقود على أنه : " إذا وقع إنقطاع بوجه صحيح في المدة المحدودة فيما مضى منها قبل الإنقطاع يلغى وتستأنف المدة من وقت إنتهاء العمل القاطع. "

وحيث أن العلاقة الرابطة بين الإدارة والمطالب بالضريبة ليست علاقة تعاقدية وإنما منشأها القانون الجباي وأن مسألة التقادم في المادة الجباية نظمها مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات بالفصل 72 وميثاق المطالب بالضريبة وهي نصوص خاصة تطبق قبل النص العام.

وحيث إستقر فقهاء قضاة هذه المحكمة على إعتبار أن إعادة مراجعة الوضعية الجباية للمطالب بالضريبة بالنسبة إلى نفس المدة وبخصوص نفس الأداء إنما هو إجراء إستثنائي قيده الميثاق بشرط حصول الإدارة على معلومات إضافية لها مساس بأصل الضريبة وإحتسابها لم تؤخذ بعين الإعتبار عند القيام بالمراقبة الأولية وأن المقصود بالمعلومات الإضافية التي لها مساس بأصل الضريبة جميع المعطيات الواقعية دون سواها والتي لم يتيسر لإدارة الجباية معاينتها أثناء المراجعة الأصلية للوضعية الجباية للمطالب بالضريبة والتي تمكن من تبين عدم صحة أو نقص العناصر المقدمة من المطالب بالأداء.

وحيث يتبين بالرجوع إلى أوراق الملف أن هذه الشروط لم تتوفر في نزاع الحال وأن الإدارة أعادت إجراءات المراجعة الجباية ثم التوظيف الإجباري دون احترام الشروط الآتفة الذكر الأمر الذي يتعين معه رفض هذين المطعنين.

(19) Tribunal Administratif ; Arrêt n° 37557 du 25 décembre 2006 :

المحكمة الإدارية / القضية عدد 37557 / تاريخ القرار : 25 ديسمبر 2006

وحيث يتبين من أوراق الملف أن المحكمة الابتدائية بتونس قضت بموجب حكمها الصادر في 15 ماي 2003 تحت عدد 473 بإقرار التوظيف الإجباري الصادر ضد المعقب ضدها بتاريخ 13 ديسمبر 2002 تحت عدد 33/2002، إلا أن محكمة الإستئناف بتونس نقضت الحكم المذكور وقضت مجددا ببطالان قرار التوظيف بموجب حكمها الصادر في 12 أفريل 2004 تحت عدد 9439.

وحيث يتضح من جهة أخرى أن إدارة الجباية تفتتت إثر صدور الحكم الابتدائي المشار إليه أعلاه إلى وجود مبالغ مسحوبة من طرف أحد الشركاء لم يتم احتسابها في التوظيف، فتولت إصدار قرار توظيف تعديلي بعنوان نفس الأداء ونفس المدة بتاريخ 15 ديسمبر 2003 تحت عدد 46/2003 رفعت فيه من مبلغ الأداء المستوجبة إلى سبعمائة وأربعة وستين ألف وأربعمائة وثلاثة دنانير و127 مليما (764.403.127 د)، فاعترضت المعقب ضدها على القرار التعديلي أمام المحكمة الابتدائية بتونس التي قضت بإقراره بموجب حكمها الصادر بتاريخ 17 جوان 2004 تحت عدد 751 إلا أن محكمة الإستئناف بتونس قضت مجددا بنقضه بموجب حكمها محل الطعن الراهن مستندة في ذلك إلى أن إبطال قرار التوظيف الأصلي يؤدي بالضرورة إلى إبطال قرار التوظيف التعديلي الذي يعتبر جزء لا يتجزأ من القرار الأول.

