



قرار تعقيبي

باسم الشعب التونسي

أصدرت الدائرة التعقيبية الثانية بالمحكمة الإدارية القرار التالي بين:

المعقّبة: الإدارة العامة للأداءات في شخص ممثلها القانوني مقرّما عدد

من جهة،

الكائن مكتبه

، نائبه الأستاذ

والمعقّب ضده :

من جهة أخرى.

بعد الإطلاع على مطلب التعقيب المقدم من المعقّبة المذكورة أعلاه والمرسم بكتابة المحكمة الإدارية تحت عدد 313818 بتاريخ 27 أوت 2013 طعنا في الحكم الإستثنائي الصادر عن محكمة الإستئناف بتونس تحت عدد 24260 بتاريخ 21 مارس 2012 يقضي بقبول الاستئناف شكلا ورفضه أصلا وإقرار الحكم الابتدائي وإجراء العمل به.

وبعد الإطلاع على الحكم المطعون فيه الذي تفيد بأنّ المعقّب ضده خضع إلى مراقبة معمّقة لوضعيته الجبائية في مادة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين بعنوان مداخيله المتأتية من نشاطه كخبير محاسب والأداء على القيمة المضافة والأداء على التكوين المهني والخصم من المورد ومعالم الطابع الجبائي والمعلوم على المؤسسات ذات الصبغة الصناعية أو التجارية أو المهنية والمساهمة في صندوق النهوض بالمسكن لفائدة الأجراء والضريبة على الدخل بعنوان القيمة الزائدة العقارية ومعالم التسجيل شملت سنتي 2003 و2004 ونتج عنها قرار في التوظيف الإجباري للأداء عدد 161 / 2010 بتاريخ 14 ماي 2010 يقضي بمطالته بدفع مبلغ جملي لفائدة الخزينة العامة قدره 22.045,921 دينار أصلا

وخطايا، فاعترض عليه لدى المحكمة الابتدائية بأريانة والتي قضت تحت عدد 1290 بتاريخ 3 فيفري 2011 بقبول الاعتراض شكلا وفي الأصل بإلغاء قرار التوظيف الإجباري عدد 2010/161 الصادر بتاريخ 14 ماي 2010" فاستأنفته مصالح الجباية وأصدرت محكمة الإستئناف بتونس بحكمها المبين منطوقه بالطالع ومحل الطعن المائل.

وبعد الإطلاع على المذكورة المقدمة بتاريخ 9 سبتمبر 2013 والرامية إلى قبول مطلب التعقيب شكلا وأصلا والقضاء بنقض الحكم المطعون فيه وإحالة القضية لمحكمة الإستئناف بتونس للنظر فيها بتركيبة مغايرة بالإستناد إلى ما يلي:

المطعن الأول: سوء تطبيق أحكام الفصل 21 من مجلة تشجيع الاستثمارات: بمقولة أنّ المحكمة المطعون في حكمها أساءت تطبيق أحكام الفصل 21 من مجلة الاستثمارات لما سايرت محكمة البداية في اعتبار أنّ الخدمات التي قام بإسداؤها المعني بالأمر والمتمثلة في إعداد حسابية الشركة وتحصل بعنوانها على مبالغ مالية خلال سنوات 2002 (17.000,000 دينار) و2003 (38.250,000 دينار) و2004 (40.533,333 دينار) لا تدخل ضمن المنتج النهائي المعدّ للتصدير وإّما هي خدمات أنجزت بالبلاد التونسية ولم تتخطى الحدود، وأنّه كان عليها التمييز بين الخدمات المرتبطة بالنشاط الأصلي للشركة المصدّرة أي المرتبطة بالمنتج المعدّ للتصدير وبين الخدمات العادية والتي لا ترتبط بالمنتج بل تمثل حاجيات ضرورية فرضها الواقع والقانون، وأنّه في صورة ما إذا كان المعقّب ضده أجيرا لدى الشركة فإنّه يحصل بهذا العنوان على أجر خاضع للخصم من المورد وللتصريح بالضريبة على الدخل علما وأنّ التشريع التونسي لا يعفي من الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين إلاّ أعضاء السلك الدبلوماسي والقنصلي الأجانب شريطة المعاملة بالمثل طبقا لأحكام الفصل 6 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات.

