

القرار عدد 69

الصاوير بتاريخ 21 يناير 2021

في الملف الإداري عدد 2019/1/4/3457

أتعاب المهندس - ضريبة على القيمة المضافة - نطاقها.

إن مقتضيات المادة 89 من ذات المدونة نصت صراحة وبكيفية لا تحتاج لتأويل على أنه تخضع للضريبة على القيمة المضافة وجوبا العمليات التي يقوم بها المهندسون المعماريون ومهندسو القيس المحققون، والمهندسون الطبوغرافيون، والمساحون، والمهندسون المستشارون، والخبراء في جميع الميادين، ولا مجال بالتالي للتمسك بغير هذه المقتضيات ذات الطابع الخاص في المجال الضريبي، ولا لتضمين العقد موجبات الضريبة على القيمة المضافة، طالما أنها محددة بمقتضى نص القانون، وتشمل أثمان الصفقة الربح وجميع الرسوم والضرائب والمكوس والمصاريف العامة، والمصاريف الطارئة، وبصفة عامة جميع النفقات الناتجة بالضرورة ومباشرة عن العمل وفق مقتضيات المادة 34 من المرسوم رقم 2.01.2332 بتاريخ 4 يونيو 2002 المتعلق بالمصادقة على دفتر الشروط الإدارية العامة المطبقة على صفقات الخدمات المتعلقة بأعمال الدراسات والإشراف المبرمة لحساب الدولة.

المملكة المغربية

المجلس الأعلى للسلطة القضائية

محكمة النقض

رفض الطلب

باسم جلالة الملك وطبقا للقانون

بناء على المقال المرفوع بتاريخ 2019/04/11 من طرف الطالبة المذكورة أعلاه بواسطة نائبها الأستاذ (ع.ت.و)، الرامي إلى نقض القرار عدد 278 الصادر بتاريخ 2019/02/05 في الملف رقم 2018/7207/464 عن محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط.

وبناء على جواب المطلوب في النقض بواسطة نائبه الأستاذ (ع.و) بمذكرة مؤرخة في 2019/10/25 رامية إلى رفض الطلب.

وبناء على الأوراق الأخرى المدلى بها في الملف.

وبناء على قانون المسطرة المدنية وبالأخص فصوله 353 وما بعده.

وبناء على الأمر بالتخلي والإبلاغ الصادر بتاريخ 2020/12/03.

وبناء على الإعلام بتعيين القضية في الجلسة العلنية المنعقدة بتاريخ 2021/01/21.

وبناء على المناداة على الطرفين ومن ينوب عنهما وعدم حضورهم.

وبعد تلاوة المستشار المقرر السيد عبد السلام نعناني تقريره في هذه الجلسة والاستماع إلى مستنتاجات المحامي العام السيد محمد بن لكصير.

وبعد المداولة طبقاً للقانون.

حيث يستفاد من أوراق الملف ومحتوى القرار المطعون فيه، أنه بتاريخ 2017/12/26 تقدم السيد (م.ط) (المطلوب) بمقال افتتاحي، وآخر إصلاحي أمام المحكمة الإدارية بالرباط عرض فيهما: أنه ارتبط مع الأكاديمية الجهوية للتربية والتكوين لجهة الغرب الشراردة بني أحسن بعقد عمل تحت عدد 2011/33 تحت إشراف وزارة التربية الوطنية من أجل إنجاز تصميم إحصائية بئر الطالب، الكائنة بسيدي قاسم وتتبع أشغال البناء، وأن الأشغال والدراسات أنجزت بالكامل بخصوص التصميم وإعداد طلب العروض، وبلغت أشغال البناء نسبة 60% ولا تزال مستمرة لغاية تاريخه، واعتاد التوصل بمستحققاته من الأكاديمية الجهوية للتربية والتكوين بالقنيطرة سابقاً حسب وثيرة الأشغال، وبأدر إلى إيداع بيان الأتعاب رقم 02 بتاريخ 2016/12/30 بمبلغ 236283,16 درهم لدى الأكاديمية الجهوية بالرباط ولم يتوصل بها، والتمس الحكم لفائدته بمبلغ 168897,15 درهم مع الفوائد القانونية وشمول الحكم بالنفاذ المعجل والغرامة التهديدية. وبعد تمام الإجراءات، قضت المحكمة بحكم بأداء الأكاديمية الجهوية للتربية والتكوين لجهة الرباط سلا القنيطرة لفائدة المدعي مبلغ 168897,15 درهم مع الفوائد القانونية من تاريخ الحكم وتحملها الصائر ورفض باقي الطلبات، استأنفته الأكاديمية الجهوية للتربية والتكوين لجهة الرباط سلا القنيطرة أمام محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط، التي بعد استيفائها للإجراءات قضت بموجب قرارها المشار إلى مراجعته أعلاه بتأييد الحكم المستأنف، وهو القرار المطعون فيه بالنقض.

