قرار محكمة النقض

رقم 344

الصادر بتاريخ 24مارس 2022

في الملف الإداري رقم 2020/2/4/3013

ضريبة على الدخل أرباح عقارية – خبرة – سلطة المحكمة في تقييم نتيجة الخبرة.

لمحكمة الموضوع سلطة تقديرية في تقييم نتيجة الخبرة متى أقامت قرارها على تعليل سائغ.

المحكمة باعتمادها على تقرير الخبير من مواصفات العقار وقيمته التجارية انطلاقا من متوسط الأثمان الواردة بعناصر المقارنة تكون قد استعملت سلطتها التقديرية في تحديد القيمة المعتمدة في احتساب الأساس الضريبي المصحح بمسوغ مقبول.

رفض الطلب

باسم جلالة الملك وطبقا للقانون

المملكة المغربية
المجلس الأعلى للسلطة القضائية

حيث يستفاد من أوراق الملف، ومن القرار المطعون فيه بالنقض المذكور أعلاه، أن المطلوب في النقض تقدم بتاريخ 2016/01/29 بمقال أمام المحكمة الإدارية بالدار البيضاء عرض فيه أنه سنة 2014 قام بتفويت الملك المسمى "ف1" ذي الرسم العقاري عدد "..." الكائن بالطابق السفلي من العمارة المتواجدة ب (...) الدار البيضاء البالغة مساحته 510 متر مربع بثمن إجمالي قدره 9.000.000,00 درهم وأن الإدارة الضريبية راجعت إقراره بالبيع المصرح به لديها وحددته في مبلغ 20.650.000,00 درهم بحساب 25.000,00 درهم للمتر المربع بدلا من 21.791,00 درهم للمتر المربع الواحد المصرح به، وقد تمسك ببطلان مسطرة التصحيح الضريبي لعدم توصله بالرسالة الثانية وفقا لما تنص عليه المواد 219، 221، 224 من المدونة العامة للضرائب، مما يشكل إخلالا جسيما بمبدأ التواجهية ومساسا بحقه في الدفاع، ومن جهة أخرى فإن الإدارة لم تبرز العناصر والمعايير التي اعتمدتها في مراجعة الثمن المصرح به، والتمس لذلك الحكم بإلغاء الأساس الضريبي المعتمد من طرف إدارة الضرائب وببطلان مسطرة التصحيح الضريبي واحتياطيا إجراء خبرة لتحديد القيمة الحقيقية للعقار، وبعد جواب مديرية الضرائب وإجراء بحث ثم خبرة بواسطة الخبير السيد (ش.ب) وتمام الإجراءات المسطرية صدر حكم قضى بإلغاء الأساس الضريبي المعتمد من طرف إدارة الضرائب بشأن تفويت العقار موضوع النزاع واعتبار أن ثمن البيع هو 12.390.000,00 درهم واحتساب الضريبة على الأرباح العقارية على أساسه، استأنفته مديرية الضرائب استئنافا أصليا

واستأنفه المطلوب في النقض استئنافا فرعيا أمام محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط، التي وبعد المناقشة وتمام الإجراءات المسطرية أصدرت قرارها بتأييد الحكم المستأنف في مبدئه مع تعديله وذلك بحصر القيمة التجارية للتفويت الواجب إعمالها في احتساب الأساس الضريبي في مبلغ 10.325.000,00 درهم، وهو القرار المطعون فيه.

في شأن الوسيلة الأولى:

حيث تعيب الطاعنة القرار المطعون فيه بخرق القانون المتجلي في خرق مقتضيات المادة 235 من المدونة العامة للضرائب التي توجب على الملزم سلوك مسطرة المطالبة التمهيدية قبل اللجوء إلى القضاء، وإنه بالرجوع إلى المنازعة في نازلة الحال يتبين أن المطلوب في النقض لا ينازع في مبدأ الخضوع أو في تقادم الضريبة المفروضة عليه، وإن منازعته في مسطرة الفرض تبقى غير جدية ولا تدخل ضمن الاستثناءات المحددة بموجب الاجتهاد القضائي التي تخوله إمكانية اللجوء مباشرة للقضاء، مما يكون معه المطلوب في النقض مخاطبا بمقتضيات المادة 235 المشار إليها أعلاه، وهو لم يدل في أية مرحلة من مراحل المنازعة بما يفيد تقديمه للتظلم الإداري، والمحكمة لم تناقش الدفع المثار من طرف الإدارة بخصوص ذلك، مما يجعل قرارها معرضا للنقض.

لكن، حيث إن ما أثير بخصوص خرق مقتضيات المادة 235 من المدونة العامة للضرائب لم يسبق للطالبة التمسك به أمام محكمة الموضوع لتبدي رأيها القانوني بشأنه وان إثارته لأول مرة أمام محكمة النقض يجعله غير مقبول سيما وأن الطاعنة اكتفت من خلال مقالها الاستئنافي بالإشارة إلى خرق الحكم المستأنف لمقتضيات الفصل 50 من ق.م.م لعدم مناقشته دفوعها دون بيان لماهية هذه الدفوع التي لم تناقشها محكمة أول درجة.