وحيث اقتضى الفصل 46 من مجلة الحقوق والإجراءات الجباية أنه « يمكن لمصالح الجباية التخفيض أو الترفيع في نتائج المراجعة الجباية وذلك لتدارك الأخطاء المادية المتعلقة بتوظيف الأداء أو في صورة الحصول على معلومات لها مساس بأصل الأداء واحتسابه ولم يسبق للإدارة علم بها ويتم الترفيع في نتائج المراجعة الجباية بعد صدور الحكم الابتدائي بواسطة قرار توظيف إجباري للأداء وذلك مع مراعاة الإجراءات الواردة بالفصلين 43 و44 من هذه المجلة. »

وحيث طالما أن إدارة الجباية تحصلت بعد صدور الحكم الابتدائي على معلومات لها مساس بأصل الأداء لم يسبق لها علم بها، فإنه يمكنها إصدار قرار توظيف تكميلي قصد الترفيع في مبلغ الأداء المستوجب طبقا للفقرة الأخيرة من الفصل 46 المذكور أعلاه.

وحيث خلافا لما انتهت إليه محكمة الإستئناف فإن القرار التكميلي المشار إليه لا يعتبر جزء لا يتجزأ من القرار الأصلي وإنما هو قرار توظيف مستقل بذاته بدليل أن الإدارة ملزمة قبل اتخاذه بإعادة احترام الإجراءات المنصوص عليها بالفصلين 43 و44 من مجلة الحقوق والإجراءات الجباية.

وحيث يغدو قضاة محكمة الإستئناف بإبطال القرار التعديلي محل النزاع المائل استنادا إلى بطالان قرار التوظيف الأصلي مخالفا لمقتضيات الفصل 46 من مجلة الحقوق والإجراءات الجباية وهو ما يتعين معه قبول هذا الطعن.

(20) Tribunal Administratif ; Arrêt n° 33165 du 9 décembre 2002 :

المحكمة الإدارية / القضية عدد 33165 / تاريخ القرار : 9 ديسمبر 2002

حيث يتمسك نائب المعقبة بأنه طالما تعلق موضوع التوظيف بالأداء على الشركات، فإنه لا وجه لاحتساب الأقساط الإحتياطية إلى جانبه ضرورة أن هذه الأقساط تندرج تحت طائلة وسائل الدفع مثلما إقتضى ذلك الفصل 51 من مجلة الضريبة، بمعنى أنها لا تعتبر أداء خاصا بذاته.

وحيث قضت اللجنة بما يلي : " وحيث أن الأقساط الإحتياطية تدفع بعنوان الضريبة على الشركات أو الضريبة على الدخل فإن مراجعتها تكون آلية كلما تمت مراجعة أساس الضريبة المذكورة. "

(Suite du renvoi 20 à la page suivante)

d'office qui porte sur les acomptes provisionnels était conforme aux dispositions des articles premier et 19 du CDPF. Le moyen soulevé faisait remarquer que l'article 19 du CDPF retraçant le champ d'application du droit de reprise de l'administration fiscale se limite à évoquer les impôts, que les acomptes étaient des avances sur l'impôt qui n'entraient pas dans la définition de l'impôt édictée par l'article premier du CDPF. Sans

véritablement discuter le fond du moyen soulevé et en particulier la violation des articles premier et 19 du CDPF, la haute juridiction a clairement estimé que les acomptes provisionnels entraient dans le champ d'application de l'impôt et étaient intimement liés à la base imposable ce dont il résulte la possibilité, pour l'administration de les redresser chaque fois qu'elle redresse la base de l'impôt y afférente (21).

(Suite renvoi 20)

وحيث اقتضى الفصل 66 من نفس المجلة ما يلي : "توظف الضريبة وجوبا على المطالب بها الذي لم يقدم في الأجل القانونية التصاريح المشار إليها بالفصول 51 و52 و56 إلى 61 من هذه المجلة أو الذي قدم تصريحاً منقوصاً أو مغلوفاً في أرباحه أو مداخيله أو رقم معاملاته وكذلك في الخصم أو التسبيقات." وحيث يكون قضاء اللجنة المضمن أعلاه صائها وفي طريقه القانوني ضرورة الأقساط الإحتياطية تدخل بصريح النصوص المشار إليها ضمن مجال تطبيق الأداة ومرتبطة إرتباطاً وثيقاً بأساس الضريبة على الدخل أو على الشركات، الأمر الذي من شأنه أن يترتب عنه ضرورة مراجعتها كلما تمت مراجعة أساس الضريبة المعنية بالأمر وهو ما تم في صورة الحال.

وحيث يكون تأسيساً على ذلك المطعن المائل في غير طريقه القانوني وبالتالي متعين الرد.

