قرار محكمة النقض

رقم 400

الصادر بتاريخ 07أبريل 2022

في الملف الإداري رقم 2021/2/4/879

سكن رئيسي – إعفاء من الضريبة على الدخل الأرباح العقارية – شروطه.

للاستفادة من الإعفاء من الضريبة على الدخل صنف الأرباح العقارية للعقار ذي الاستعمال كسكنى رئيسية للملزم يتعين توفر شرط التملك لمدة لا تقل عن ست سنوات من تاريخ التملك بتاريخ التفويت وليس من تاريخ الاستغلال.

اعتبار المحكمة خلاف ذلك فيه خرق للمادة 65 من المدونة العامة للضرائب.

نقض وإحالة

باسم جلالة الملك وطبقا للقانون

المملكة المغربية
المجلس الأعلى للسلطة القضائية
محكمة النقض

حيث يستفاد من أوراق الملف، ومن القرار المطعون فيه بالنقض رقم 5207 الصادر عن محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط بتاريخ 2017/10/26 في الملف عدد 2017/7209/1007، أن المطلوب في النقض تقدم أمام المحكمة الإدارية بفاس بتاريخ 2017/3/10 بمقال عرض فيه أنه يملك القطعة الأرضية غير المحفظة وهي عبارة عن ثلاث مراجع من الأرض البيضاء الكائنة بأسمار الوادي ودار مصباح حسب المواصفات والحدود المبينة في رسم الملكية المضمن بعدد 27 صحيفة 96 عدد 132 بتاريخ 95/03/05 الملصق برسم الشراء عدد 42 صحيفة 19 وعدد 34 بتاريخ 1959/03/14 مساحتها الإجمالية 6292 متر مربع تقع ببلدية تارجيست عمالة الحسيمة وفي يناير 2009 عمدت وزارة التربية الوطنية إلى تشييد ثانوية الرازي على قطعته المذكورة وأن وضع يدها تم دون سلوك مسطرة نزع الملكية الشيء الذي تجعلها مسؤولة عن الأضرار التي لحقته وبتاريخ 2010/03/01 تقدم بدعوى أمام المحكمة الإدارية بفاس من أجل تقرير مسؤولية الدولة المغربية عن الأضرار التي لحقته جراء غصبها لجزء من عقاره والحصول على التعويض المستحق عن هذا الاعتداء المادي حيث صدر قرار بتاريخ 2013/04/18 عن محكمة الاستئناف الإدارية تحت عدد 1541 قضى بأداء الدولة المغربية لفائدة المدعي مبلغ 5.209.200,00 درهم عن النقل الجبري لجزء من عقاره إضافة إلى تعويض عن الحرمان من الاستغلال مبلغه 30.000 درهم، وأنه فوجئ بقابض الإدارة الجبائية بالحسيمة يطالبه بمناسبة تنفيذ هذا القرار وتقديم الإقرار بالدخل بأداء الضريبة على الأرباح العقارية عن مبلغ التعويض المحكوم له به بأداء هذه الضريبة بمبلغ 1.556.738,00 درهم اضطر لأدائه بتاريخ

