

Fait générateur de l'impôt : La date de réalisation effective des travaux prime sur la date formelle de la facture (Cass. adm. 2000)

Identification			
Ref 18031	Juridiction Cour de cassation	Pays/Ville Maroc / Rabat	N° de décision 152
Date de décision 16/11/2000	N° de dossier 1451/4/1999	Type de décision Arrêt	Chambre Administrative
Abstract			
Thème Contentieux Fiscal, Fiscal		Mots clés لجنة وطنية للطعن الضريبي, Contrôle fiscal, Date de réalisation effective des travaux, Date formelle de la facture, Expertise judiciaire, Fait générateur de l'impôt, Forclusion, Irrecevabilité des moyens nouveaux, Mission de l'expert, Preuve du fait générateur, Commission nationale du recours fiscal, Prévalence de la réalité économique sur l'apparence juridique, Rattachement des produits à l'exercice, تاريخ إنجاز الأشغال, تحقيق ضريبي, تصحيح رقم المعاملات, خبرة حسابية, ديون مستحقة, سقوط الحق في تقديم الطلب, عناصر واقعية جديدة, كشف الحساب, Principe des créances acquises, Absence d'intention frauduleuse	
Base légale Article(s) : 59 - Dahir portant loi n° 1-74-447 du 11 ramadan 1394 (28 septembre 1974) approuvant le texte du code de procédure civile (CPC) Article(s) : 14 - 16 - Loi n° 17-89 relative à l'impôt général sur le revenu		Source Revue : قضاء الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى في مجال الضرائب والتحصيل N° : 9 Année : 2005	

Résumé en français

La date de réalisation effective des travaux, et non la date formelle portée sur la facture, détermine le rattachement d'un produit à l'exercice fiscal. La Cour suprême valide cette approche qui fait prévaloir la réalité économique sur l'apparence juridique, dès lors qu'il est prouvé que la date a été imposée au contribuable par son client, une administration publique, et ce, sans intention frauduleuse.

Sur le plan procédural, la décision consacre le principe de forclusion : le contribuable ayant saisi la Commission Nationale du Recours Fiscal ne peut invoquer pour la première fois devant le juge des moyens de fait qui n'y ont pas été débattus. Ainsi, une demande de déduction de charges non soumise à la commission est-elle jugée irrecevable par la juridiction administrative.

Enfin, il est rappelé qu'une expertise judiciaire demeure dans son champ technique lorsqu'elle se limite à

la vérification de faits, telle la date réelle d'exécution de prestations, sans procéder à une interprétation juridique.

Résumé en arabe

– الدخل – تحققه – تاريخ كشف الحساب – صورته .
 – إذا كان التاريخ الوارد على كشف الحساب هو المعتمد في تحقق الدخل فان ذلك رهين بأن يكون هذا التاريخ حقيقيا لا سوريا .
 – تمسك الطاعن بكون المؤسسة العمومية التي ابرم معها الصفقة ألزمته بأن يحرر كشوف الحساب موضوع المنازعة في تاريخ سابق لإنجاز الأشغال لأسباب ظرفية تتعلق بالتوفيق بين قواعد صرف الاعتمادات وبين استمرار الأشغال، ولم يكن ذلك من أجل إخفاء الدخل ولا التهرب من التصريح به في حينه على اعتبار أن المؤسسة المتعامل معها تابعة للدولة .
 وأن اللجنة الوطنية استنتجت مطابقة تصريح المدعي للحقيقة، وهذا المقرر لم يطعن فيه من قبل إدارة الضرائب لذلك فان قيام المحكمة بإسناد كل كشف حساب إلى سنته الحقيقية دون الاعتداد بالتاريخ الصوري الوارد به لا يناقض روح المقتضيات القانونية الواجبة التطبيق.

Texte intégral

قرار عدد 152، المؤرخ في 16/11/2000، الملف الإداري عدد 1451/4/1999

باسم جلالة الملك

بعد المداولة طبقا للقانون .