Tribunal Administratif ; Arrêt n° 33164 du 18 octobre 2004 :

المحكمة الإدارية / القضية عدد 33164 / تاريخ القرار : 18 أكتوبر 2004

حيث تمسك نائب المدعي بخرق اللجنة صاحبة القرار المنتقد للفصل 51 من مجلة الضريبة لما اعتبرت الأقساط الإحتياطية أداة خاصة بذاته ومستقلاً عن الأداة المسلط على الشركات باعتبار أن تلك الأقساط هي تسبقة بعنوان الأداة على الشركات وهي وسائل دفع منفصلة عنه. وحيث جاء في رد المقبضها أن مطالبة الإدارة بالأقساط الإحتياطية مطابق لأحكام الفصلين 51 و54 من مجلة الضريبة باعتبار أنها تدفع بعنوان الضريبة المستوجبة على الدخل أو الأرباح وأن مراجعتها تكون آلية وذلك كلما تم تعديل أساس الضريبة. وحيث نص الفصل 51 من مجلة الضريبة على أنه « تستخلص الأقساط الإحتياطية التي تدفع ابتداءً من السنة الثانية للنشاط حسب دفعات يساوي كل منها 30٪ من الضريبة المستوجبة بعنوان مداخيل أو أرباح السنة السابقة ».

وحيث استقر فقهاء قضاء هذه المحكمة على اعتبار أن الأقساط الإحتياطية داخلة بصريح النصوص ضمن مجال تطبيق الأداة ومرتبطة إرتباطاً وثيقاً بأساس الضريبة على الدخل الأمر الذي من شأنه أن يترتب عنه ضرورة مراجعتها كلما تمت مراجعة أساس الضريبة المعنية بالأمر، الأمر الذي يؤول إلى رفض هذا المطعن.

Tribunal Administratif ; Arrêt n° 35505 du 12 décembre 2005 :

المحكمة الإدارية / القضية عدد 35505 / تاريخ الحكم : 12 ديسمبر 2005

عن المطعن الأول المتعلق بخرق أحكام الفصل 51 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات :

حيث تعيب المعقبة على لجنة القرار المنتقد خرق أحكام الفصل 51 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات لما قضت بإعادة احتساب الأداة اعتماداً على الحسابية وعدم اعتماد الأقساط الإحتياطية في حين أن المطالبة بالأداة تقوم بنشاط النشر وهو نشاط تجاري مما يجعلها خاضعة إلى الأقساط الإحتياطية المنصوص عليها بالفصل 51 المشار إليه.

وحيث نص الفصل 51 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات على أنه : « باستثناء المستغلين في الفلاحة والصيد البحري والحرفيين الحاضرين للنظام التقديري والأشخاص الطبيعيين الحاضرين للضريبة التقديرية الإختيارية المشار إليها بالفقرة الفرعية الثانية من الفقرة 1 مكرر من الفقرة 4 من الفصل 44 من هذه المجلة يطالب الأشخاص المعنويين الخاضعون للضريبة على الشركات والأشخاص الخاضعون للضريبة على الدخل المتعاون لنشاط تجاري أو المهنة غير تجارية بدفع ثلاث تسبيقات تسمى "أقساط احتياطية" وذلك بعنوان الضريبة المستوجبة على مداخيلهم أو على أرباحهم الجمالية ».

وحيث نص الفصل 66 من نفس المجلة أنه : « توظف الضريبة وجوبا على المطالب بها الذي لم يقدم في الأجل القانونية التصاريح المشار إليها بالفصول 51 و52 و56 إلى 61 من هذه المجلة أو الذي قدم تصريحاً منقوصاً أو مغلوفاً في أرباحه أو مداخيله أو رقم معاملاته وكذلك في الخصم أو التسبيقات ».

وحيث يستخلص من مقتضيات الفصلين المشار إليهما أن الأقساط الإحتياطية تدخل بصريح النصوص ضمن مجال تطبيق الأداة ومرتبطة إرتباطاً وثيقاً بأساس الضريبة على الدخل أو الضريبة على الشركات.