2016/11/07 حسب التصريح بالدفع عدد 20162728714039 وبتاريخ 2016/11/15 رفع تظلما إلى المدير الجهوي للضرائب بتطوان يعترض فيه على أحقية الإدارة في فرض هاته الضريبة وكذا احتسابها لثمن التملك بصورة خاطئة وغير قانونية على غرار المصاريف القضائية التي لم يتم احتسابها في تحديد ما تسميه الإدارة ربحا خاضعا للضريبة إلا أنه لم يتلق أي جواب، لأجله يلتمس الحكم بإلغاء الضريبة على الدخل صنف الأرباح العقارية المترتبة على التصريح المودع لدى قباضة الإدارة الجبائية بالحسيمة في 2016/11/07 حسب رقم التسجيل 485 للدخل المحقق في 2016/10/11 بمقتضى قرار محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط عدد 1541 الحامل لمبلغ 1.556.738,00 درهم والحكم على المدعى عليهم بإرجاعهم لفائدته هذا المبلغ مع الفوائد ابتداء من انتهاء أجل 3 أشهر الموالية للتظلم واحتياطيا الحكم بإعادة احتساب المبلغ الخاضع للضريبة على أساس ثمن التملك بمبلغ 35.000,00 درهم ومصاريف المطالبة القضائية بالتعويض عن الاعتداء المادي بمبلغ 151.706,00 درهم واعتمادها كأساس لإعادة احتساب الضريبة مع ما يترتب عن ذلك من آثار قانونية"، وبعد جواب الإدارة وتمام الإجراءات المسطرية صدر حكم قضى بإلغاء الضريبة على الدخل صنف الأرباح العقارية المترتبة عن التعويض المحكوم به لفائدة المطلوب في النقض بمقتضى قرار محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط عدد 1541 بتاريخ 2013/4/18 في الملف رقم 6/11/489 موضوع الإقرار بالدخل عدد 485 بتاريخ 2016/11/07 وبإرجاع قابض الإدارة الجبائية بالحسيمة لفائدة المطلوب في النقض مبلغ 1.556.738,00 درهم المودعة لديه حسب التصريح بالدفع عدد 20162728714039 وتاريخ 2016/11/07 وبرفض باقي الطلب، استأنفته الجهة المحكوم عليها أمام محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط، التي وبعد المناقشة وتمام الإجراءات المسطرية أصدرت قرارها بتأييد الحكم المستأنف، وهو القرار المطعون فيه.

المجلس الأعلى للسلطة القضائية
محكمة النقض

في شأن الوسيلة الفريدة بفرعيها:

حيث تعيب الطاعنة القرار المطعون فيه بخرق مقتضيات المادة 61 من المدونة العامة للضرائب لما اعتبرت المحكمة مصدرته بأن التعويض الذي حصل عليه المطلوب في النقض لا يخضع للضريبة على الأرباح العقارية معتبرة أن ذلك التعويض جاء نتيجة واقعة الاعتداء المادي الذي قامت به الدولة المغربية في شخص وزارة التربية الوطنية على ملكه ولا يمكن اعتباره بيعا بمفهوم الفصل 478 من ق.ل.ع لافتقاره لشرط الرضائية ولا يدخل ضمن الدخول المنصوص عليها في المادة 61 المذكورة، وهو ما يعتبر تعليلا مجانبا للصواب باعتبار أن القانون الضريبي قانون واقعي ومجرد ولا يهتم بشرعية الفعل بقدر ما يهتم بموضوع الربح، وأن المطلوب في النقض أدلى بإقراره عن هذه العملية وأدى الضريبة الواجبة، كما أن عملية التفويت وفقدان الملكية من الناحية الضريبية تكمن في حصول التعويض، وأن التعويض المحكوم به يمثل ربحا متحققا باحتساب الفارق بين قيمة تملك هذا العقار وقيمة تفويته لفائدة الشخص المعنوي العام، وأنه لا يصح مماثلة التعويض المحكوم به في

إطار هذه النازلة بالتعويضات المحكوم بها في الحالات الأخرى، وأن الضريبة على الدخل صنف الأرباح العقارية تستوعب مفهوم الدخل والربح، كما أن القانون الضريبي يهتم بالواقعة المنشئة للضريبة وإن حصول المطلوب في النقض على تعويض هو الذي يخضع للضريبة، كما أن المحكمة أخلت بمبدأ "التفسير الضيق للقانون الضريبي" الذي لا يحتمل القياس على القواعد العامة و لم تراع أن الإعفاء من الضريبة العامة على الدخل/الأرباح العقارية محدد صراحة بموجب المادة 63 من المدونة العامة للضرائب و لم تشترط المادة 61 من نفس المدونة لم تشترط حصول انتقال الملكية رضائيا للخضوع لهذه الضريبة، مما يجعل القرار المطعون فيه معرضا للنقض.