في وسيلة النقض الفريدة:

حيث تعيب الطالبة القرار المطعون فيه بفساد التعليل الموازي لانعدامه وعدم الارتكاز على أساس بخصوص اعتبار أن أتعاب المدعي يتعين احتسابها على قاعدة شاملة للضرية على القيمة المضافة، ذلك أن واقع المنازعة ينحصر في فهم ما إذا كانت أتعاب المهندس وفق العقد الرابط بين الطرفين، تشمل قيمة الصفقة مشمولة بالضرية على القيمة المضافة أم لا، وما ساقته المحكمة من تعليل لا يستقيم على أساس، لأنه بالرجوع إلى مقتضيات المادة 87 من المدونة العامة للضرائب يتبين أنها عرفت الضريبة على القيمة المضافة بأنها ضريبة على مبلغ المعاملات، ويراد بمبلغ المعاملات المبيعات المنجزة من طرف الأشخاص الذاتيين والمعنويين تجاه زبائنهم، وأن قواعد المحاسبة تحتسب المبيعات بدون ضريبة على القيمة المضافة، وتحتسب ضمن حساب خاص بخزينة الدولة، وتبعا لذلك فهي بمثابة مبيعات للإدارة تحتسب بواسطة نسب تم تحديدها من طرف الأمانة العامة للحكومة ما بين 5% و7%، وانطلاقاً من هذا المبدأ، فإنه يتعين احتساب أتعاب المهندس على

قاعدة المبيعات التي لا تشمل الضريبة على القيمة المضافة، والمادة المذكورة لا تنص على كيفية احتساب أتعاب المهندسين المعماريين، وتهتم بإلزام هؤلاء من بين أشخاص آخرين بإخضاع فواتيرهم للضريبة على القيمة المضافة، وأما المادة 89 من ذات المدونة فإنها لا تتعلق بالإشكالية المطروحة في النازلة، وتهتم بتقديم التفاصيل الكافية لتحديد لائحة الأشخاص الذاتيين والمعنويين الخاضعين للضريبة على القيمة المضافة، مما يعتبر خرقاً لمقتضيات المادتين 87 و89 من المدونة العامة للضرائب، والمحكمة مصدرية القرار المطعون فيه لما اعتبرت أن أتعاب المهندس ناتجة عن صفقة تشتمل على ثمن يتم تقديره على أساس المصاريف المذكورة أعلاه من بينها الضرائب والمكوس وفق المادة 34 من دفتر الشروط الإدارية العامة المطبقة على صفقات الخدمات المصادق عليه بالمرسوم رقم 2.01.2332 بتاريخ 2000/06/04، والحال أنه لا يوجد إلى حدود سنة 2013 (تاريخ إصدار المدونة الجديدة للصفقات العمومية) أي نص قانوني واضح ينص على أن أتعاب المهندس المعماري يجب أن يتم احتسابها على قاعدة شاملة على الضريبة على القيمة المضافة، وأن المنشور رقم 91/119 الصادر عن الأمين العام للحكومة المستدل به لا يعتبر نصاً قطعي الدلالة، وإنما هو نص ظني الدلالة وقابل للاجتهاد، سيما وأنه جاء في فقرته ما قبل الأخيرة أن المادة 28 من دفتر الشروط الإدارية العامة التي تنص على أن ثمن الصفقة يشتمل على الضرائب والمكوس والمصاريف الأخرى الناتجة عن العمل، لا تطبق على خدمات المهندسين المعماريين، وأن العقد النموذجي لا يقدم أي توضيح حول الموضوع، وأن الطالبة تعرف نزاعات مماثلة للتراع الحالي مع مهندسين معماريين آخرين، ومن بينهم (ج.ق) المدرج ملفه بالمحكمة الإدارية بالرباط تحت عدد 2018/7114/267، وسبق المحكمة المذكورة أن أمرت تمهيداً بإجراء خرق في النازلة بتاريخ 2018/01/09 كلف للقيام بها الخير (م.ب) وخلص إلى أنه لا يجوز للمهندس المعماري السيد (ج.ق) أن يحتسب أتعابه على قاعدة شاملة للضريبة على القيمة المضافة لم يجعل لما قصت به أساساً من القانون، مما يناسب نقض القرار.

