قرار محكمة النقض

رقم 2/654

الصادر بتاريخ 07 شتنبر 2017

في الملف الاداري رقم 2015/2/4/3095

ضريبة على الأرباح العقارية – مشروعيتها – سلطة المحكمة

باسم جلالة الملك وطبقا للقانون

بناء على المقال المرفوع بتاريخ 2015/06/19 من طرف الطالب المذكور أعلاه، الرامي إلى نقض القرار رقم 1112 الصادر عن محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط بتاريخ 2015/03/12 في الملف عدد 2014/7209/389 .

وبناء على مذكرة الجواب المدلى بها من طرف المطلوبة بواسطة الاستاذ (ت) (ق) والرامية إلى رفض الطلب.

وبناء على الأوراق الأخرى المدلى بها في الملف.

وبناء على قانون المسطرة المدنية المؤرخ في 28 شتنبر 1974.

وبناء على الأمر بالتخلي والإبلاغ الصادر في 20 يوليوز 2017.

وبناء على الإعلام بتعيين القضية في الجلسة العلنية المنعقدة بتاريخ 07 شتنبر 2017.

وبناء على المناداة على الطرفين ومن ينوب عنهما وعدم حضورهم.

وبعد تلاوة المستشار المقرر السيد عبد الرحمان بن امحمد مزوز تقريره في هذه الجلسة والاستماع إلى مستنتجات **المحامي العام** السيد حسن تايب.

وبعد المداولة طبقا للقانون:

حيث يستفاد من أوراق الملف، ومن القرار المطعون فيه، أن المطلوبة (المدعية ابتدائيا) تقدمت بتاريخ 2010/10/22 بمقال امام المحكمة الادارية بالدار البيضاء عرضت فيه انه بناء على الاشعار للغير الحائز المؤرخ في 201/03/18 قام العون المكلف بالتحصيل التابع لادارة الضرائب بفاس بالتحصيل بين يدي بنك المغرب لدين على القرض (ع.س) في حدود12.803.555 درهم، وأنها تظلمت بشان ذلك بتاريخ 2010/05/18 مطالبة بإرجاع المبلغ المذكور المتضمن لأصل الواجبات التكميلية للضريبة على الدخل صنف الارباح العقارية عند بيع عقار متواجد بمدينة فاس من طرف احد زبنائها وهم ورثة (م) بعلة وجود

حسابات بنكية لهؤلاء الورثة مفتوحة لديها، علما بأنه ليست هناك أية علاقة تعاقدية بين المدينين الاصليين لإدارة الضرائب ومؤسسة القرض (ع.س)، ملتمسة الحكم بإلغاء الاشعار للغير الحائز المذكور وبإرجاع المبلغ المضمن فيه مع فوائد التأخير ابتداء من 2010/03/19 مع النفاذ المعجل وتحميلها الصائر. وبعد صدور حكم بعدم الاختصاص المكاني عن المحكمة الادارية بالدار البيضاء مع إحالة الملف على المحكمة الادارية بفاس بتاريخ 2014/07/18 تحت رقم 2281 في الملف عدد 201/09/519 صدر بعد الاحالة عن المحكمة الادارية بفاس الحكم بـ: ((إلغاء الامر بالإشعار للغير الحائز المودع في 2010/03/18 وبإرجاع المديرية العامة للضرائب في شخص مديرها العام المبلغ المضمن به والمحدد في 12.803.555 درهم لفائدة مؤسسة القرض (ع.س) في شخص مديرها العام مع ما يترتب على ذلك قانونا وتحميل إدارة الضرائب الصائر.))، استانفته إدارة الضرائب، وبعد جواب المستأنف عليها مؤسسة القرض (ع.س) (المطلوبة) واستفياء الإجراءات، قضت محكمة الاستئناف الادارية بموجب قرارها المطعون فيه، ((بتأييد الحكم المستأنف)).

في وسيلة النقض الأولى:

حيث يعيب الطالب القرار المطعون فيه بمخالفة القانون، ذلك ان موضوع الدعوى يتعلق بالطعن في إجراء من إجراءات التحصيل الجبري وهو الاشعار للغير الحائز والمطالبة باسترجاع ما تم استخلاصه وفقا لهذه المسطرة. وبناء عليه فإن الطرف الاساسي في هذه الدعوى هو الخزينة العامة للمملكة في شخص الخازن العام الذي لم تدخله المطلوبة في الدعوى، ما يتوجب معه لهذا السبب أن يكون مآل الدعوى عدم القبول والمحكمة لما نحت خلاف ذلك تكون قد خالفت مقتضيات الفصل 515 من قانون المسطرة المدنية وعرضت لذلك قرارها للنقض.

