

رقم : 26

الضريبة على الشركات

- بيع عقار محفظ - زائد القيمة - استحقاق الضريبة بمجرد إبرام عقد البيع.

تعتبر عقود البيع التي يكون موضوعها تفويت حق عيني بصرف النظر عن طبيعتها نهائية أو وعودا بالبيع، قد حققت غايتها تلقائيا بمجرد إبرامها، وتفرض عليها الضرائب والرسوم بدءا من ذلك، حيادا عن باقي الإجراءات المتطلبة في الميدان العقاري. وعليه فإن ما تحصل عليه الشركة من بيع العقارات يعتبر زائد القيمة يتعين إدماجه في محاسبتها، حتى ولو لم يتم تسجيل تلك البيوع بالسجل العقاري.

نقض جزئي وإحالة

القرار عدد 962

الصادر بتاريخ 24 وجنر 2008

في الملف عدد 2006/2/4/3169

باسم جلالة الملك

حيث يستفاد من أوراق الملف، ومن ضمنها القرار المطعون فيه بالنقض عدد 1748 الصادر بتاريخ 2005/6/27 عن محكمة الاستئناف بأكادير في الملف عدد 04/896، أن شركة عطل المضيق المطلوبة تقدمت بتاريخ 1993/7/21 بمقال افتتاحي أمام المحكمة الابتدائية بأكادير تعرض فيه أنها تنازع في الأساس الضريبي المفروض عليها من طرف إدارة الضرائب واللجنة الوطنية للنظر في الطعون المتعلقة بالضريبة بمقتضى قرارها الصادر في 1993/2/22 ملف عدد 91/51 جدول عدد 48306565 على الأرباح المهنية والضريبة على الشركات، موضحة أنها أخضعت للمراجعة والمراقبة التي قام بها مفتش الضرائب على حساباتها الخاصة بالسنوات من 1984 إلى 1988، وبعد عرض القضية على اللجنة المحلية ثم اللجنة الوطنية أصدرت هذه الأخيرة قرارها بإلغاء مقترحات المفتش المتعلقة بالتثبيت الجاري والفوائد على الدينين والاحتفاظ بالتصحيحات المبينة في القرار، وبعدم اختصاصها في النزاع حول زيادة القيمة الناتجة عن بيع بعض العقارات لما يتطلب ذلك من تأويلات قانونية للمقتضيات التشريعية، وأنها تنازع في القيمة الزائدة الناتجة عن بيع العقارات وفي التحويلات والأرباح والخسائر، وبعد استعراضها لهذه العناصر من المنازعة التمسست بالحكم بإلغاء أساس الضريبة المفروضة على الشركة عن الفترة من 1984 إلى 1988 بمقتضى القرار عدد 91/51 الصادر بتاريخ 1993/2/22، وبإبطال كل ما نتج عن ذلك من جداول وغيرها والحكم برفض التعديلات المقترحة

على حساباتها. وبعد إجراء خبرة عهد بها للخبير الحسين ادخلي ثم إجراء خبرة ثانية عهد بها للخبيرين عبد الكبير بن احماموش والمدني ايت أوهنا، الذين أنجزا تقريراً في الملف خلاصاً فيه إلى تحديد الأساس الخاضع للضريبة كما يلي : - الخسائر لسنة 1984 : 784.041,94 درهم،

- الخسائر لسنة 1985 : 1.715.197,10 درهم،

- الأرباح لسنة 1986 : 674.440 درهم،

- الأرباح لسنة 1987 : 1.912.300 درهم،

- الأرباح لسنة 1988 : 3.714.510,00 درهم،

وبعد تمام الإجراءات قضت المحكمة برفض الطلب فاستأنفته المدعية، وبعد المناقشة أصدرت محكمة الاستئناف بأكاير قرار قضى بإلغاء الحكم المستأنف جزئياً والتصدي والحكم بتحديد أساس الضريبة عن الفترة من 1984 إلى 1988 وفق ما هو محدد بتقرير الخبيرين عبد الكبير بن احماموشي والمدني ايت أوهنا والمشار إليها أعلاه وبتحميل الطرفين الصائر، وهو القرار المطعون فيه بالنقض.