في الشكل:

حيث إن الاستئناف المقدم جاء على الصفة ومستوف لجميع شروطه الشكلية فهو مقبول.

وفي الموضوع :

حيث يستفاد من الحكم المطعون فيه والأوراق الأخرى الموجودة بالملف أن المستأنف عليه السيد بوشتي الغميري تقدم إلى المحكمة الإدارية بفاس بمقال سجل بكتابة ضبطها بتاريخ 26/12/97 عرض فيه أنه يعمل كمقاول في البناء والأشغال العمومية، وأنه خضع لتحقيق ضريبي، وأن المفتش المكلف بالتحقيق زعم أنه يربط كشوفات الحساب بتاريخ إنجاز العمليات المقابلة لها وكذلك بتصحيح وضعية الزبناء وربطها بالسنة المالية الحقيقية، نتج عنه تصحيح رقم المعاملات لسنتي 90/91 وذلك بإضافته للأولى مبلغ 987.297 درهم وللثانية مبلغ 287.087.4 درهم وأن المفتش أوضح له بأن الديون المستحقة تنشأ بمجرد انتهاء الأشغال وتحرير كشك بشأنها ولو لم يتم استخلاصها في نفس السنة المالية، وأنه لتحديد رقم المعاملات لسنة مالية فإن العبرة بتاريخ كشف الحساب وليس تاريخ تأشيرته الأمر بالصرف وأن الاقتطاع الاحتياطي يخضع لنفس الشيء وأن العارض لم يناعز في مبدأ الديون المستحقة وما يترتب عنه إلا أنه أوضح للإدارة أن لجوء المفتش إلى استعمال المعادلة (الاستخلاصات المصححة + العملاء المدينين لآخر السنة – العملاء المدينين لأول السنة = رقم المعاملات المصحح) بجانب للصواب، ذلك أنه وضع بين يدي المفتش جميع الحجج التي تدل على أن جميع صفقاته يجريها مع الإدارة العمومية ويحرر بشأنها كشوفات حساب، وكان عليه أن يعتمد مجرد كشوفات الحساب المدلى بها، وأنه أوضح بأن

الإدارة التي يتعاهد معها تلزمه بأن يحرر كشف الحساب بتاريخ سابق عن إنجاز العملية قد يصل أحيانا إلى سنة حتى تتمكن من صرف ما تبقى من ميزاتها لتلك السنة، وأن هذه الوضعية تتكرر بصفة خاصة حينما يصادف تاريخ وضع كشف الحساب الشهر الأول من السنة الشيء الذي يجعله في وضعية غير قانونية لا يمكن تفاديها إن رغب في استخلاص مستحقاته ، ورغم ذلك تمسكت الإدارة بموقفها، وأنه نازع في هذه التقديرات أمام اللجنة المحلية ثم اللجنة الوطنية التي أصدرت قرارها بتاريخ 17/7/97 الذي حددت فيه أساس الضريبة في مبلغ 466.377 درهم سنة 1990 ومبلغ 1.910.875,83 درهم لسنة 1991 فأصدرت الإدارة على أثر توار اللجنة الأخيرة أمرا بالتحويل وفق النتيجة التي توصلت إليها وأن قرار اللجنة الوطنية جاء مجحفا في حقه لذلك فانه يطعن فيه أمام القضاء ملتمسا قبول طلبه شكلا.