لكن، حيث إن من باشر إجراءات التحصيل الجبري في مواجهة القرض (ع.س) بموجب الاشعار للغير الحائز الموجه إلى بنك المغرب هو قابض الإدارة الجبائية التابع للمدير العام للضرائب في تسلسله الإداري والذي ينجز القابض المذكور إجراءات استخلاص الدين العمومي موضوع النزاع تحت إشرافه ومراقبته ولحسابه وكل ذلك استنادا على مقتضيات المادة 166 من المدونة العامة للضرائب. ولما كانت الدعوى الحالية موجهة ضد المدير العام للضرائب المباشر إجراء اشعار الغير الحائز الموجه إلى بنك المغرب ضد القرض السياحي، من طرف قابض الإدارة الجبائية لحسابه، فإن قبول دعوى المطلوبة من طرف المحكمة دون اعتبار للدفع المثار أعلاه يجعل القرار المطعون فيه مستند الاساس القانوني بالنظر إلى احترام المطلوب لمقتضيات الفصل 515 من قانون المسطرة المدنية في شقها المتعلق بوجوب إدخال المدير العام للضرائب في الدعوى كلما تعلق الامر بدعوى متعلقة بالضرائب والرسوم المسندة مهمة تطبيق قواعد وعائها وفرضها وتحصيلها إلى مديرية الضرائب والوسيلة على غير أساس.

في الوسيلة الثانية والثالثة مجتمعتين لارتباطهما:

حيث يعيب الطالب القرار المطعون فيه بانعدام التعليل وسوء تفسير مقتضيات قانونية، ذلك أنه سبق له ان أثار في مقال استئنافه جملة من الوسائل الجدية، إلا ان المحكمة لم تناقشها وأهملتها بدون مبرر، ويتعلق الامر بعدم توجيه الدعوى ضد المحاسب العمومي وعدم إدخال المدين الاصلي في الدعوى وعدم وضع القضية في إطارها الصحيح. وإن عدم التعرض لهذه الوسائل المثارة يندرج ضمن حالات انعدام التعليل الموجب لنقض القرار المطعون فيه. والمحكمة لما نحت خلاف ذلك يكون قرارها منعدم التعليل، كما ان المحكمة لم تضع القضية في إطارها الصحيح لكون متابعة المؤسسة المطلوبة في النقض بمبلغ الضريبة كانت في إطار ما تنص عليه المادة 104 من مدونة تحصيل الديون العمومية من ((إمكانية إلزام الاغيار الحائزين والمودع لديهم المشار إليهم في المادتين 100 و101 أعلاه بنفس الطرق المستعملة ضد الملزمين أنفسهم وبدفع المبالغ الموجودة لديهم والمتعلقة بامتياز الخزينة إلى المحاسب المكلف بالتحصيل باستثناء اللجوء إلى مسطرة الاكراه البدني)). وفي الحالة المعروضة، فإنه لا شيء في مدونة التحصيل يتعارض مع ترتيب مسؤولية البنك الذي امتنع بعد ثلاثة أشهر من تبليغه بالإشعار للغير الحائز عن التسليم الفوري للمبالغ الموجودة لديه التي تعود للمدين للخزينة. وقد اعترفت المطلوبة في النقض في تظلمها الإداري بعدم تسليمها الإدارة ما هو موجود لديها من اموال المدين، كما تعترف بذلك الامر في مقالها ولا تنكره، وهو ما يشكل إخلالا بما نص عليه المشرع الذي يلزم المؤسسة، بعد تبليغها بالإشعار، بالأداء الفوري للمبالغ في حوزتها، وهذا ما توجبه المادة 102 من مدونة تحصيل الديون العمومية بما نصت عليه من أنه: ((يترتب على إشعار الغير الحائز التسليم الفوري للمبالغ الموجودة في حوزة الاغيار المشار إليهم في المادتين السابقتين (100 و101) في حدود مبلغ الضرائب والرسوم والديون الاخرى المطلوب أداؤها. ويمتد مفعول هذا التسليم إلى الديون بأجل أو الديون المشروطة التي للمدين على الاغيار الحائزين المتابعين.)) وما كان يتوجب معه على المؤسسة المطلوبة في النقض وعلى فرض عدم كفاية المبالغ التي تحوزها لأداء الديون المطالب أداؤها بموجب الاشعار للغير الحائز، ان تؤدي المبلغ الموجود لديها في حينه ولو كان هذا المبلغ هزيلا، وهو ما لم تفعله ما تسبب للعارضة في ضرر فادح إذ حرمها من البحث عن حسابات للمدين بالضريبة قد تكون مفتوحة لدى مؤسسات بنكية أخرى، مما يجعل مسؤوليتها قائمة بعدم أدائها المبالغ الموجودة لديها المستحقة للمدين والتزامها الصمت لمدة تزيد عن 3 أشهر. خارقة بذلك الاتفاقية المبرمة بين المجموعة المهنية للأبناك والخزينة العامة التي تلزمها بتنفيذ الاشعار للغير الحائز خلال أجل لا يتعدى يومين تحتسب من تاريخ التبليغ بالإشعار. والمحكمة بعدم أخذها بمجمل ما ذكر أعلاه في قرارها يكون قرارها فاسد التعليل عرضة للنقض.