في الويلتين الثالثة والرابعة للطعن مجتمعتين.

حيث يعيب المستأنف القرار المطعون فيه بنقصان التعليل الموازي لانعدامه، ذلك أنه بالنسبة لاستهلاكات أو تفويت الباخرة فإنه بالرجوع إلى تقرير الخبيرين يتبين أن واقعة امتلاك الشركة لباخرة بلوسوان غير ثابت في غياب الحجج المؤيدة لذلك، وأن قيام إدارة الضرائب بإعادة إدماج مبالغ الاستهلاك ضمن النتائج المحققة من طرف المطعون ضدها عن سنتي 1987 و 1988 والمتعلق بالاستهلاك العادي والنهائي كان بناءً على الاعتبارات الواقعية والقانونية التالية : إن تبني قرار محكمة الاستئناف لتقرير الخبرة تم دون التحقق من الفاتورة التي لا تتوفر على المعايير الكافية لقبولها، وأن شركة صحارنور المفوتة للباخرة لم يسبق لها أن سجلتها ضمن أصولها الثابتة وأن الشركة المطلوبة لم تعمل على تقييد استغلالها في محاسبتها، بالإضافة إلى أن استغلال هذه الباخرة لا يندرج ضمن النشاط الذي تمارسه المطلوبة، وبالنسبة للديون التي استحال ردها فإنه طبقاً للقواعد العامة للمحاسبة فإن الأمر يستدعي من المطلوبة إبقاء الديون المشكوك في استيفائها، في الباب المخصص لها في المحاسبة، ولا يمكنها إدراج هذه الديون في الجانب المدين من حساب الأرباح والخسائر إلا إذا أثبتت أنها استنفذت جميع الطرق القانونية المؤدية إلى استيفائها وهو ما تم تأكيده من طرف الخبرة الأولى واللجنة الوطنية ولم تناقشه الخبرة الثانية.

لكن حيث إن تقدير المستندات والأدلة المقدمة من طرف المطلوبة للتدليل على وجود عقد بيع حقيقي للباخرة والترحيل بينها واستخلاص ثبوت هذا البيع ومدى كفايتها في إثباته، وكذلك الشأن بالنسبة للاستهلاكات المتعلقة بالباخرة المذكورة، هي من المسائل الواقعية التي لا تخضع لرقابة المجلس الأعلى، وبالتالي فإن المجادلة في إدماج نسبة استهلاك الباخرة غير مبنية على أساس

شأنها في ذلك شأن الديون غير المؤداة والتي يعتبر تقدير مدى إمكانية أو استحالة ردها من المسائل الواقعية التي لا رقابة للمجلس الأعلى عليها مما بقيت معه هذه الوسائل غير مرتكزة على أساس.

في الوسيلة الخامسة:

حيث يعيب الطاعن القرار المطعون فيه بنقصان التعليل الموازي لانعدامه، ذلك أنه بالنسبة لنسبة الاستهلاك المعتمد من طرف الإدارة، فإن اتخاذ هذه الأخيرة لنسبة 10% راجع إلى طبيعة نشاط الشركة ونوعية التجهيزات التي تطبق عليها النسبة المذكورة وهو ما سائرته فيه اللجنة الوطنية، وكذا عدم إدلاء المطعون ضدها بقائمة تثبت نسبة الاستهلاكات في المحاسبة بصورة منتظمة حتى يمكن تطبيق نسبة 20%.

لكن حيث إن تقدير نسبة الاستهلاك مستمد من عناصر موضوعية مرتبطة بطبيعة النشاط الذي تزاوله الشركة الملزمة ونوعية التجهيزات المستعملة وهي من الأمور الواقعية التي لا تخضع لرقابة المجلس الأعلى، والوسيلة لذلك غير مرتكزة على أساس.