لكن، حيث إن محكمة الاستئناف لما استندت فيما انتهت إليه إلى أن رقم أعمال المهندس وطبقاً لمقتضيات المادة 87 من المدونة العامة للضرائب هو أن الضريبة على القيمة المضافة تمثل ضريبة على رقم الأعمال تطبق على العمليات المنجزة بالمغرب سواء أكانت بطبيعتها صناعية أو تجارية أو حرفية، أم داخلية في نطاق مزاولة مهنة حرة، وأن التراع بالنازلة يتعلق بأتعاب المهندس المعماري المرتبط مع الإدارة بعقد تتبع الأشغال وفق النموذج المحدد قانوناً، وأن مقتضيات المادة 89 من ذات المدونة نصت صراحة وبكيفية لا تحتاج لتأويل على أنه تخضع للضريبة على القيمة المضافة وجوباً العمليات التي يقوم بها المهندسون المعماريون ومهندسو القيس المحققون، والمهندسون الطبوغرافيون، والمساحون، والمهندسون المستشارون، والخبراء في جميع الميادين، ولا مجال للتمسك بغير هذه المقتضيات ذات الطابع الخاص في المجال الضريبي، ولا لتضمين العقد موجبات الضريبة على القيمة المضافة، طالما أنها محددة بمقتضى نص القانون، وتشمل أثمان الصفقة الربح وجميع

الرسوم والضرائب والمكوس والمصاريف العامة، والمصاريف الطارئة، وبصفة عامة جميع النفقات الناتجة بالضرورة ومباشرة عن العمل وفق مقتضيات المادة 34 من المرسوم رقم 2.01.2332 بتاريخ 4 يونيو 2002 المتعلق بالمصادقة على دفتر الشروط الإدارية العامة المطبقة على صفقات الخدمات المتعلقة بأعمال الدراسات والإشراف المبرمة لحساب الدولة، وأن منشور السيد الأمين العام للحكومة عدد 91/119 بشأن الخلاف في هذا الباب، قد أكد على أن الأتعاب الخاصة بالمهندس تحتسب على أساس جميع الضرائب بدون استثناء، وأن العقد النموذجي المحتج به قد أحدث سنة 1947 أي قبل إقرار الضريبة على القيمة المضافة بالمغرب، تكون قد بنت قضائها على أساس سليم من القانون، وعللت قرارها تعليلا سائغا، وما بالوسيلة على غير أساس.

لهذه الأسباب

قضت محكمة النقض برفض الطلب وتحميل رافعته الصائر.

وبه صدر القرار وتلي في الجلسة العلنية المنعقدة بالتاريخ المذكور أعلاه بقاعة الجلسات العادية بمحكمة النقض بالرباط، وكانت الهيئة الحاكمة متركبة من **رئيس الغرفة الإدارية (القسم الأول) السيد عبد المجيد بابا أعلي، والمستشارين السادة: عبد السلام نعناني مقررا، نادية للوسي، فائزة بلعسري، حميد ولد البلاد، وبمحضر المحامي العام السيد محمد بن لكصير، وبمساعدة كاتبة الضبط السيدة فاطمة العكروود.**



المملكة المغربية
المجلس الأعلى للسلطة القضائية
محكمة النقض