وفي الموضوع فإن إدارة الضرائب واللجنة الوطنية تبنتا المحاسبة المقدمة من طرفه وأن المادة 13 من قانون الضريبة العامة على الدخل تنص على أن المحاسبة التي لا يشوبها إخلال من الاخلالات الجسيمة المنصوص عليها لا يجوز للإدارة أن تضرب عنها صفحا وتعيد تقدير رقم المعاملات ، والإدارة لم تثبت أي خلل جسيم في محاسبتها، كما أنها لم تصرح في مراسلاتها بتنحيها، الحل لم يكن لها الحق في تعديل رقم الأعمال المصرح به. ومن تم يتعين إلغاء الأساس الضريبي المضاف إلى الأساس المصرح به واحتياطا فإن إدارة الضرائب أسست قرارها بتصحيح رقم المعاملات استنادا على تطبيق مبدأ الديون المستحقة، طبقا للمادة 14 من قانون الضريبة العامة على الدخل، الذي يقضي بربط كشف الحساب بتاريخ العملية التي أنجز من أجلها وأن اللجنة الوطنية طبقت نفس المبدأ عندما قررت إرجاع كشف الحساب رقم 4 موضوع الصفقة 52/88 لسنة 1989 بالرغم من أنه كان مصرحا به سنة 1990، كما أسقطت من السنة المالية 1991 مبلغ 406.633,26 درهم موضوع كشف الحساب رقم 10 صفقة 38/89 ومبلغ كشف الحساب رقم 4 صفقة 2/90 والاقطاع الاحتياطي التابع له باعتبارها ترتبط بالسنة المالية 1992 وليس سنة 1991، وأنه تطبيقا للمادة 17 من قانون الضريبة على القيمة المضافة، فإنه يمكن أن يخصم عجز سنة مالية من ربح السنة المالية التي تليها، وأنه كان على اللجنة الوطنية أن تتم قرارها لتصل إلى النتيجة الحتمية وهي التصريح بأن المدعي لم يحقق أي ربح خلال سنة 1990 بل حقق عجزا قدره 987.781,28 ونقل العجز إلى سنة 1991، وأنه بالرجوع إلى المادة 105 من قانون الضريبة على القيمة المضافة، نجد المشرع استعمل في الفقرة الثالثة عبارة « إذا تقرر القيام بفحص محاسبة » واستعمل في الفقرة الخامسة من نفس المادة « ويفحص المأمورون صحة البيانات المحاسبية والإقرارات المدلى بها ويتأكدون في عين المكان من حقيقة وجود الأموال المدرجة في الأصول، ويتبين من الفقرتين أن دور الإدارة عند المراقبة هو تصحيح الميزان المالي للملزم بالإضافة في حالة الإغفال والتشطيب على المعاملات التي لها علاقة لها بالسنة المالية المدرجة فيها، وبالتالي يجب استدراك مبلغ الضريبة المقابل لها في حالة ما إذا تم أدائها، وهو ما نصت عليه المادة 113 من القانون المذكور، وكان على اللجنة الوطنية أن تصرح بأن من حق الملزم استرجاع المبالغ المالية التي أداها عن تصريحه، كما أنه كان عليها أن تقضي بنقل العجز المالي لسنة 1990 إلى سنة 1991 تبعا لتصحيحها لرقم المعاملات السابقة الذكر، والتمس إلغاء الإعلان الضريبي واحتياطيا المصادقة على العجز الحاصل برسم سنة 1990 ونقله إلى سنة 1991 والحكم تبعا لذلك باسترجاع مبلغ الضريبة الذي سبق أن أداه عن السنة الأولى، وبعد جواب إدارة الضرائب والتعقيب أصدرت المحكمة الإدارية بتاريخ 21/10/98 حكما تمهيدا بإجراء خبرة حسابية على محاسبة المدعي انتدبت للقيام بها الخبير السيد أبو عبد الله محمد شكيب، الذي أنجز مهمته وأودع تقريره بكتابة ضبط المحكمة بتاريخ 10/4/1999 وبعد التعقيب على الخبرة وتجهيز القضية أصدرت المحكمة الإدارية الحكم أعلاه والمستأنف إلى هذا المجلس من طرف السيد وزير المالية.

فيما يتعلق بالسبب الأول .

حيث تعيب المستأنفة الحكم المستأنف بخرق الفصل 59 من قانون المسطرة المدنية الذي ينص على أن الخبرة التي يأمر بها القاضي تكون في نقط تقنية لا علاقة لها بالقانون في حين أن مهمة الخبير في القضية امتدت إلى تحديد المفهوم القانوني لمسالة الديون المكتسبة ومبدأ نقل العجز إلى المحاسبة المالية من عدمه وهي مسائل قانونية .