في الوسيلة الأولى والثانية:

حيث يعيب الطاعن القرار المطعون فيه بنقصان التعليل بالنسبة لفائض القيمة عن بيع الشقق والتحملات المتعلقة بسنة 1983 والتقدم المبكر، ذلك أنه من جهة فإن احتساب الإدارة لرائد القيمة ضمن الربح الخاضع للضريبة من خلال عملية بيع المطلوبة لعدة شقق جاهزة كان بناء على الحياة الفورية من طرف المشتري للشقق المذكورة بعد تسديدهم لثمن البيع واستخلاص المطلوبة للمبالغ المضمنة بعقود البيع، دون أن تعمد على إدراجها بالحساب الخاص لها في محاسبتها الذي يعد من الإخلالات المنصوص عليها في المادة 35 من قانون الضريبة على الشركات 86/24، مما يجعل الإدارة مضطرة إلى إدراجها في إطار عملية التصحيح بعد أن طبقت بشأنها التخفيضات القانونية المنصوص عليها في الفصل 19 من القانون المذكور، وقد سائر القرار الاستئنافي ما ذهبت إليه المطلوبة في كون عقود بيع العقارات المحفوظة لا ترتب آثارا في مواجهة الغير إلا بتسجيلها بالسجل العقاري وأن عقود التفويت هي مجرد وعود بالبيع والتي تظل عقودا مؤقتة، وأن مقتضيات المادة 488 من قانون الالتزامات والعقود تنص صراحة بأن البيع يتم بتسليم المبيع وقبض الثمن وتسجيل العقد طبقا للفصل الأول من المرسوم المؤرخ في 1958/12/28 المتعلق بمدونة التسجيل والتمبر. ومن جهة أخرى، فإنه بالنسبة للتحملات المتعلقة بسنة 1983 والتقدم المسبق فقد أثار الطاعن بأن اختيار المطعون ضدها الاستفادة من التقدم المبكر يوجب عليها التنازل عن ترحيل مبالغ العجز المتراكمة إلى حدود 1983/12/31، لذلك فإن إغفالها إدراج التحملات في السنة المتعلقة بها أثر على مبلغ العجز الحاصل في تلك السنة والذي لا يمكن ترحيله بعد الاستفادة من التقدم المبكر، وأن الملزم الذي يختار الاستفادة من هذا التقدم لا يمكنه بأي حال أن يتدارك الأخطاء التي ارتكبها والتي من أجلها تم قبول أداء المساهمة الإبرائية.

حيث من جهة إن عقود البيع تعتبر بغض النظر عن طبيعتها نهائية أو وعودا بالبيع، التي يكون موضوعها تفويت حق عيني، قد حققت غايتها تلقائيا بمجرد إبرامها وتستحق عليها الضرائب والرسوم حيادا عن تسجيلها في السجل العقاري، ويعتبر الحق العيني موجودا ومنتجا لآثاره القانونية من حيث ترتب تلك الضرائب رغم عدم تسجيل هذه العقود بالرسم العقاري، وعليه فإن ما يحصل من بيع الشقق يعتبر زائد القيمة يتعين إدماجه في المحاسبة، وأن المحكمة لما صادقت على تقرير الخبيرين بخصوص زائد القيمة هذا دون مناقشة منها لهذا الشق من الإدماجات تكون قد عللت قرارها تعليلا ناقصا موازيا لانعدامه ومعرضا للنقض في هذا الشق منه.

ومن جهة أخرى فإن التحملات المتعلقة بسنة 1983 والتي تم إغفال تحصيلها من طرف المطلوبة باعتبارها عجزا منقولا للسنه الموالية، فإن القرار المطعون فيه لما قضى بتأييد القرار المستأنف والقاضي بعدم إدماجها ضمن حصيلة سنة 1984 رغم انخراط المطلوبة في المساهمة الإبرائية والتي تحول دون تدارك الإغفال المذكور من لدن المطلوبة ودون أي تعليل مبرر، لذلك فقد جاء ناقص التعليل الموازي لانعدامه ومعرضا للنقض في هذا الشق منه كذلك.

لهذه الأسباب

قضى المجلس الأعلى بنقض القرار المطعون فيه جزئيا في شقيه المتعلقين بزائد القيمة والتحملات المتعلقة بسنة 1983 والتقدم المسبق.

السيد بوشعيب البوعمرى رئيسا، والسادة المستشارون: سعد غزيول برادة مقررا، ومحمد منقار بنيس والحسن بومريم وعائشة بن الراضي أعضاء، وبمحضر المحامي العام السيد سابق الشرقاوي، وبمساعدة كاتبة الضبط السيدة الزهرة الحفاري.