المملكة المغربية
المجلس الأعلى للسلطة القضائية
محكمة النقض

في شأن الوسيلة الثانية:

حيث تعيب الطاعنة القرار المطعون فيه بسوء التعليل المنزل منزلة انعدامه والناتج عن المصادقة على المنهجية المتبعة من طرف الخبير والتي جاءت غير مبنية على أي أساس سليم، وذلك حين قام باعتماد المعدل المتوسط (19.483,00 درهم) لثمن المتر المربع لأربعة عقود مقارنة لعقارات تم تفويتها خلال سنتي 2010 و2012 في حين أن العقار موضوع النزع تم تفويته سنة 2014 فضلا عن الاختلاف في المساحة بين العقار موضوع النزاع وبين مساحة ثلاث عقارات موضوع المقارنة، كما أن الخبير قام بتحيين ذلك المعدل المتوسط معتبرا أن نسبة ارتفاع ثمن العقار هي 25% بالنسبة لسنة 2014، مما جاء معه ذلك التحديد مبنيا على التخمين وليس على معطيات علمية أو تقنية، والمحكمة المطعون في قرارها لم تناقش دفوع الطاعنة بخصوص وجوب اعتماد الخبير على عناصر المقارنة، مما يجعل قرارها مشوبا بسوء التعليل المنزلة منزلة انعدامه وخرقه حقوق الدفاع وبالتالي معرضا للنقض.

لكن، حيث إن لمحكمة الموضوع سلطة تقديرية في تقييم الحجج والمستندات المستدل بها من لدن الطرفين وفي تقييم أعمال الخبراء وهي غير خاضعة في ذلك لرقابة محكمة النقض إلا من حيث التعليل الذي ينبغي أن يكون سائغا، والمحكمة مصدرة القرار المطعون فيه بما جاءت به من أنه: "في إطار الأثر الناشر للاستئناف.....فقد أمرت المحكمة بإجراء خبرة تقييمية جديدة في الملف انتدبت لها الخبير السيد (م.ذ) الذي أنجز تقريرا أفاد فيه أن العقار موضوع الفرض الضريبي المنازع فيه هو عبارة عن محل تجاري ذي الرسم العقاري عدد "..." له شكل هندسي طولي مساحته 510 متر مربع من بينها مساحة 194 متر مربع عبارة عن سدة وتقدر واجهته بحوالي 7 أمتار ويصل عمقه إلى حوالي 20 متر ويتواجد بالطابق السفلي من العمارة الكائنة ب (...) الدار البيضاء، وذلك في واحد من أرقى أحياء المدينة وبعد دراسته لعقود المقارنة التي توفرت لديه وكذا عقدي المقارنة المستدل بهما من طرف الإدارة مع مراعاة فارق الاختلافات القائمة بينهما لا سيما من حيث حجم المساحة وتاريخ التفويت، وإجراء التحيين الملائم بنسبة 25% بالنظر إلى السنة التي تم فيها البيع (2014) خلص إلى تحديد القيمة التجارية للعقار موضوع الخبرة في مبلغ 25.000,00 درهم للمتر المربع، وذلك بالنسبة لأرضية المحل البالغة 316 متر مربع أي 7.900.000,00 درهم في حين أن قيمة السدة وفقا لما هو متعارف عليه في المجال العقاري تحتسب بنصف ثمن المساحة الأرضية، وهو ما يوازي 12.500,00 درهم للمتر المربع أي 2.425.000,00 درهم ليكون مجموع القيمة التجارية للمحل المقترحة من طرف الخبير محددة في مبلغ 10.325.000,00 درهم....ومن جهة ثانية فإن الخبير أبرز المعطيات الموضوعية التي تميز العقار والمؤثرة في تحديد قيمته التجارية سواء بالإيجاب أو السلب، وبالأخص منها حجم مساحته وموقعه المتميز بأحد الشوارع الراقية بالمدينة بالإضافة إلى شكله الطولي ذي التأثير السلبي، كما أنه لئن كانت بعض عقود المقارنة التي استأنس بها الخبير والمتواجدة بنفس الشارع ترجع لسنتي 2010 و2012 بينما العقار موضوع الخبرة بيع سنة 2014، إلا أن هذا الفارق في سنة التفويت تم أخذه بعين الاعتبار من طرف الخبير من خلال طريقة التحيين علما أن أحد العقود المستدل بها من طرف الإدارة نفسها يرجع بدوره لسنة 2017 واستأنس به الخبير أيضا باعتماد نفس المنهجية، في حين برر استبعاده للعقد الثاني لكونه يتعلق بتفويت فيلا وليس محلا تجاريا....."، تكون قد أخذت بتقرير الخبرة المنجز من طرف الخبير السيد (م.ذ) محمولا على أسبابه والذي تأكد لها من خلاله كون العقار موضوع النزاع هو عبارة عن محل تجاري كائن بالطابق الأرضي من العمارة الكائنة ب (...) الدار البيضاء، له شكل هندسي طولي بواجهة 7 أمتار وعمق 20 متر مساحته الكلية 510 متر مربع منها 194 متر مربع عبارة عن سدة، وأن وباعتبار شكله الهندسي (الطولي) المعتبر عنصرا موضوعيا مؤثرا سلبا في قيمته التجارية، وباعتبار قيمة التفويت المضمنة في عقود المقارنة المتعلقة بمحلات مماثلة له تم تفويتها سنتي 2010 و2012 وهي القيم التي قام الخبير بتحيينها بنسبة 25%، وأن استبعاد الخبير المنتدب لعقود المقارنة

المملكة المغربية
المجلس الأعلى للسلطة القضائية
محكمة النقض