

القرار عدد 326
الصادر بتاريخ 16 أبريل 2015
في الملف الإداري عدد 2013/2/4/1940

ضريبة على الدخل - استقلال السنوات المحاسبية - أثره.

إن تحديد الدخل السنوي لسنة محاسبية يتم من خلال ما راكمه الملتزم من دخول خلال تلك السنة بالنظر لاستقلال السنوات المحاسبية، وأن اعتماد دخل ما خلال سنة من السنوات مصدره دخول متحصل عليها خلال سنوات سابقة لا يعتد به إلا إذا أثبت صاحبه بمقبول نقله إلى تلك السنة من خلال العمليات المحاسبية المتتالية.

رفض الطلب

باسم جلالة الملك وطبقا للقانون

حيث يستفاد من أوراق الملف، ومن القرار المطعون فيه بالنقض رقم 131 الصادر بتاريخ 2013/02/06 عن محكمة الاستئناف الإدارية بمراكش في الملف رقم 2011/9/291 أن المدعي محمد (و) (طالب النقض) تقدم بمقال افتتاحي أمام المحكمة الإدارية بأكادير بتاريخ 2009/07/14، عرض فيه أنه توصل بإعلام بفرض الضريبة العامة على الدخل عن سنة 2003 لأداء مبلغ 3.235.126 درهم أصلا وغرامات وزيادات، وذلك على إثر الفحص الجبائي الذي خضعت له شركة (ألفامار) والذي أسفر عن أن المدعي دائن لهذه الشركة بمبلغ 4.730.988 درهم، وأن الإدارة الجبائية اعتبرت أنه ليست له مداخيل غير الأجر الذي يتقاضاه مقابل عمله مديرا للشركة المذكورة والذي لا يتجاوز 28.706,40 درهم سنويا، وبعد خصم هذا المبلغ من مجموع الدين المذكور اعتبرت أن المبلغ المتبقي وهو 4.702.281,60 درهم دخلا صافيا إضافيا وفرضت عليه الضريبة على الدخل، وأنه نازع في هذا الفرض التلقائي للضريبة لعدم احترام مسطرته إذ أن الإدارة لم توجه له أي إشعار بأسباب التصحيح ودواعيه وبالأساس الجديد الذي تنوي اعتماده، ولأن هذا

الفرض الضريبي يتسم بالعشوائية على اعتبار أنه بالفعل حقق مداخيل مشروعة وغير خاضعة لا للتصريح ولا للضريبة ولم تتح له فرصة تقديم البيان والدليل عليها، لأنه يملك أسهما في شركة (أسمارير) عددها 51000 سهما وباعها مع حسابه الجاري لديها بمبلغ 2.110.000 درهم كما هو ثابت في العقد العرفي المؤرخ في 2006/05/24، كما باع بتاريخ 1996/03/14 حقوقا مشاعة في عقار بالدار البيضاء بمبلغ 300.000 درهم استغله في نشاط فلاحي بإحدى الضيعات الفلاحية بمنطقة شتوكة كما هو واضح في العقد العرفي المؤرخ في 2002/07/05، ملتمسا الحكم بإلغاء الفرض الضريبي المذكور برسم سنة 2009 موضوع الأمر بالتحصيل رقم 1 مكرر ورقم التعريف الضريبي عدد 401171696 بمبلغ 2054047,60 درهم، وبعد جواب مديرية الضرائب وإجراء بحث ثم إجراء خبرة وتقديم المستنتجات حولها وتمام الإجراءات، صدر الحكم القاضي برفض الطلب. استأنفه الطالب، فأيدته محكمة الاستئناف الإدارية بمراكش بمقتضى قرارها المطعون فيه المشار إليه إعلاه.