المطعن الثاني: خرق أحكام الفصلين 85 و86 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية: بمقولة أنّ محكمة الإستئناف ألغت قرار التوظيف الإجباري اعتمادا على أنّ المقاييس التي تحصل عليها المعقّب ضده من شركة تعتبر متأتية من عمليات التصدير وبالتالي تكون معفاة من الضريبة، والحال أنّ المشرّع أوجب على المؤسسات التي تحقّق مداخيل أو أرباح معفاة من إيداع تصريح بعنوانها في الآجال القانونية وإلاّ كانت مطالبة بدفع خطية تقدّر بـ 1 % تحتسب على أساس المداخيل والأرباح المعنية والتي يتمّ احتسابها نظريا ولا يمكن في كلّ الحالات التزول بمبلغ

خطية التأخير عن خمسة دنانير يتم استخلاصه حتى في صورة عدم وجود مبلغ أداء مستوجب وذلك تطبيقاً لأحكام الفصولين 85 و86 المشار إليهما سالفاً.

المطعن الثالث: سوء التكييف: بمقولة أن محكمة الموضوع أساءت تكييف حالة إغفال المعقّب ضدّه عن إيداع التصاريح المتعلقة بالضريبة المستوجبة على الدخل بعنوان القيمة الزائدة العقارية بالنظر إلى خصوصية الأداء المذكور من حيث طبيعته الأمر الذي جعل المشرّع يفردها بنظام خاصّ صلب الفصولين 27 و28 من مجلة الضريبة على الدخل وحدّد طريقة ضبط الدخل الصافي بعنوانها، كما خصّها بنسب متميّزة مستقلة عن جدول احتساب الضريبة على الدخل المنصوص عليه بالفقرة الرابعة من الفصل 44 من مجلة الضريبة، وضبط لها آجالاً خاصة صلب الفصل 60 من نفس المجلّة، كما أنّه لا يمكن بحال احتساب آجال التدارك بخصوصها وفقاً للقواعد المقرّرة لمداخيل المهن غير التجارية والتي تحتسب ابتداء من اليوم الموالي لتاريخ 25 ماي من السنة المستوجب بعنوانها الضريبة في حين أنّ القيمة العقارية الزائدة يبدأ عدّ آجال التقادم بعنوانها ابتداء من اليوم الأوّل من الشهر الثالث الموالي لعملية التفويت، فضلاً عن أنّ التصريح بالضريبة على الدخل بعنوان الأداء المذكور آنفاً يتمّ في نموذج تصريح مستقلّ عن نموذج التصريح بالضريبة بالدخل طبقاً للفصل 59 من مجلة الضريبة. كما أنّ الضريبة بعنوان الأداء على القيمة العقارية الزائدة تحريرية الأمر الذي يجعل من المعقّب ضدّه في حالة إغفال كليّ لعدم التصريح بها في الآجال وبقطع النظر عن إيداع التصريح بالضريبة على الدخل بعنوان المداخيل الأخرى.

المطعن الرابع: الخطأ في تطبيق القانون: بمقولة أنّه اعتباراً للطبيعة التحريرية للأداء المتعلّق بالقيمة الزائدة العقارية فإنّ المعقّب ضدّه يكون في حالة إغفال كليّ بخصوصها ويكون النصّ المنطبق هو الفصل 20 من مجلة الحقوق والجراءات الجبائية والذي يخوّل مصالح الجبائية تدارك الاغفالات الكلية إلى نهاية السنة العاشرة الموالية لسنة تحقيق الربح وبالتالي تكون مصالح الجبائية لما قامت بإعلام المعني بالأمر بنتائج المراجعة الجبائية بتاريخ 25 ديسمبر 2008 قد احترمت مقتضيات الفصل 27 من المجلة المشار إليها آنفاً.

وبعد الإطلاع على التقرير في الردّ المدلى به من الأستاذ الطيب بن جماعة بتاريخ 1 أفريل 2014 والذي تمسّك فيه بما يلي:

1- الوضعية الجبائية للمعقّب ضدّه: بمقولة أنّ المعقّب ضدّه خاضع للنظام التقديري الأمر الذي يحمل عليه واجب مسك دفتر واحد يتضمن المداخيل والمصاريف دون غيره من الوثائق

المحاسبية طبقا للفصول 21 و22 و62 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات.