وحيث لئن كانت الأقساط الإحتياطية لا تمثل أداة مستقلة وإنما طريقة من طرق الدفع، فإن ذلك لا يمنع من مراجعة الأداة الذي توجب دفعه بعنوانها باعتبار أن تغيير الإدارة في الأداة المستوجب بعنوان سنة معينة يؤدي إلى تغيير في مبلغ الأداة المستوجب بعنوان الأقساط الإحتياطية إلى جانب الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين في محله وتعين لذلك رفض المطعن المائل.

(21) Tribunal Administratif ; Arrêt n° 37941 du 1<sup>er</sup> décembre 2008 :

المحكمة الإدارية / القضية عدد 37941 / تاريخ القرار : 1 ديسمبر 2008

عن المطعن السادس المتعلق بخرق الفصلين الأول و19 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية :

حيث تمسكت المعقبة بخرق الفصلين الأول و19 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية بمقولة أنه ليس للإدارة مراجعة الأقساط الإحتياطية لعدم شمولها صراحة بأحكام الفصل 19 المشار إليه المنظم لحق التدارك ولكونها مجرد تسبيقات ولا تمثل أداة مستقلة وبالتالي فلا تدخل في مفهوم الأداة الوارد بالفصل 1 من المجلة المذكورة، ولا يمكن تبعا لذلك مراجعتها لكن رغم ذلك أيدت المحكمة المطعون في حكمها قرار التوظيف الذي عدل الأقساط الإحتياطية.

وحيث اقتضى الفصل الأول من مجلة الإجراءات والحقوق الجبائية أنه « تضبط هذه المجلة الأحكام المتعلقة بحقوق المطالب بالأداة وواجباته والإجراءات المتعلقة بها في مستوى المراقبة والنزاعات في مادة الأداة والمعاليم والضرائب والأتاوي وغيرها من الموارد الجبائية الراجعة للدولة والمعبر عنها ضمن هذه المجلة بلغة أداة ». كما نص الفصل 19 من ذات المجلة أنه « مع مراعاة أحكام الفصول 21 و23 و24 و26 من هذه المجلة يقع بالنسبة للأداة أو في تطبيق نسبه أو في احتسابه... ».

(Suite du renvoi 21 à la page suivante)

## 7. La prescription

Selon la jurisprudence du tribunal administratif, les règles de prescription ne sont pas d'ordre public et ne doivent pas être soulevées d'office par le juge (22).

(Suite renvoi 21)

وحيث جرى عمل هذه المحكمة على اعتبار أن الأقساط الإحتياطية تدخل ضمن مجال تطبيق الأداء ومرتبطة ارتباطا وثيقا بأساس الضريبة الأمر الذي من شأنه أن تترتب عنه ضرورة مراجعتها كلما تمت مراجعة أساس الضريبة المعتمدة كمرجع لاحتسابها. كما استقر فقهاء قضائها على أن الأقساط الإحتياطية بعنوان سنة ما تكون واجبة الدفع على ضوء الضريبة بعنوان السنة السابقة باعتبارها تسبق على الضريبة وأن لا تأثير لسقوط أو عدم سقوط حق المطالبة بالأداء عن مداخيل السنة السابقة على دفع الأقساط الإحتياطية للسنة التي تليها.

وحيث يكون تمسك المعقبة بأن الأقساط الإحتياطية لا تمثل أداء مستقلا ولا تدخل في مفهوم الأداء بالفصل 1 من المجلة المذكورة ولا يمكن تبعا لذلك مراجعتها في غير طريقه ومتعين الرفض.

(22) Tribunal Administratif ; Arrêt n° 33508 du 12 mai 2003 :

المحكمة الإدارية / القضية عدد 33508 / تاريخ القرار : 12 ماي 2003

حيث تعيب الإدارة المعقبة على اللجنة المطعون في قرارها خرقها لأحكام الفصل 385 من مجلة الإلتزامات والعقود عندما قررت من تلقاء نفسها طرح الأداءات المستوجبة بعنوان سنة 1994 لسقوطها بمرور الزمن دون إثارة من المستأنف وحيث ينص الفصل 385 من مجلة الإلتزامات والعقود على ما يلي : "حق مرور الزمان لا يقوم بنفسه في سقوط المطالبة بل يقوم به من له مصلحة فيه، وليس للحاكم أن يستند إليه من عند نفسه حتى يقوم به الخصم".