لكن حيث أنه بالرجوع إلى تنصيصات الحكم التمهيدي الصادر في 21/8/98 يتبين أن المحكمة لم تطلب رأي الخبير في أية قاعدة قانونية وإنما طلبت منه أن يطلع على محاسبة المدعي المستأنف عليه المتعلقة بالسنتين موضوع التصحيح المنازع فيه وهما 1990 و1991 والتثبت مما إذا كانت كشوف الحساب التي عينها الحكم التمهيدي المذكور برقمها ورقم الصفقة التي تتعلق بها قد سجلت في السنة التي تم فيها فعليا إنجاز الأشغال مع الإطلاع على قرار اللجنة الوطنية في الموضوع فكان ما طلبته المحكمة من الخبير وبينه في

تقريره بخصوص ذلك مجرد التثبت من موقع كشوف حساب معينة في سنوات محاسبية محددة ولا وجود للخرق المحتج به .
فيما يتعلق بالسبب الثاني.

حيث تعيب المستأنفة الحكم المستأنف بخرق القاعدة المنصوص عليها في الفصل 19 من القانون 89.17 المتعلق بالضريبة العامة على الدخل وبمقتضاها فإن الدخل المكتسب من إنجاز أشغال معينة يعتبر قد تحقق منذ تاريخ إنجاز تلك الأشغال وليس من تاريخ تأشير الأمر بالصرف على سند الأداء ذلك أن المحكمة لم تعطل ما أخذت به من إدراج مبلغ الفاتورة رقم 4 من الصفقة عدد 52.88 في السنة المحاسبية رغم 1990 أن الأشغال المتعلقة بتلك الفاتورة أنجزت خلال السنة السابقة أي 1989 ما دام كشف الحساب بشأنها محررا بتاريخ 1990/30/7 وهو ما كان يسمح لإدارة الضرائب بأن تدمج الفاتورة المذكورة في رقم الأعمال الذي تحقق سنة 1989 إلا أن المستأنف عليه يتمسك بأنها ينبغي أن تدمج في سنة 1990 على أساس أن تأشير الأمر بالصرف كانت بتاريخ 26/1/1990 وهو لا ينازع في القاعدة التي أوردها في الفصل 14 أعلاه وإنما يبرر خروجه عنها لإعتبارات التي أوردها في مقاله فكان في وضعية غير قانونية باعترافه وهو أمر سكت عنه الحكم المستأنف ويكون ما بنى على الباطل باطلا.

لكن حيث يستخلص مما عرض ونوقش أن إدارة الضرائب تتمسك بأن المعتقد به في تحقق الدخل هو التاريخ الموجود على كشف الضرائب وليس تاريخ تأشير الأمر بالصرف ولا أي تاريخ آخر ويتمسك المستأنف عليه بأن المؤسسة العمومية التي أبرم مع الصفقة موضوع النزاع وهي المعهد الوطني للبحث الزراعي لسايس والأطلس المتوسط ألزمته بأن يحرر كشوف الحساب موضوع المنازعة في تاريخ سابق على تاريخ إنجاز الأشغال لأسباب ظرفية تتعلق بالتوفيق بين قواعد صرف الاعتمادات وبين استمرار الأشغال ولم يكن ذلك من أجل إخفاء الدخل ولا التهرب من التصريح به في حينه لأنه يتعامل مع مؤسسة تابعة للدولة وأدلى بالرسائل التي يستند إليها في تبرير موقفه (رسالة 22/8/1991 ورسالة 2/1/1992) وجاء في الصفحتين (8 و) من مقرر اللجنة الوطنية في النازلة أنها بعد الاستماع للطرفين والإطلاع على الوثائق استنتجت أن ما صرح به المدعى المستأنف عليه مطابق للحقيقة وفضلا عن أن إدارة الضرائب لم تطعن في مقرر اللجنة الوطنية هذا فإن ما قضت به المحكمة لم يتعد إسناد كل كشف حساب إلى سنته الحقيقية عدد: 1451/1/4/99 دون الاعتداد بالتاريخ الصوري الموجود عليه ولا محل للاحتجاج بخرق الفصل 14 من القانون المتعلق بالضريبة العامة على الدخل مما يجعل ما أثير بدون أساس .