في الوسيلة الأولى:

حيث يعيب الطاعن القرار المطعون فيه بعدم الارتكاز على أساس وانعدام التعليل وعدم الجواب على دفعه وخرق المادة 219 من المدونة العامة للضرائب، ذلك أن الإدارة الجبائية تزعم أنها وجهت إلى الطاعن إعلاما بتاريخ 2007/12/18 تشعره فيه بالمبلغ الذي تنوي اتخاذه أساسا لفرض الضريبة على الدخل عن سنة 2003 ودعته إلى تقديم ملاحظاته داخل أجل 30 يوما، وقد أكدت الإدارة أنها كلفت مفوضا قضائيا بالقيام بالتبليغ، وهذا الأخير قام بمحاولتين للتبليغ إحداها في محل السكنى الذي قابله فيه طفل صغير صرح له بأن المعني بالأمر خرج منذ قليل بعد أن قام بمحاولة أولى في مقر شركة (ألفامار) الذي وجدته مغلقا، ومعنى هذا الكلام أن طي التبليغ لم يسلم للطفل وهذا ما أكدته إدارة الضرائب في جلسة البحث الذي جرى في مكتب القاضي المقرر، وبما أن الفقرة الثانية من المادة 219 من المدونة العامة للضرائب تنص على أنه: «يجب أن يقوم العون المبلغ بتقديم الوثيقة المراد تبليغها إلى المعني بالأمر في ظرف مغلق»، ومقتضى ذلك أن العون يجب عليه أن يعيد الطي على حالته إلى الإدارة طالبة التبليغ، وهذا المقتضى تمسك به الطاعن وطلب من القاضي المقرر أن يوجه أمرا إلى الإدارة بأن تدلي بطي التبليغ الشيء الذي تقرر بالفعل وفي جلسة البحث المنعقدة يوم 2011/01/21 أدلت الإدارة بظرف محتوم يحمل اسم الطاعن، وبطلب من هذا الأخير قام القاضي المقرر بفض الظرف وأخرج الوثيقة التي

يحتوي عليها وضمت إلى الملف وقد ثبت أن تلك الوثيقة ليست هي الإعلام موضوع النزاع بل هي إعلام آخر يتعلق بالسنوات 2004 و2005 و2006 وهو موضوع منازعة أخرى غير هذه الدعوى، وكل هذه الوقائع تم تسجيلها في محضر البحث وتمت مناقشتها أمام المحكمة الإدارية وأمام محكمة الاستئناف الإدارية وتؤكدها الوثيقة المدرجة بالملف، وأن هذه الواقعة كافية لوحدها للقول بأن الإعلام الأول المتعلق بفرض الضريبة على الدخل عن سنة 2003 لم يبلغ بل لم يوجه أصلاً إلى الطاعن، ولذلك طلب في مرحلتي التقاضي التصريح ببطالان إجراءات الفرض وإلغاء الضريبة التي أسفرت عنها، غير أن المحكمة مصدرة القرار المطعون فيه لم تجب عن هذه الوسيلة المؤثرة في النتيجة، مما جاء معه القرار مشوباً بعيب عدم الجواب على وسائل الدفاع الذي يعتبر نقصاً في التعليل والذي يعدل عدم الارتكاز على أساس.

لكن، حيث إن المحكمة مصدرة القرار المطعون فيه لم تكن ملزمة بالجواب على الدفع موضوع الوسيلة طالما أنه بالرجوع إلى محضر البحث يلفى أن الإدارة قد صرحت بوقوع خطأ في الرسالة التي لم يتم فتحها أمام القاضي المقرر، والتمست بالتالي سحبها من الملف المتضمن لما يفيد إدلائها بالرسالة موضوع التبليغ المنازع فيه، مما يجعل الوسيلة غير مؤسّسة والقرار مرتكز على أساس.

في الفرعين الأول والثاني من الوسيلة الثانية: المجلس الأعلى للسلطة القضائية

حيث يعيب الطاعن القرار المطعون فيه بانعدام الأساس القانوني خرق الفقرة 1 من المادة 219 من المدونة العامة للضرائب وعدم الجواب على وسائل دفاع الطاعن وسوء تطبيق الفقرة 2 من هذه المادة، ذلك أن إدارة الضرائب زعمت أن الإعلام المؤرخ في 2007/12/18 قد تعذر تسليمه إلى المبلغ إليه، ولذلك فإن طي التبليغ يعتبر كأنه مبلغ بعد مضي 10 أيام الموالية لتاريخ إثبات تعذر التسليم، ولتعزير هذا الادعاء أدلت الإدارة بمحضر المفوض القضائي الذي يفيد أن هذا الأخير توجه إلى مقر الشركة في رقم 302 بشارع الحسن الثاني فوجده مغلقاً ثم توجه إلى سكني الطاعن فقابله طفل صرح له أن المعني بالأمر خرج منذ قليل، ومعنى ذلك أن موطن الطاعن لم يكن مغلقاً ومعناه أنه لم يكن مجهولاً في أي واحد من العنوانين، وأن عون التبليغ لم يعرض طي التبليغ على الطفل الذي قابله في السكني ولم يطلب منه تسلم الطي والتوقيع على شهادة التسليم أو الإشارة إلى رفض التسلم أو رفض التوقيع، وأن الفقرة الأولى من المادة 219 من المدونة العامة