وحيث يستفاد من هذا الفصل أن المستند المرتكز على سقوط الحق بمرور الزمن يندرج في إطار المسائل التي تهم مصلحة الخصوم ولا يتعلق بالنظام العام لذلك فإنه لا يجوز لقاضي الموضوع الحكم به من تلقاء نفسه. وحيث طالما لم يثر المعقب ضده مسألة التقادم فإن الخوض فيها من قبل اللجنة المنتقد قرارها ينطوي على خرق للفصل 385 من مجلة الإلتزامات والعقود ويتعين تأسيسا على ذلك قبول هذا المطعن".

Tribunal Administratif ; Arrêt n° 34051 du 15 décembre 2003 :

المحكمة الإدارية / القضية عدد 34051 / تاريخ القرار : 15 ديسمبر 2003

حيث تنعى الإدارة المعقبة على اللجنة خرقها لمقتضيات الفصل 385 من مجلة الإلتزامات والعقود عندما أثارت من تلقاء نفسها مطعن سقوط حق الإدارة في تدارك الإغفالات المتعلقة بسنة 1994 لتقادمها بمرور الزمن.

وحيث اقتضى الفصل 385 آف الذكر صراحة أن "حق مرور الزمان لا يقوم بنفسه في سقوط المطالبة بل يقوم به من له مصلحة فيه، وليس للحاكم أن يستند إليه من عند نفسه حتى يقوم به الخصم".

وحيث تأسيسا على ذلك لا يجوز لقاضي الموضوع التمسك بالتقادم لمرور الزمن من تلقاء نفسه ضرورة أن هذا الحق إنما شرع لمصلحة الخصوم ولا يهم بالنظام العام. وحيث يتبين بالرجوع إلى الحكم المنتقد أن اللجنة الخاصة بالتوظيف الإجباري قامت بإثارة مسألة سقوط الأداءات المستوجبة بعنوان سنة 1994 لشمولها بالتقادم من تلقاء نفسها ودون أن يتمسك بها نائب الشركة المعقب ضدها وهو ما يعتبر خرقا لمقتضيات الفصل 385 المشار إليه مما ينتج عنه قبول هذا المطعن.

Tribunal Administratif ; Arrêt n° 34492 du 3 mai 2004 :

المحكمة الإدارية / القضية عدد 34492 / تاريخ القرار : 3 ماي 2004

عن المعطين المأخوذ من خرق أحكام الفصول 144 و145 من مجلة المرافعات المدنية والتجارية و385 من مجلة الإلتزامات والعقود.

حيث تتمسك المعقبة بأنه خلافا لمقتضيات الفصول 144 و145 من م م م م 385 من مجلة الإلتزامات والعقود تولت اللجنة من تلقاء نفسها إثارة سقوط حق الإدارة في مراجعة سنة 1996 لشمولها بالتقادم والحال أن هذه المسألة لم تقع إثارته من الأطراف وليست من متعلقات النظام العام.

وحيث بالنتيجة في جميع أوراق الملف يتبين أن المطالب بالأداء نازع أمام اللجنة الخاصة بتوظيف الأداء صحة الأداء الموظف عليه وقدم مؤيدات ولكن دون أن يتمسك في ذلك بسقوط حق الإدارة في مراجعة سنة 1996.

وحيث تكون اللجنة لما عدلت قرار التوظيف بالإستناد إلى سقوط حق الإدارة في مراجعة سنة 1996 قد خالفت أحكام الفصل 385 من مجلة الإلتزامات والعقود التي نصت على أن "حق مرور الزمن لا يقوم بنفسه في سقوط المطالبة به بل يقوم به من له مصلحة فيه...".

وحيث ينتج بذلك قبول هذا المطعن أيضا.

Tribunal Administratif ; Arrêt n° 34541 du 17 mai 2004 :

المحكمة الإدارية / القضية عدد 34541 / تاريخ القرار : 17 ماي 2004

وحيث أن سقوط الأداء بمرور الزمن يهم مصالح الخصوم وليس من متعلقات النظام العام حتى يتسنى للقاضي إثارته من تلقاء نفسه، وعلى أساس ذلك تكون محكمة القرار المطعون فيه قد جانبت الصواب لما قضت بسقوط الأداء المتعلق بسنة 1988 بمرور الزمن.

