

القرار عدد 604
الصادر بتاريخ 16 يوليوز 2015
في الملف الإداري عدد 2013/2/4/2344

ضريبة على القيمة المضافة — مسك محاسبة مستقلة — عدم التمييز بين المستثمر الاعتيادي أو العرضي.

لا مجال للتمييز فيما يتعلق بعمليات بناء أماكن معدة للسكن بين المستثمر الاعتيادي أو العرضي في ضرورة مسك المحاسبة الواردة في المرسوم رقم 2-86-99 المتعلق بتطبيق القانون 30-85، ما دام أن الغاية منها تنصرف إلى استرجاع الضريبة على القيمة المضافة والذي لا يتأتى القول بالإعفاء منها أو استرجاعها إلا مع وجود محاسبة ممسوكة من طرف الملزم.

نقض وإحالة

المملكة المغربية
باسم جلالة الملك وطبقا للقانون
محكمة النقض

حيث يستفاد من أوراق الملف، ومن القرار المطعون فيه بالنقض رقم 2166 الصادر بتاريخ 2011/06/27 عن محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط في الملف رقم 9/09/282 أن المدعي يونس (ع) (المطلوب في النقض) تقدم بمقال افتتاحي أمام المحكمة الإدارية بفاس بتاريخ 2008/11/13، عرض فيه أنه بمقتضى رخصة البناء عدد 98/87 قام ببناء أماكن معدة للسكن على مساحة 73 متر مربع بقطعه الأرضية رقم 564 ومساحة 80,25 متر مربع الكائنة بتجزئة الرشاد 1 صفرو ذات الرسم العقاري عدد 41/2604، وبعد حصوله على رخصة السكن الخاصة بالطابق الثاني تحت عدد 258 وتاريخ 2003/12/16 وعمل على تفويته بثمان قدره (120.000) درهم بتاريخ 2006/01/03، وتوصل من إدارة الضرائب بشهادة مؤرخة في 2006/01/09 تفيد كونه معفى من أداء الضريبة على القيمة المضافة عن البناء موضوع رخصة البناء والسكن، إلا أنه فوجئ بإشعار ضريبي من أجل

أداء ما مجموعه 25620 درهم عن الضريبة المذكورة ذات رقم 4 العدد الترتيبي 282 التعريف الضريبي 17701770 عن الثلاثة أشهر الرابعة من سنة 2003. والتي تم فرضها بصورة تلقائية، وأن وجه شكاية إلى مدير الضرائب بقيت بدون جواب موضحاً أن مساحة المبنى المشيد تقل عن 100 متر مربع وثمان تفويته لا يزيد عن 200.000 درهم، ملتصقا بالحكم بإلغاء الضريبة على القيمة المضافة المفروضة عليه. وبعد جواب مدير الضرائب وتتمام الإجراءات، صدر الحكم القاضي بإلغاء الضريبة المشار إلى مراجعها أعلاه بما يترتب عنها من أثر قانوني. استأنفته الطالبة، فأيدته محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط بمقتضى قرارها المطعون فيه.

في الوسيلتين مجتمعتين:

حيث تعيب الطاعنة القرار المطعون فيه بانعدام التعليل وخرق القانون، ذلك أن المطلوب في النقض لم يتم بناء الشقة موضوع الفرض الضريبي فقط وبيعها بصفة عرضية كما جاء في القرار المطعون فيه، وإنما قام ببناء عمارة تتكون من عدة شقق لا تتجاوز مساحة كل منها 100 متر مربع وثمان تفويتها يقل عن 200.000 درهم. وأن المعني بالأمر وإن كان قد رصد الشقة المباعة لسكنه الشخصي كما انتهى إلى ذلك القرار المطعون فيه، إلا أنه لم يشغلها لهذا الغرض طوال المدة المطلوبة قانوناً أي لمدة تزيد على أربع سنوات ابتداء من تاريخ حصوله على رخصة السكنى تطبيقاً للمادة 11 الفقرة 4 من القانون 85-30. وأنه كان على المطلوب في النقض إن كان يريد الاستفادة فعلاً من الإعفاء من الضريبة على القيمة المضافة أن يطلب تسجيله ضمن قوائم ضريبة المهنة كمستثمر عقاري لأداء الضريبة العامة على الدخل بهذه الصفة. وفي جميع الحالات فإن تحقيق هذا المسعى يتطلب منه مسك محاسبة مستقلة تتعلق بعمليات بناء مثل هذه الشقق المعدة للسكنى طبقاً للفقرة 13 من المادة 8 من القانون 85-30 المنظم للضريبة على القيمة المضافة، وأن المحكمة مصدرة القرار المطعون فيه اعتبرت أن: "شرط مسك محاسبة منتظمة المتعلقة بعملية البناء للاستفادة من مقتضيات الفقرة 13 من المادة 8 من القانون المشار إليه، وبحسب المرسوم رقم 99-86-2 المعتمدة بمثابة نص تطبيقي للقانون رقم 85-30 السالف الذكر يخص المستثمرين العقاريين والمقاولين الذين تكون المساكن التي شيدها مرصودة للبيع أو الإيجار، ولا يمكن تعميم شرط مسك المحاسبة لمن يقوم بعملية البناء بصفة عرضية ورصدها

لسكنه الشخصي كما هو ثابت في النازلة..."، وأنه بالرجوع إلى مقتضيات المادة 18 الفقرة 13 المشار إليها أعلاه يتضح بأنها تحيل على النص التنظيمي المتمثل في المرسوم رقم 2-94-725 الصادر بتاريخ 1994/12/21، وذلك فيما يتعلق بشرط وجوب مسك محاسبة مستقلة. وأنه يستفاد من مضامين المرسوم التنظيمي المذكور ما يلي: أ- أنه يخاطب المستثمرين العقاريين الذين يقومون بعمليات بناء تدخل في إطار الأماكن المعدة للسكن الاقتصادي المنصوص عليه في الفقرة 13 من المادة 8 السالفة الذكر.