2- في طبيعة الأموال موضوع التوظيف: بمقولة أن المبالغ الواردة بقرار التوظيف

الإجباري هي أرباح متأتية من الشركة ، باعتبارها شريكا فيها وأن تزيلها من قبل الإدارة منزلة المقابل عن خدمات مسداة من طرف المعقب ضده كان في طوري الموضوع من باب الجدل القانوني ، الذي يؤدي في كل الحالات إلى اعتبارها معفاة من الأداء سواء بعنوان أرباح موزعة متأتية من شركة مصدرة كلياً تطبيقاً للفصل 38-10 من المجلة المشار إليها آنفاً، أو بعنوان خدمات مسداة لشركة مصدرة كلياً وذلك تطبيقاً لأحكام الفصل 21 من مجلة التشجيع على الاستثمار و لفقته قضاء المحكمة الإدارية.

3- ورد الملفّ خالياً من ما يثبت وجود خدمة أسداها المعقب للشركة

4- بخصوص المطعن المتعلق بسوء التطبيق: بمقولة أن الفصل 21 من مجلة التشجيع على

الاستثمار اعتمد على صفة المشتري أو المنتفع بالخدمة لتحديد مجال الإعفاء من الضريبة المستوجبة وأن عبارته وردت مطلقة بما يحول دون التضييق فيها، وأن المحكمة الإدارية سبق أن اعتبرت خدمات النقل المقدمة إلى شركات مصدرة كلياً معفاة هي أيضاً من الضريبة على أساس الفصل 21 آنف الذكر، وأن ما تضمّنه المطعن الوارد بمسندات التعقيب انبنى على خرق للوقائع وخروج عن النصّ.

5- بخصوص المطعن المتعلق بخرق الفصلين 85 و86 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية:

بمقولة أن الفصلين المذكورين لا يتعلّقان بموضوع الطعن الراهن باعتبار أن المنازعة تتعلّق بوجود خدمة من عدمه وبالنظام الجبائي لتلك الخدمة ولا يتعلّق بخطية ذات نسبة 1% من أجل عدم التصريح بمداخيل تصديرية، وأن المعقب ضده لم يقدم أي خدمة للشركة قبض فقط أرباحاً متأتية من نشاطها وأنه أورد الأرباح الصافية في التصاريح السنوية.

6- بخصوص المطعن المتعلق بسوء التكييف: بمقولة أن العقار موضوع التوظيف تمّ

التفويت فيه خلال سنة 2003 وأن المعقب ضده قدّم تصاريحه في الإبان بما يجعله في حالة إغفال جزئي بالنسبة إلى الأداء المتعلّق بالضريبة على القيمة الزائدة العقارية، وأن الاختلاف من حيث النسب والاجراءات لا يجعل منها مستقلة عن الضريبة على الدخل عملاً بمبدأ وحدة الضريبة الذي كرّسته أحكام الفصل الأوّل من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات، وأن

عبارة تحريرية تعني أن من يقوم دفع الضريبة بعنوان القيمة العقارية الزائدة المقدّرة بنسبة 10 % يكون معفى من دفعها في خصوص هذا الصنف من الدخل، وأن القرار المشار إليه بتقرير الإدارة لا يتطابق مع وضعية الحال باعتبار أن المعني بالأمر في ذلك القرار لم يقدّم تصاريحه مطلقا على خلاف المعقّب عليه في هذا النزاع الأمر الذي يخوّل له التمسك بقاعدة التقادم باعتباره في حالة إغفال جزئي.

7- بخصوص المطعن المأخوذ من الخطأ في تطبيق القانون: بمقولة أن استناد الإدارة إلى عبارة "تحريرية" لانتهاه إلى استقلالية الضريبة على القيمة الزائدة العقارية عن الضريبة على الدخل غير مستساغ باعتبار الأولى في الذكر من بين أصناف المداخل الخاضعة للأداء على الدخل بنسبة مختلفة بما يجعل من عدم التصريح بها إغفالا عن التصريح بقسم من المداخل وليس إغفالا كلياً عن التصريح وبالتالي فإنّ الأجل المنطبق هو أجل التقادم وليس أجل التدارك.

وبعد الإطلاع على بقيّة الأوراق المطروفة بالملف.

