قرار محكمة النقض

رقم 892

الصادر بتاريخ 29شتنبر 2022

في الملف الإداري رقم 2021/2/4/250

وقائع نشأت بعد دخول قانون حيز التطبيق – مبدأ تطبيق الأثر الفوري للقانون.

المشرع الضريبي هو من يتولى تحديد محتوى المقتضيات الجبائية وتنظيمها بما في ذلك مجال تطبيقها من حيث الزمان، وبالتالي تكون المراكز القانونية الجارية الناشئة عن المقتضيات الجبائية سواء كانت موضوعية أم إجرائية خاضعة للقانون الجديد وفق إرادة المشرع المعبر عنها صراحة في القانون الجديد وفق مبدأ تطبيق الأثر الفوري للقانون.

المحكمة لما اعتمدت قيمة التملك المحددة في رسم زمام التركة وليس ثمن تملك الهالك موروث المطلوب في النقض بعد تعديل مقتضيات المادة 61 من المدونة العامة للضرائب تكون قد طبقت مقتضيات تم إلغاؤها وتعديلها بمقتضى قانون المالية لسنة 2013 وعرضت قرارها للنقض.

نقض وإحالة

المملكة المغربية
المجلس الأعلى للسلطة القضائية
محكمة النقض

باسم جلالة الملك وطبقا للقانون

حيث يستفاد من أوراق الملف، ومن القرار المطعون فيه بالنقض المشار إلى مراجعه أعلاه أن المدعي (المطلوبة في النقض) تقدم بمقال افتتاحي إلى المحكمة الإدارية بالدار البيضاء عرض فيه أنه بعد وفاة والده بتاريخ 2011/01/28 آل إليه العقار موضوع الرسم العقاري عدد "..." مساحته 297536 متر مربع، وأنه بموجب رسم الإراثة أصبح مالكا لنسبة 19.44% من العقار المذكور أي (نسبة 28 من أصل 144). وأنه خلال سنة 2015 عمد العارض رفقة باقي الورثة إلى استخراج قطعة أرضية بمساحة 6 هكتارات تقريبا ذات الرسم العقاري عدد "..." انخفضت معه مساحة العقار الأم لتصبح 904/59 متر مربع. وبعدما قاموا بالتشطيب على التقييدات الاحتياطية المسجلة بالرسم العقاري المذكور بمقتضى أحكام نهائية قاموا ببيعه بموجب عقد توثيقي بتاريخ 2017/10/16، وباعتبار مورثهم آل إليه العقار بدون عوض قرر الورثة تحديد ثمن تملكهم له وفق المادة 65 من المدونة العامة للضرائب وأدوا الواجبات المتطلبة في مبلغ قدره 2.636.250,00 درهم كرسوم التسجيل بعدما تبين أن ثمن التملك محدد في 800,00 درهم للمتر المربع المصرح به ضمن رسم الإحصاء ليكون ثمن التملك هو 36.612.137 درهم والبيع لهذه النسبة هو 43.531.638 درهم،

والربح الحاصل هو 6.919.501 درهم أي (36.649.834-43.531.638) والمؤدى عنه كضريبة على الأرباح العقارية مبلغ 1.304.307 درهم. غير أن إدارة الضرائب قامت بمراجعة ثمن التملك بالرغم من انعدام الأساس القانوني لمخالفتها مقتضيات المادة 65 من المدونة. والتمس إلغاء الفرض الضريبي موضوع الأمر بالاستخلاص عدد 1261/2017 الحامل لمبلغ 3.897.500,00 درهم. وبعد تخلف المدعى عليها عن الجواب رغم التوصل وإجراء بحث في النازلة أكدت خلاله إدارة الضرائب أنها أسست موقفها بناء على المستجدات التي أتت بها المدونة العامة للضرائب لسنة 2013 التي عدلت أحكام المادة 65، وان عملية التفويت كانت بتاريخ 2017/10/16 وهي المقتضيات الواجبة التطبيق على النازلة وبأثر فوري ولا يمكن تطبيق ذات المادة في صيغتها القديمة لسنة 012. وبعد تمام الإجراءات المسطرية قضت المحكمة بإلغاء الضريبة موضوع الأمر بالاستخلاص عدد 2017/1264 مع ترتيب الآثار القانونية وتحميل المدعى عليها الصائر بحكم استأنفته المديرية العامة للضرائب أمام محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط التي قضت بتأييده بمقتضى قرارها موضوع الطعن بالنقض.