وحيث طالما أن اللجنة الخاصة بالتوظيف الإجباري قد أقرت قرار التوظيف برمته باستثناء سقوط الأداء المتعلق بسنة 1988 والذي لم يكن محل إثارة من طرف المستأنف فالمتعين نقض القرار المطعون فيه بدون إحالة لانعدام أي موجب لإعادة النظر.

(23) Tribunal Administratif ; Arrêts n° 33897 et 33903 du 9 décembre 2002 :

المحكمة الإدارية / القضية عدد 33897 و33903 / تاريخ القرار : 9 ديسمبر 2002

حيث تعيب المعقبة على محكمة القرار المنتقد خرقها لمقتضيات الفقرة الخامسة من الباب الأول من ميثاق المطالب بالضريبة بمقولة أن عوين من بين الأعوان الذين قاموا بعملية المراقبة الجبائية لا تتوفر فيهما صفة الأعوان المحلفين وهو أمر يتعارض وميثاق المطالب بالضريبة الذي إشتراط أداء القسم القانوني.

(Suite du renvoi 23 à la page suivante)

Selon la juridiction suprême, la simple participation d'un agent non assermenté aux opérations de vérification vicie la procédure, même lorsque le nom de cet agent ne figure pas dans l'arrêté de taxation d'office ou qu'il n'a pas signé ou notifié cet arrêt (24).

Toutefois, le tribunal administratif a considéré, dans une espèce où le vérificateur a entrepris des travaux de vérification avant son assermentation, que la nullité se limitait au rapport rédigé par l'agent vérificateur avant son assermentation (25).

(Suite renvoi 23)

وحيث دفعت جهة الإدارة بأن ميثاق المطالب بالضريبة لم يشترط تحليف جميع المحققين المباشرين لعملية المراقبة الجبائية وبالتالي يكفي أن يكون عونان من بين المحققين الأربعة القائمين بالمراقبة محلّفين حتى تكون إجراءات المراقبة سليمة وقانونية.

وحيث إقتضت الفقرة الخامسة من الباب الأول من ميثاق المطالب بالضريبة أنه « يجب أن يكون العون المؤهل لإجراء المراقبة... محلّفا ومطالبها بالمحافظة على السر المهني ».

وحيث أن عبارة العون الواردة بهذا الفصل جاءت عامة ومجردة لا تتحدث عن عون بعينه وإنما تفيد صفة العون أي كل عون مؤهل لإجراء المراقبة.

وحيث طالما كان ميثاق المطالب بالضريبة ملزما للإدارة على معنى الفصل 63 من مجلة الضريبة فإن ثبوت عدم أداء عونين مراقبين لليمين القانونية يؤدي إلى إختلال إجراءات المراقبة الجبائية المسلطة على المعقبة الأمر الذي يكون معه هذا المطعن حريا بالقبول.

Tribunal Administratif ; Arrêt n° 33527 du 19 juin 2006 :

مجلس الدولة / المحكمة الإدارية / القضية عدد 36527 / تاريخ القرار : 19 جوان 2006

عن المطعن المأخوذ من خرق أحكام الفصل الأول من القانون الأساسي عدد 103 لسنة 1958 المؤرخ في 8 أكتوبر 1958 :

حيث تمسكت الإدارة المعقبة بأن محكمة الموضوع خالفت القانون حين ألغت قرار التوظيف الإجباري على أساس عدم أداء العون المراقب لليمين مستندة في ذلك إلى أحكام القانون عدد 103 لسنة 1958، في حين أن القانون المذكور لا يوجب أداء اليمين إلا بالنسبة إلى الأعوان الذين يكلفون بتحرير محاضر ضبط يمكن تقديمها « للعدلية » للاعتماد عليها كحجة رسمية ولا يهم بالتالي أعوان إدارة الجبائية الذين يقومون بالمراقبة الجبائية.

وحيث نص الفصل 63 من مجلة الضريبة على أنه يتعين على الأشخاص الخاضعين للضريبة أن يستظهروا بوصولاتهم عند كل طلب من أعوان إدارة الجبائية المؤهلين لذلك ... كما نص الفصل 65 من نفس المجلة على أنه لا يمكن الإعتصام بالسر المهني إزاء أعوان الجبائية المؤهلين ...