وبعد الإطلاع على القانون عدد 40 لسنة 1972 المؤرّخ في 1 جوان 1972 المتعلّق بالمحكمة الإدارية كما تمّ تنقيحه وإتمامه بالنصوص اللاحقة وآخرها القانون الأساسي عدد 2 لسنة 2011 المؤرّخ في 3 جانفي 2011.

وبعد الاطلاع على ما يفيد استدعاء الطرفين بالطريقة القانونية لجلسة المرافعة المعيّنة ليوم 21 مارس 2019 وبها تمّ الإستماع إلى المستشارة المقرّرة السيدة في تلاوة ملخص لتقريرها الكتابي ولم يحضر من يمثّل الإدارة العامة للأداءات وبلغها الإستدعاء وحضر الأستاذ نائب المعقّب ضدّه وتمسك بما جاء في رده على مستندات التعقيب.

قرّرت المحكمة حجز القضية للمفاوضة والتصريح بالحكم لجلسة يوم 25 أفريل 2019.

وبها وبعد المفاوضة القانونية صرّح بما يلي:

من حيث الشكل:

حيث قدّم مطلب التعقيب تمّن له الصفة والمصلحة مستوفيا جميع إجراءات القيام الشكلية، لذا أتجه قبوله من هذه الناحية.

من حيث الأصل:

عن المظعن الأول المتعلق بسوء تطبيق أحكام الفصل 21 من مجلة تشجيع الاستثمارات:

حيث تمسكت المعقبة بأن الخدمات التي قام بإسداؤها المطالب بالأداء إلى شركة والمتمثلة في إعداد حسابيتها تحصل بعنوانها على مبالغ مالية خلال سنوات 2002 (17.000,000 دينار) و 2003 (38.250,000 دينار) و 2004 (40.533,333 دينار) لا تدخل ضمن المنتج النهائي المعد للتصدير وإنما هي خدمات أنجزت بالبلاد التونسية ولم تتخطى الحدود وتكون بهذا العنوان غير معفاة من الأداء، وأن محكمة الحكم المطعون فيه تكون قد أساءت تطبيق أحكام الفصل 21 من مجلة التشجيع على الاستثمار لما اعتبرت أن الخدمات التي قدمها المعقب ضده ذات طابع تصديري بما يجعلها معفاة من الضريبة.

وحيث دفع نائب المعقب ضده بخلو الملف من ثبوت ارتباط المبالغ التي تمسكت بها الإدارة بتقديم خدمات للشركة المصدرة كليا، وأنه وعلى فرض حدوث ذلك فإنها تكون معفاة من الضريبة طبقا لأحكام الفصل 21 المشار إليه سالفًا.

وحيث استقرّ فقه قضاء هذه المحكمة على اعتبار أنه طالما وردت أحكام الفصل 21 من مجلة تشجيع الإستثمارات عامة ومطلقة و لم تحدّد أصنافا معينة من الخدمات التي تعتبر عمليات تصدير، فإن تلك العبارة تؤخذ على إطلاقها وتعتبر الخدمات التي قدمها المعقب ضده للشركة آنفة الذكر من ضمن عمليات التصدير إسداء خدمات للمؤسسات المصدرة كليا المنصوص عليها بمجلة تشجيع الاستثمارات. وحيث أنه من الثابت بأوراق الملف أن المعقب ضده تمسك بأن المبالغ التي اعتمدها مصالح الجباية هي مرابيح تحصل عليها من الشركة المصدرة كليا باعتباره شريكا بها وصرّح بها بذلك العنوان، وبالمقابل تمسكت إدارة الجباية بأنها تمثل في حقيقة الأمر أتعابا لخدمات أسداها للشركة وتم خلاصها في شكل أرباح بما يعدّ قرّبا ضريبيا،

وحيث أن استخلاص وجود أرباح خفية لا يمكن أن يستخلص من التقارب بين رقم المعاملات المصرّح به وبين رقم الأرباح المصرّح بها لوحده ويقتضي تدعيما بوثائق أو قرائن واقعية أو قانونية أخرى قد تستخلصها الإدارة عند مراجعة الوضعية الجبائية للمعقب ضده، الأمر الذي يكون معه موقف محكمة الاستئناف مستساغا من حيث القانون واتجه لذلك رفض المظعن الراهن.