لكن، من جهة حيث إن المحكمة بما ردت به الدفعين المتعلقين الأول بعدم إدخال المحاسب العمومي المكلف بالتحصيل والمدينين الاصليين في الدعوى، من ((أن الاساس في الضريبة موضوع الدعوى هو الضريبة التكميلية على الدخل صنف الارباح العقارية... وهي ضريبة تستقل الإدارة الجبائية بفرضها و(ت) ها، وانه بموجب المادة 166 من المدونة العامة للضرائب فإنه يتم تحصيل الضرائب والرسوم والديون الاخرى التي يتكلف بها قابض الإدارة الجبائية طبقا للقوانين الجاري بها العمل ووفق الشروط

والاجراءات المنصوص عليها في مدونة تحصيل الديون العمومية، فإنه لا يعيب الدعوى عدم توجيهها ضد القابض وتوجيهها ضد المديرية العامة للضرائب))، ومن انه لما كان الثابت ان المنازعة الحالية تنصرف إلى الاشعار للغير الحائز المنصوص عليه في المواد 100 إلى 104 من مدونة التحصيل وليس إلى الحجز لدى الغير الذي تنظمه الفصول من 488 إلى 496 من قانون المسطرة المدنية فإنه لا ضرورة لإدخال الورثة المدينين بالضريبة المعنية بالأمر)) يكون قرارها مستند الاساس من هذا الجانب بالنظر إلى من يمثل مديرية الضرائب هو المدير العام للضرائب أو الشخص المفوض له من لدنه، وفي النازلة فهو المدعى عليه الاصلي وقابض الإدارة الجبائية هو جزء من الادارة التابعة له ولا يضير في شيء عدم إدخال هذا الاخير في الدعوى ويستغرقه إدخال المدير العام للضرائب، وبالنظر كذلك إلى ان سند المتابعة في الدعوى الحالية هو إجراء إشعار الغير الحائز الذي باشره قابض الإدارة الجبائية كإجراء من إجراءات التحصيل الجبري للديون العمومية وفق تنصيصات المواد من 100 إلى 104 من مدونة تحصيل الديون العمومية وهو إجراء مختلف من حيث حكمه على الاحكام المنظمة للحجز لدى الغير المنظمة أحكام تنفيذه بالمواد من 488 إلى 496 من قانون المسطرة المدينة التي توجب إدخال المدانين في دعوى الحجز على ما للمدين لدى الغير. ما تكون معه الدعوى قائمة بكيفية صحيحة من طرف المطلوبة وقبولها من طرف المحكمة المطعون في قرارها ذي أساس من القانون.