فيما يتعلق بالسبب الثالث.

حيث تعيب المستأنفة الحكم المستأنف بخرق الفصل 16 من القانون المتعلق بالضريبة العامة على الدخل الذي بمقتضاه يجب أداء جميع المصاريف التي تفوق قيمتها عشرة آلاف درهم إما بشيك أو كمبيالة تحت طائلة عدم اعتبار تلك المصاريف من طرف إدارة الضرائب في حدود 75 في المائة منها حسب صيغة النص المذكور التي كانت خلال السنتين موضوع المراجعة 1991- 1990 واعتبرت المحكمة أن المدعى المستأنف عليه لم يخالف ذلك النص ويجب أن تخصم مصاريفه بنسبة مائة في المائة واعتمدت المحكمة في ذلك على ما ذكره الخبير من أن المعنى بالأمر أدى تلك المصاريف إما عن طريق شيكات أو كمبيالات أرجعت دون أداء فكان مضطرا إلى أدائها نقدا كما يزعم .

لكن حيث أنه بالرجوع إلى جواب إدارة الضرائب في المرحلة الابتدائية عقب إجراء الخبرة يتبين أنها تمسكت فيما يخص خصوم المصاريف التي تفوق قيمتها عشرة آلاف درهم تمسكت بأن المدعى المستأنف عليه لم يطعن فيها سواء في مراسلاته معها أو أمام اللجنة الوطنية غير أن المحكمة لم تجب عن هذا الدفع وبالرجوع إلى الحكم التمهيدي الذي أصدرته في النازلة يتبين أنها لم تكلف الخبير بتاتا بأن يثبت فيما يدعيه السيد الغميري من اضطراره إلى أداء مصاريف تفوق قيمتها عشرة آلاف درهم نقدا لان الكمبيالات أو الشيكات المزعومة أرجعت إليه وبصرف النظر عن أنه لم يثر هذه المسألة حتى في مقاله الافتتاحي فان عدم أثارها لا في مراسلاته مع إدارة الضرائب ولا أمام اللجنة الوطنية يمنع عليه أن يثيرها لأول مرة أمام المحكمة طالما أنه سلك مسطرة الطعن أمام تلك اللجنة وأن ما يثره الآن يدخل في باب العناصر الواقعية التي يتوقف عليها تحديد أساس الضريبة وأن المحكمة عندما استجابت لطلب لم يعرض عليها بكيفية قانونية فضلا عن سقوط الحق في تقديمه لم تجعل لما قضت به أساسا من القانون.

لهذه الأسباب

قضى المجلس الأعلى بإلغاء الحكم المستأنف جزئيا فيما يخص استفادة السيد بوشتي الغميري من الخصم الكامل للمصاريف المؤداة بطريقة غير قانونية خلال سنتي 1990 و 1991 التي أشار إليها الخبير في الصفحتين 10 و 11 من تقريره وبرفض الطلب في

شأنها وبتأييد الحكم المستأنف في الباقي.

وبه صدر الحكم وتلي في الجلسة العلنية المنعقدة بالتاريخ المذكور أعلاه بقاعة الجلسات العادية بالمجلس الأعلى بالرباط وكانت الهيئة الحاكمة متركبة من رئيس الغرفة الإدارية السيد مصطفى مدرع والمستشارين السادة : الدقاق عبد الأحد – احمد حنين – جسوس عبد الرحمان – الحراق نزيهة وبمحضر المحامي العام السيد الشرقاوي سابق وبمساعدة كاتب الضبط السيد منير العفاط.