للضرائب تنص على أنه: «تعتبر الوثيقة مبلغة بصورة صحيحة إذا وقع تسليمها فيما يخص الأشخاص الطبيعيين إما للشخص المعني وإما بموطنه لأقاربه أو مستخدمين عنده أو لكل شخص آخر يسكن أو يعمل مع الموجهة إليه الوثيقة...»، وأنه إذا علم أن الأمر يتعلق بشخص طبيعي وبضريبة على الدخل وأنه له موطن معلوم ومأهول وأن الإدارة طلبت التبليغ إليه في موطنه أي محل سكنه وأن عون التبليغ أكد أن سكنى الطاعن مأهولة وأن طفلاً قابله فيه وأن هذا الأخير لم يعرض عليه تسلم طي التبليغ ولم يقابل ذلك بالرفض، وأن أي رفض لم يصدر من الشخص الذي وجده المفوض في مسكن الطاعن، وأن هذا الأخير ناقش كل هذه المخالفات وتمسك بهذه الوسيلة سواء أمام المحكمة الإدارية أو أمام محكمة الاستئناف، وأن هذه الأخيرة رفضت المنازعة في التبليغ بالقول بأن عون التبليغ تعذر عليه تسليم وثيقة التبليغ مما تعتبر كأنها مسلمة بعد مضي 10 أيام من تاريخ التعذر، مما تكون معه قد خرقت الفقرة 1 من المادة 219 المشار إليها، وأن الأمر يتعلق بالضريبة على الدخل في مواجهة شخص ذاتي، وأن التبليغ يجب أن يتم في موطن المزم كما تنص على ذلك الفقرة 1 من المادة 219 المشار إليها أعلاه، وأن العنوان الموجود في شارع الحسن الثاني ليس بموطن الطاعن وإنما هو عنوان الشركة التي يعمل معها وأن موطنه ومحل سكنه يوجد في ودادية تكتيت، وأن المفوض القضائي توجه أولاً إلى مقر الشركة فوجده مغلقاً ثم توجه إلى موطن الطاعن فوجده مأهولاً وقابله فيه طفل ولكنه لم يسلم له الطي ولم يعرض عليه تسلمه، وأن الطاعن التمسك في مناقشة المراحل ببطلان التبليغ لأن الطفل الموجود بدار سكنه لم يصدر منه أي رفض للتبليغ وأن المحكمة ردت هذا الدفع ولم تجب عنه إجابة مباشرة وصريحة، ورجحت الملاحظة المتعلقة بمقر الشركة على الملاحظة المتعلقة بالموطن دون بيان أسباب الترجيح مما يكون معه قرارها منعدم التعليل ومشوباً بسوء تطبيق الفقرة الأولى من المادة 219 من المدونة العامة للضرائب ومعرضاً للنقض.

لكن، حيث إن المادة 219 من المدونة العامة للضرائب نصت على أنه: «يتم التبليغ بالعنوان المحدد من قبل الخاضع للضريبة في إقراراته أو عقود أو مراسلاته المدلى بها إلى مفتش الضرائب التابع له مكان فرض الضريبة عليه...»، وأن الإدارة لا تكون ملزمة بالتبليغ إلى موطن (محل سكني) المزم ابتداءً إلا إذا كان هذا الأخير قد حدده كعنوان للتخاطب معه في إقراراته أو عقود أو مراسلاته وإلا فيبقى لها الحق في توجيه التبليغ إليه في أي عنوان له متوفر لديها، ولما كان الطاعن لم يدل للمحكمة مصدرة القرار المطعون