ومن جهة ثانية فإنه لما كانت مقتضيات المادة 104 من مدونة تحصيل الديون العمومية تنص على انه: ((يمكن إلزام الاغيار الحائزين والمودع لديهم المشار إليهم في المادتين 100 و 101 من نفس القانون بنفس الطرق المستعملة ضد الملزمين انفسهم بدفع المبالغ الموجودة لديهم والمتعلقة بامتياز الخزينة إلى المحاسب المكلف بالتحصيل باستثناء اللجوء إلى مسطرة الاكراه البدني)) فإن ما عللت به المحكمة قرارها بما ثبت لها من ((وثائق الملف وكما تتمسك به المستأنف عليها، أن حساب الملزمين المفتوح لديها تحت رقم 00 29 00 11 2852 8810 المعني بالاشعار للغير الحائز المؤرخ في 2009/12/15 كان يعرف دائنية خلال سنة 2009 تراوحت خلال شهر يناير وشهر سبتمبر من نفس السنة ما بين 326 درهم و282 درهم، وانه لم يعرف أية حركية إيجابية ولم تودع به أية مبالغ مالية لفائدة الملزمين بالضريبة على الارباح العقارية المعنية إلى حدود 201/07/31 في حين أن المبلغ موضوع الاشعار للغير الحائز هو 12.803.355 درهم، وانه في غياب ثبوت أن الحساب البنكي المذكور للمدينين كان خلاف ذلك في تاريخ الاشعار للغير الحائز، فإن المسؤولية التضامنية للمؤسسة البنكية تبقى محددة ومحصورة في حدود ما هو مودع لديها من مبالغ مالية، ولا موجب لمباشرة الاشعار للغير الحائز في مواجهتها لاستخلاص مبالغ لم تكن موجودة لديها أصلا.))، مرتكز الاساس بالنظر إلى ان المقتضيات القانونية أعلاه المسطرة في المادة 104 من مدونة التحصيل المذكورة حصرت حدود إمكانية إلزام الاغيار الحائزين باستعمال وسائل التحصيل الجبري ضدهم لاستخلاص الديون العمومية المستحقة على المدينين الاصليين بالضرائب والرسوم لفائدة الخزينة، في الاجبار لهؤلاء الحائزين يدفع المبالغ الموجودة لديهم والمستحقة للمدينين. والمحكمة لما قضت بإلغاء هذا الاشعار المستخلصة بموجبه مبلغ 12.803.555 درهم من حساب المطلوبة

لدى بنك المغرب وبإرجاع المبلغ المذكور إلى المطلوبة، تكون قد بنت قرارها في هذا الجانب على أساس سليم من القانون المتمثل في مقتضيات المادة 104 من مدونة التحصيل المذكورة. في الالزام الملقى على عاتق الإدارة بعدم الحجز على اموال المؤسسة المطلوبة لدى بنك المغرب إلا في حدود المبالغ التي أثبتت الإدارة انها موجودة لدى القرض العقاري والمستحقة للمدينين للخزينة بالضريبة على الارباح العقارية موضوع الاشعار. ومن جهة أخيرة فإن عدم قيام القابض بالبحث على حسابات أخرى للملزمين المدينين الاصليين بالضريبة موضوع الاشعار للغير الحائز لا يمكن تحميل المسؤولية عنه إلى المطلوبة لكون المقتضيات القانونية الجاري بها العمل تخول له بالموازاة مع الاجراء الذي باشره في مواجهة المدينين حق التحري وطلب الحصول على المبالغ المستحقة للمدينين بحسابات أخرى مفتوحة لفائدتهم لدى الابناك الاخرى كما يمكنه ممارسة انواع أخرى من الحجوزات على العقارات والاصول التجارية وغيرها المملوكة للمدينين ما يبقى معه الادعاء والدفع بتحميل المسؤولية في عدم القيام بذلك إلى المطلوبة غير ذي أساس من القانون والضرر المتمسك به لاحقا بالطالبة غير مثبت قيامه حتى تكون المحكمة ملزمة بالرد عليه والوسيلتان على غير أساس.

لهذه الأسباب

قضت محكمة النقض برفض الطلب وإبقاء الصائر على رافعه.

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 الثاني) السيد سعد غزيول برادة **رئيسا**، والمستشارين السادة: عبد الرحمان بن امحمد مزوز **مقررا** وسعاد المديني وسلوى الفاسي الفهري ومحمد بوغالب أعضاء وبمحضر **المحامي العام** السيد حسن تايب، وبمساعدة **كاتب الضبط** السيد رشيد الزهري.

المملكة المغربية
المجلس الأعلى للسلطة القضائية
محكمة النقض