ب- أنه يتوجب على المستثمرين العقاريين مسك محاسبة مستقلة فيما يتعلق بعمليات بناء أماكن معدة للسكن الاقتصادي بناء على مضامين دفتر التحملات المطالبين بتقديمه في إطار عقد البرنامج الذي تم التوقيع عليه مع الدولة.

ج- وأن مقتضيات المرسوم المذكور لا تشمل الأشخاص الذين يقومون بعمليات عرضية والذين هم غير مشمولين بالإعفاء المنصوص عليه في المادة 8 (الفقرة 13) من القانون 30-85. وأن المشرع وإن كان قد حدد للإعفاء شرطين هما المساحة المغطاة والقيمة العقارية إلا أنه وفي آخر فقرة من البند 13 المذكور قد أحال على النص التنظيمي لتحديد كيفية وإجراءات التطبيق، وأنه بالاستناد على المرسوم رقم 2-86-99 في شأن تطبيق القانون 30-85 كما تم تغييره وتنقيحه بمقتضى أحكام المرسوم رقم 2-94-725 الصادر في 1994/12/21 فقد نصت المادة 23 الفقرة الأخيرة على ما يلي: "...ويجب على المستثمرين العقاريين المشار إليهم في الفقرة 4 بالمادة 5 من القانون الآنف الذكر 85-30 أن يمسكوا محاسبة مستقلة فيما يتعلق بعمليات بناء أماكن معدة للسكن المنصوص عليها في الفقرة 13 من المادة 8 من القانون المذكور"، وأن المادة 5 أعلاه عرفت المستثمرين العقاريين كما يلي: "يراد في المادة 4 أعلاه بالمستثمرين العقاريين الأشخاص الذين يشيدون أو يعملون على تشييد عقار أو أكثر من العقارات المعدة للبيع أو الإيجار من غير أن تكون لهم صفة مقاولين في الأعمال العقارية"، وعليه فإن المشرع ألزم المستثمرين العقاريين وهم كل شخص قام بتشديد عقار معد للبيع أو الإيجار دون أن تكون له صفة مقاول في الأعمال العقارية، كما هو الشأن بالنسبة للمطلوب في النقض أن يمسك محاسبة مستقلة فيما يتعلق بعمليات بناء مساكن ذات طابع اجتماعي. وبذلك تخلص إلى أنه وزيادة على الشرطين المتعلقين بالمساحة المغطاة والقيمة العقارية فإن

الاستفادة من الإعفاء من الضريبة على القيمة المضافة فيما يتعلق بالسكن الاجتماعي تتطلب شرطا ثالثا يتمثل في مزاولة مهنة الإنعاش العقاري، وبالتالي وجوب مسك محاسبة مستقلة خاصة بعملية البناء المعنية بالإعفاء. وأن المطلوب في النقض لا يزاول مهنة الإنعاش العقاري وليست له صفة منعش عقاري وإنما يزاول نشاطه بصفة عرضية، وبالتالي ليس له الحق في الاستفادة من مقتضيات المادة 8 السالفة الذكر، مما يكون معه القرار المطعون فيه مجانباً للصواب وغير مرتكز على أساس وعرضة للنقض.

حيث إن المرسوم رقم 2-86-99 المتعلق بتطبيق القانون 30-85 نص في الفقرة 2 من المادة 23 على أنه يجب على المستثمرين العقاريين المشار إليهم في الفقرة 4 من المادة 5 من القانون 30-85 أن يمسكوا محاسبة مستقلة فيما يتعلق بعمليات بناء اماكن معدة للسكن المنصوص عليها في الفقرة 13 من المادة 8 من القانون المذكور، ولا تميز في هذا الإطار بين المستثمر الاعتيادي أو العرضي في ضرورة مسك هذه المحاسبة ما دام أن الغاية منها تنصرف إلى استرجاع الضريبة على القيمة المضافة، والذي لا يتأتى القول بالإعفاء منها أو استرجاعها إلا مع وجود محاسبة ممسوكة من طرف الملزم. والمحكمة مصدرة القرار المطعون فيه لما اعتبرت أن: "شرط مسك محاسبة منتظمة المتعلقة بعملية البناء للاستفادة من مقتضيات الفقرة 13 من المادة 8 من قانون الضريبة على القيمة المضافة وبحسب المرسوم رقم 2-86-99 المعتبر بمثابة نص تطبيقي للقانون 30-85 المباليف الذكر، يخص المستثمرين العقاريين والمقاولين الذين تكون المساكن التي يبنونها مرصودة بنية البيع أو الإيجار، ولا يمكن تعميم شرط مسك المحاسبة لمن يقوم بعملية البناء بصفة عرضية ورصدها لسكنه الشخصي..."، تكون قد أولت النص القانوني السالف الذكر تأويلا فاسدا وخالفت بمحمل ما ذكر، فجاء قرارها فاسد التعليل المتزل متزلة انعدامه عرضة للنقض.

لهذه الأسباب

قضت محكمة النقض بنقض القرار المطعون فيه.

الرئيس: السيد عبد السلام الوهابي - المقرر: السيد سعد غزيول برادة - المحامي العام: السيد حسن تايب.