فيه بما يفيد اختياره لموطنه كعنوان للتخاطب معه من لدن الإدارة الجبائية، فإنها (المحكمة) لما اعتبرت أنه قد تعذر حصول التبليغ للملزم بالرسالة المتعلقة بسنة 2003 لكون العنوان المبلغ فيه وجد مغلقاً، ولم تأخذ بعين الاعتبار مسألة محاولة التبليغ المجرة من طرف المفوض القضائي بعنوان الطاعن، فإنها تكون قد طبقت المقتضى القانوني المشار إليه أعلاه تطبيقاً سليماً إذ لم تكن ملزمة بالرد على الدفع المتعلق ببطالان التبليغ بموطن الطاعن ما دام أنه لم يثبت لها اختياره لهذا العنوان في إقراراته أو عقود أو مراسلاته وما دام أنه قد تحقق لديها تعذر التبليغ إليه بعنوانه المتوفر لدى الإدارة، وبذلك فإن ما ورد بالفرعين من الوسيلة على غير أساس.

في الوسيلتين الثالثة والرابعة مجتمعين:

حيث يعيب الطاعن القرار المطعون فيه بعدم ارتكازه على أساس ونقصان التعليل وسوء تقدير وقائع الدعوى وعدم الجواب على وسائل الدفاع، ذلك أن إدارة الضرائب في إطار فحص محاسبة شركة (ألفمار) عن سنة 2003 وقفت على الحساب الجاري للطاعن الذي قيد فيه رصيد دائن لفائدة هذا الأخير بمبلغ 4.730.988 درهم ولذلك طلبت منه إثبات مصدر هذه الأموال وإلا اعتبرتها دخلاً خاضعاً للضريبة وغير مصرح به، وأن الطاعن أثبت بوثائق ثابتة التاريخ وغير متنازع فيها من أين تأتت له الأموال التي راكمها وادخرها منها ما هو خاضع للضرائب وموادة عنه، ومنها ما هو معفى من الضريبة ومن التصريح به (مداخيل زراعية)، ومنها ما هو فروض حصل عليها من أبنائه، وأن محكمة الاستئناف وقبل البت في الموضوع أمرت بإجراء خبرة حسابية عهدت بها للخبير السيد (أ) وحددت مهمته في فحص الوضعية الجبائية للمستأنف باعتبار إجمالي الدخول المصرح بها والمفروضة عليها الضريبة أو الاستفادة من الإعفاء بالنظر إلى الملف الجبائي لدى إدارة الضرائب، وبعد الاطلاع على تقرير فحص محاسبة شركة (ألفمار) وكذا جميع العقود والشهادة البنكية التي أدلى بها المستأنف وذلك بقصد وضع تقييم إجمالي لمجموع دخله السنوي عن سنة الفرض الضريبي المتنازع بشأنها، وأن الخبير قدم تقريراً في الموضوع لم يأخذ فيه بعين الاعتبار إلا مبلغ 500.000 درهم الذي اقترضه من البنك الشعبي في سنة 2003، ونبه إلى عدم وجود أي نص قانوني ولا لأي مانع واقعي يمنع من تمويل الحساب الجاري بأموال تحصلت قبل سنة التقييد، وأن الطاعن يؤكد أن المبالغ المقيدة في حسابه

سنة 2003 منها ما اقترضه من البنك في هذه السنة (500.000 درهم) ومنها ما اكتسبه قبل هذه السنة من مصادر مشروعة وأدى عنه الضرائب ومنها مداخيل زراعية اكتسبها في سنة 2003 معفاة من الضريبة وغير خاضعة للتصريح لأنها لا تتجاوز مليوني درهم في السنة وتخضع لنظام الربح الجزافي، إلا أن المحكمة ردت ذلك بتعليل فاسد وتقدير سيء لوثائق الدعوى ولم تبين السند القانوني الذي استندت إليه لعدم الاعتداد بأي مبلغ يقيد في الحساب الجاري ما لم يكن مكتسبا في سنة التقييد ومؤدى عنه الضريبة على الدخل ما لم يكن معفى من ذلك، وأن الطاعن أثبت مصدر أمواله بوثائق ثابتة التاريخ وترجع لما قبل 2003، وأن الخبير استبعد التحويلات البنكية التي تمت من حساب الطاعن إلى حساب شركة (ألفامار) وقدرها 1321000 درهم بعلّة عدم وجود محاضر الجمعية العمومية والمصادقة على الحسابات، وأنه إذا كان الطاعن قد فاتته تقديم هذه المحاضر إلى الخبير لأنه لم يطلب ذلك، فقد اعتقد أن الخبير سيطلع على جميع وثائق الشركة تنفيذا للقرار التمهيدي وأن الطاعن أدلى رفقة مذكرته بعد الخبرة بمحضر المصادقة على حسابات السنوات من 2001 إلى 2003 مؤرخ في 2005/05/05 ومصحح الإمضاء في 2005/05/09، وأن المحكمة مصدرة القرار المطعون فيه استبعدت بدورها الدفوعات النقدية والتحويلات البنكية بتعليل مبهم وغامض مما جاء معه قرارها مشوبا بعدم الجواب على وسائل الدفاع وبانعدام التعليل ومعرضا للنقض.