وحيث يخلص من هذين الفصلين كما فسرها فقه قضاء هذه المحكمة أنه يجب على العون المراقب أن يكون مؤهلا قانونا لمباشرة مهمة المراقبة وذلك بأداء اليمين القانونية في تاريخ قيامه بعملية المراقبة.

وحيث تكون اللجنة المطعون في قرارها قد أحسنت تطبيق القانون حين انتهت إلى بطلان أعمال المراقبة لعدم توفر شرط أداء اليمين في المراقبين في تاريخ إجراء المراقبة الأمر الذي يتعين معه رفض المطعن الراهن.

(24) Tribunal Administratif ; Arrêt n° 33699 du 9 décembre 2002 :

المحكمة الإدارية / قضية عدد 33699 / تاريخ القرار : 9 ديسمبر 2002

وحيث يخلص من المعطيات آنفة الذكر أن السيد .... شارك فعليا في التحقيق ولا يمكن نفي ذلك بمقولة عدم تبليغه لقرار التوظيف الإجباري أو بمقولة أن مشاركته في عملية المراجعة كانت بصفتها عوناً متربصاً وأن مشاركته الأعوان المكلفين بالمراجعة تندرج في إطار تأطير الأعوان في هذا الميدان.

وحيث أنه من جهة أخرى لا يمكن مجازاة الإدارة فيما تمسكت به من أن استعمال المشرع ضمن الفقرة الخامسة من الباب الأول من ميثاق المطالب بالضريبة عبارة العون لا تفيد ضرورة أن يتم إجراء المراقبة من أعوان محلّفين ويكفي أن يكون من بينهم عون محلّف، اعتباراً إلى أنه ولئن جاز للإدارة أن تكلف عوناً واحداً بإجراء المراقبة إلا أنها ملزمة في صورة الإستعانة بعدة أعوان أن تحصر على توفر شرط أداء اليمين القانونية في كافة الأعوان المباشرين للمراقبة.

وحيث تأسيساً على ما سبق بيانه فإن لجنة القرار المنتقد لم تسيء فهم مقتضيات الفقرة الخامسة من ميثاق المطالب بالضريبة الملزم للإدارة ضرورة أنه ثبت لها انطلاقاً من مطروقات الملف أن أحد العونين المكلفين بالمراقبة المعمة للوضعية الجبائية للمعقبة ضده لم يكن مؤهلاً لإجراء عملية المراقبة لمخالفته لشرط أداء اليمين القانونية وهو ما لم تتوقف المعقبة في إثبات ما يخالفه.

(25) Tribunal Administratif ; Arrêt n° 31845 du 6 mai 2002 :

المحكمة الإدارية / القضية عدد 31845 / تاريخ القرار : 6 ماي 2002

حيث ينعي نائب المعقبة على القرار المخدوش فيه انبعاثاً على إجراءات مراقبة معينة من خلال إجرائها من قبل عون محقق غير محلّف باعتبار أنه أدى اليمين القانونية بتاريخ 10 ديسمبر 1994 في حين أنه باشر عملية المراقبة في الفترة المتراوحة بين 9 فيفري 1994 و 7 أبريل 1994.

وحيث لا جدال في أن القائم بأعمال المراقبة ينبغي أن يكون مؤدياً فعلاً لليمين القانونية.

وحيث طالما اتضح في قضية الحال أن العون المطعون في أعماله لم يثبت أداءه لليمين يوم قيامه بها فإن التقرير الذي حرره في هذا الشأن بعد باطلاً ولا يرقى إلى منزلة الحججة الرسمية.

وحيث ثبت أن اللجنة المطعون في قرارها بادرت بمراجعة التقرير المحرر من العون المذكور واستبعدته منتبهة إلى أسس مغايرة للتوظيف ونتائج جديدة بناءً على ما تمسكت به المطالبة بالأداء لديها.

وحيث يتحدد نطاق مرمى البطلان في هذا المجال بالأعمال التي قام بها العون المذكور دون أن يمتد إلى الإجراءات اللاحقة له مما يكون معه القرار المنتقد في طريقه من هذه الناحية الأمر الذي ينتج عنه رفض الفرع الراهن من المطعن.