عن المطعن الثاني المتعلق بخرق أحكام الفصلين 85 و 86 من مجلة الحقوق والإجراءات
الجبائية:

حيث تمسكت المعقبة بأن محكمة الإستئناف أهملت مقتضيات الفصلين 85 و 86 من مجلة الحقوق
والإجراءات الجبائية لما قضت بإلغاء قرار التوظيف الإجباري اعتمادا على أن المقايض التي تحصل عليها
المعقّب ضدّه من شركة تعتبر متأية من عمليات التصدير وبالتالي تكون معفاة من الضريبة، والحال أن الفصلين آنفي الذكر أوجبا على المؤسسات التي تحقق
مداخيل أو أرباح معفاة من إيداع تصريح بنوعها في الآجال القانونية وإلا كانت مطالبة بدفع خبطة
تقدّر بـ 1 % تحتسب على أساس المداخيل والأرباح المعنية والتي يتم احتسابها نظريا ولا يمكن في كلّ
الحالات التزول بمبلغ خبطة التأخير عن خمسة دنانير يتم استخلاصه حتى في صورة عدم وجود مبلغ أداء
مستوجب.

وحيث يتبين من أوراق الملف أنه لم يسبق للمعقبة أن تمسكت بهذا المطعن أمام محكمة الحكم
المطعون فيه الأمر الذي يجعله واردا لأول مرة في التعقيب.

وحيث طالما أن هذا المطعن لا يتعلق بالتظام العام أو بعبب تسرّب إلى الحكم المطعون فيه لا يمكن
معرفته إلا بالإطلاع على ذلك الحكم، فإنه يتعين رفضه شكلا عملا بمقتضيات الفصلين 72 و 76
(مكرّر) من القانون المتعلق بالمحكمة الإدارية.

عن المطعنين الثالث والرابع المتعلقين بسوء التكييف وبالخطأ في تطبيق القانون معا لوحدة
القول فيهما:

حيث تمسكت المعقبة بأن الأداء المتعلق بالقيمة الزائدة العقارية ذو طبيعة خاصة تجعله ضريبة
مختلفة ومستقلة عن الضريبة عن الدخل من حيث النسب والإجراءات بما يجعل من المعقّب ضدّه في حالة
إغفال كلي بخصوصها وهو ما يمكن مصالح الجباية من تدارك الاغفالات الكلية إلى نهاية السنة العاشرة
الموالية لسنة تحقيق الربح .

وحيث استقرّ فقه قضاء المحكمة على اعتبار أن القيمة الزائدة العقارية من المداخيل العقارية وليست
دخلا مستقلا عن الدخل العام للمطالب بالأداء وإن استقلت عنه من حيث الإجراءات من خلال
خضوعها لتصريح مستقل خلال أجل محدد موال لعملية التفويت وهي عنصر من عناصر الدخل
السنوي، وبالتالي يكون عدم التصريح بها إغفالا جزئيا إن تمّ التصريح ببقية المداخيل أو بجزء منها.

وحيث أن اختلاف النسب والإجراءات والتصريح بصفة مستقلة بالضريبة المستوجبة بعنوان القيمة الزائدة العقارية تقتضيه الطبيعة الخاصة للعملية المحقق بعنوانها الربح وبهذا المعنى وجب أن ينصّ المشرّع على طابعها التحريري في خصوص الصنف من المداخل المتعلقة به والتي تنطوي تحت الضريبة على الدخل، الأمر الذي يغدو معه ما انتهت إليه المحكمة المنتقد حكمها في طريقه واتجه لذلك رفض المطعين معا.

ولهذه الأسباب:

قررت المحكمة:

أولاً: قبول التعقيب شكلاً ورفضه أصلاً.

ثانياً: حمل المصاريف القانونية على المعقبة.

وصدر هذا القرار عن الدائرة التعقيبية الثانية برئاسة السيدة نعيمة بن عاقلة وعضوية المستشارتين السيدتين نرجس تيرة ونادية نويرة.

وتلي علناً بجلسة يوم 25 أفريل 2019 بحضور كاتبة الجلسة السيدة أمينة غريبي.

المستشارة المقررة


جهان الهرمي

رئيسة الدائرة


نعيمة بن عاقلة

الكاتب العام للمحكمة الإدارية

الإمضاء: لطفي الخالدي