المملكة المغربية
المجلس الأعلى للسلطة القضائية

لكن، حيث إن تقدير الوثائق والحجج وإعمال ما يمكن إعماله منها واستبعاد أخرى مما تختص به محكمة الموضوع في إطار سلطتها التقديرية التي لا رقابة عليها في ذلك من طرف محكمة النقض إلا من حيث التعليل الذي يجب أن يكون سائغا، كما وأن تحديد الدخل السنوي لسنة محاسبية يتم من خلال ما راكمه الملتزم من دخول خلال تلك السنة بالنظر لاستقلال السنوات المحاسبية، وأن اعتماد دخل ما خلال سنة من السنوات مصدرة دخول متحصل عليها خلال سنوات سابقة لا يعتد به إلا إذا أثبت صاحبه بمقبول نقله إلى تلك السنة من خلال العمليات المحاسبية المتتالية، والمحكمة مصدرة القرار المطعون فيه لما استبعدت المداخيل التي ادعى الطاعن تحصيله عليها خلال سنوات سابقة عن سنة 2003 في إطار تحققها من مداخيله المرتبطة بسنة 2003 والمعنية بالتزاع بما جاءت به من أنه: «من جهة واستنادا إلى مقتضيات الفصل 3 من ق.م.م... وبالرجوع إلى المقال الافتتاحي المقدم

من طرف المستأنف بواسطة نائبه والمؤشر عليه بتاريخ 14 يوليوز 2009، يتبين أن المنازعة تنصب على الضريبة العامة على الدخل موضوع الجدول رقم isB11 برسم سنة 2003 مما يعني جميع المحاسبات والدخول التي تم هذه السنة موضوع النزاع، أي ترصيد الحساب الجاري للسنة المذكورة وهو ما تم تحديده من طرف الخبير في الجدول المعنون تحت "الدفعات بالحساب الجاري" وهي دفعات نقدية وتحويلات إلى الحساب البنكي مع دفع شيكات من 2003/01/01 إلى 2003/12/22، مما تبقى معه الوثائق التي لا تم هذه السنة المحاسبية لا يمكن الاستناد إليها وبالتالي يبقى استبعادها مؤسسا، وفيما يخص الدفعات النقدية والتحويلات البنكية فإن المستأنف لم يوضح بدقة علاقة هذه الدفعات بالمداخيل باعتبار أن الضريبة موضوع النزاع ترمي إلى فرضها على دخول الملزم، وأنه بعد اطلاع المحكمة على تقرير الخبرة تبين لها أنه جاء مستوفيا لسائر الشروط الشكلية والموضوعية، خاصة وأن المستأنف لم يدل بما يدحض ما توصل إليه الخبير في تقريره مما يتعين المصادقة عليها واعتبارها أساسا لتحديد الضريبة موضوع النزاع»، فإنها تكون قد سايرت مجمل ما ذكر واستعملت سلطتها التقديرية بمسوغ مقبول في تقييم الوثائق والحجج المدلى بها وفي تقييم نتيجة الخبرة التي بالرجوع إليها يلفى أنه اعتمد في تحديد مداخيل الطاعن المرتبطة بالجانب الدائني منه لفائدة شركة (الفامار) على الوثائق المثبتة للدخل المحصل عليه برسم السنة 2003 ليس إلا، وذلك إعمالا لمبدأ استقلال السنوات المحاسبية ولعدم إثبات الطاعن بمقبول ثقته للمداخيل المحصل عليها برسم سنوات سابقة عن سنة 2003 إلى محاسبة هذه السنة حتى يمكن اعتمادها كمداخيل مبررة المصدر خلال هذه السنة، وما بالوسيلتين لذلك على غير أساس.

لهذه الأسباب

قضت محكمة النقض برفض الطلب.

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