في الوسيلة الفريدة للنقض:

حيث تعيب الطاعنة القرار المطعون فيه خرق مقتضيات المادة 65 من المدونة العامة للضرائب، ذلك أن محكمة الدرجة الثانية سايرت ما اعتبرته محكمة أول درجة من كون ثمن التملك يعتبر عنصرا مستقلا من عناصر الضريبة على الأرباح العقارية استمر في الزمان من تاريخ إنجاز الإحصاء إلى تاريخ وقوع عملية البيع، وأصبح بالتالي موضوع تنازع بين قانونين يستوجب حسمه إعمال معيار الحق المكتسب لتخلص المحكمة إلى كون ثمن التملك الواجب اعتباره لتصفية الضريبة عن تفويت العقار الموروث هو الثمن المضمن في رسم الإحصاء المنجز من قبل المطلوب في النقض بالرغم من مخالفة المقتضيات القانونية المنصوص عليها بالمادة 65 من المدونة العامة للضرائب في صيغتها السارية أثناء تاريخ تفويت العقار موضوع التضريب. وأن تطبيق معيار الحق المكتسب لإنهاء التنازع بين تطبيق مقتضيات المادة 65 المشار إليها آنفا في صيغتها السابقة لتعديل قانون المالية لسنة 2013 التي كانت سارية المفعول بتاريخ وفاة موروث المطلوب يبقى مجانبا للصواب لكونه يتعارض مع مبدأ الأثر الفوري والمباشر للمقتضيات الجبائية المنصوص عليها في القانون الجديد باعتبار أن المشرع هو من يتولى تحديد محتوى المقتضيات الجبائية وتنظيمها بما في ذلك تحديد مجال تطبيقها من حيث الزمان، وبالتالي تكون المراكز القانونية الجارية الناشئة عن المقتضيات الجبائية سواء كانت موضوعية أو إجرائية خاضعة للقانون الجديد وفق إرادة المشرع المعبر عنها في القانون الجديد حسب مبدأ تطبيق الأثر الفوري لهذا القانون. وأنه على عكس ما نحت إليه المحكمة ليس هناك أي مساس بالمركز القانوني للمطلوب في النقض أو بحقوقه جراء تطبيق الإدارة الضريبية لمقتضيات البند II من المادة 65 من المدونة العامة للضرائب في صيغتها الجديدة بعد التعديل لأن المطلوب في النقض كان له الحق في الاستفادة من مقتضيات البند II من المادة 65 في صيغتها قبل

المملكة المغربية
المجلس الأعلى للسلطة القضائية
محكمة النقض

التعديل لو أنه قام بتفويت عقاره قبل تاريخ 2013/01/01 أي قبل دخول المقتضيات الجديدة حيز التطبيق. وبذلك يكون ما عللت به محكمة الدرجة الثانية قرارها من كون المشرع لم يعالج تحديدا حالة الوارث الذي أنجز رسم الإحصاء داخل الأجل القانوني وانخرط في النظام الجبائي الخاص الذي كان معمولا به قبل سنة 2013 بل جاء بصيغة عامة مجانب للصواب ومشوبا بسوء التعليل مما يعرضه للنقض.