لكن، حيث إن المستقر عليه في قضاء هذه المحكمة أنه لا ضريبة إلا بنص وأن نص القانون الجبائي لا يتوسع في تفسيره ليشمل فئة من الأشخاص لم يشملهم النص صراحة، وما دام أن مقتضيات المادة 61 من المدونة العامة للضرائب جاءت صريحة وواضحة الدلالة عند تعريفها للدخول والأرباح العقارية الوارد تحديدها في البند II من المادة المذكورة والتي ورد فيها بأنه تعتبر أرباحا عقارية لتطبيق أحكام الضريبة على الدخل الأرباح المحتسبة أو المحققة بمناسبة .... نزع ملكية عقار لأجل المنفعة العامة، وأن المشرع عندما فرض الضريبة على هذا النوع من الأرباح فقد قصد بذلك التعويض الناتج عن نزع الملكية لأجل المنفعة العامة المنظم بمقتضى القانون رقم 81-07 ولا يشمل التعويض المحكوم به عن اعتداء مادي حتى ولو صدر الحكم بنقل الملكية في إطاره، والمحكمة مصدرة القرار المطعون فيه لما قضت بتأييد الحكم المستأنف القاضي بإلغاء الضريبة على الدخل صنف الأرباح العقارية المترتبة عن التعويض المحكوم به لفائدة المطلوب في النقض وبإرجاع قابض الإدارة الجبائية بالحسيمة لفائدة المطلوب في النقض مبلغ 1.556.738,00 درهم، بما جاءت به من أنه: "باستقراء نص المادة 61 من المدونة العامة للضرائب التي نصت في فقرتها الثانية على أنه: "تعتبر أرباحا عقارية لتطبيق أحكام الضريبة على الدخل/الأرباح العقارية المحققة بمناسبة: بيع عقارات واقعة في المغرب أو تفويت حقوق عينية عقارية متعلقة بالعقارات المذكورة" يتضح أن المشرع قد حصر الدخول الواجب أن تفرض عليها الضريبة على الأرباح العقارية المحققة بمناسبة بيع عقارات أو تفويت حقوق عينية متعلقة بها، وأنه في نازلة الحال تكون الضريبة على الدخل موضوع المنازعة قد تمت بمناسبة التعويض الممنوح قضائيا للمستأنف عليه بمناسبة دعوى أقامها في مواجهة وزارة التربية الوطنية التي وضعت يدها على عقاره بشكل غير مشروع وخارج أي إطار قانوني، مما يجعل التعويض الممنوح له قضائيا كان مقابل الاعتداء المادي المباشر من طرف الوزارة المذكورة على عقاره، وبالتالي لا يمكن اعتبار التعويض المحصل عليه مقابل واقعة الاعتداء المادي بيعا بمفهوم الفصل 2178 من ق.ل.ع الذي عرف البيع أنه عقد بمقتضاه ينقل أحد المتعاقدين لآخر ملكية شيئ أو حق في مقابل ثمن يلتزم به هذا الأخير يدفعه له، مما يؤكد أن التعويض الذي يخضع للفرض الضريبي لا يدخل ضمن الدخول المنصوص عليها في المادة 61 أعلاه لافتقاره إلى عنصر

المجلس الأعلى للسلطة القضائية
محكمة النقض

البيع وشروطه والتي من أهمها شرط الرضائية ..."، تكون قد راعت مجمل ما ذكر أعلاه وعللت قرارها تعليلا سليما و لم تخرق المقتضى المحتج بخرقه وما بالوسيلة على غير أساس.

لهذه الأسباب

قضت محكمة النقض برفض الطلب.

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: أحمد البوزيدي **مقررا** وسعاد المديني ومحمد بوغالب وحسن العفوي **أعضاء** وبمحضر **المحامي العام** السيد حسن تايب، وبمساعدة **كاتب الضبط** السيد سليمان الخمليشي.

المملكة المغربية
المجلس الأعلى للسلطة القضائية
محكمة النقض