حيث لما كان وعاء الضريبة على الدخل – صنف الأرباح العقارية – يتكون أساسا من ثلاثة عناصر وهي ثمن التملك وثمن التفويت والربح المحصل عليه وذلك بعد خصم التكاليف والتحسينات التي تم صرفها على العقار موضوع التفويت، وأن المادة 65 من المدونة العامة للضرائب في صيغتها السارية المفعول سنة 2012 أي قبل تعديلها كانت تستوجب على الورثة الذين يرغبون في تحديد ثمن تملكهم لعقارات تعود لمورثهم للاستدلال به لإدارة الضرائب انجاز رسم إحصاء وفق الشروط الشكلية والموضوعية المنصوص عليها قانونا والمتمثلة في إنجاز الرسم المذكور داخل أجل سنة من وفاة المورث وأداء واجبات التسجيل المستحقة عليه مع أحقية الإدارة الجبائية في مراجعة الثمن موضوع رسم الإحصاء وفق مسطرة التصحيح المعمول بها قانونا، أو عدم مراجعته وقبولها بثمن التملك المصرح به. فإنه وبمقتضى نفس المادة كما وقع تعديلها بموجب قانون المالية لسنة 2013 فإنه في حالة تفويت عقارات وقع تملكها عن طريق الإرث يمثل ثمن التملك الواجب اعتباره ثمن التملك بعوض من طرف الهالك للعقار الذي ورثه المفوت مضافة إليه مصاريف الاستثمار بما فيها المصاريف المتعلقة بالترميم والتجهيز أو ثمن تكلفته في حالة بنائه من طرف الهالك. وإذا تعذر ذلك ومع مراعاة أحكام المادة 224 أدناه، القيمة التجارية للعقارات يوم نقل ملكيتها إلى الهالك عن طريق الإرث أو الهبة كما صرح بها الوارث المفوت ... كما نص قانون المالية المذكور على أنه تطبق أحكام المادة 65 –II كما تم تتميمها بموجب البند I على عمليات التفويت المنجزة ابتداء من فاتح يناير 2013. ومؤدى ذلك أن المشرع الجبائي اعتمد نظرية الأثر الفوري والمباشر للقانون الجديد بهدف التطبيق الموحد للمقتضيات الجبائية على المراكز القانونية المتماثلة في تاريخ الواقعة المنشئة للضريبة باعتبار أن المقتضيات الجديدة المعدلة للبند II من المادة 65 من المدونة العامة للضرائب والمتعلقة بالأساس بتحديد ثمن التملك تطبق بأثر فوري ومباشر على عملية التفويت المنجزة ابتداء من فاتح يناير 2013، أي أنه وبصيغة أخرى وبالنسبة لعمليات التفويت المنجزة بعد دخول قانون المالية لسنة 2013 حيز التطبيق، يكون تحديد ثمن التملك العقارات موضوع هذه التفويتات خاضعا للمقتضيات الجديدة المنصوص عليها في المادة 65 وليس وفق صيغتها السارية التطبيق قبل التعديل المذكور. وأنه لما كان المطلوب في النقض قام بتفويت حقوقه المشاعة في العقار الذي آل إليه عن طريق الإرث في 2017/10/16 فإن أحكام المادة 65 في صيغتها الجديدة كما جاء بها قانون المالية لسنة 2013 هي الواجبة التطبيق بحكم وقوع عملية

المجلس الأعلى للسلطة القضائية
محكمة النقض

التفويت بتاريخ لاحق لدخول التعديل المذكور حيز التطبيق بتاريخ فاتح يناير 2013، وأن المطلوب في النقض كان له الحق في الاستفادة من مقتضيات البند II من المادة 65 قبل التعديل لو قام بتفويت حقوقه قبل تاريخ 2013/01/01. والمحكمة مصدرة القرار المطعون فيه لما سايرت محكمة أول درجة في كون ثمن التملك الواجب اعتباره هو المحدد في رسم الإحصاء استنادا إلى مقتضيات المادة 65 في صيغتها السارية قبل التعديل الذي جاء به قانون المالية لسنة 2013 بما جاءت به من: "وخلافا لما جاء في أسباب الاستئناف، فإن المستأنف عليه يكون قد اكتسب مركزا قانونيا مستقرا باختياره لنظام الإحصاء ترتب عنه أن ثمن تملكه للعقار الموروث أصبح محصنا وغير قابل للمراجعة وهو ما كان ينبغي على الإدارة مراعاته وعدم المساس به وعدم مساواته بغيره من عموم الورثة حفاظا على استقرار الأوضاع القانونية وتدعيما للثقة المفترضة فيما تتضمنه التشريعات من أنظمة خاصة عند اختيارها دون المساس بما ينشا من حقوق مكتسبة .." والحال أن المشرع هو من يتولى تحديد محتوى المقتضيات الجبائية وتنظيمها بما في ذلك تحديد مال تطبيقها من حيث الزمان وبالتالي تكون المراكز القانونية الجارية الناشئة عن المقتضيات الجبائية سواء كانت موضوعية أو إجرائية خاضعة للقانون الجديد وفق إرادة المشرع المعبر عنها صراحة في القانون الجديد وفق مبدأ تطبيق الأثر الفوري للقانون المعمول به دستوريا، والمحكمة لما نحت خلاف ذلك تكون قد خرقت مبدأ الأثر الفوري للقانون الواجب التطبيق على وقائع نشأت بعد دخوله حيز التطبيق فجاء قرارها فاسد التعليل عرضة للنقض.

لهذه الأسباب

المجلس الأعلى للسلطة القضائية

قضت محكمة النقض بنقض القرار المطعون فيه وإحالة القضية على نفس المحكمة مصدرته للبت فيه من جديد وهي متكونة من هيئة أخرى.

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: حسن العفوي **مقررا** وأحمد البوزيدي وعبد الغني يفوت وعبد الرحمان بن احمد مزوز **أعضاء** وبمحضر **المحامي العام** السيد حسن تايب، وبمساعدة **كاتب الضبط** السيد سليمان الخمليشي.