الجمهوريّــة التــونسيّــة

المحكــمــة الإداريّـــة

القضيّــة عــدد: 313189

تاريخ القرار: 21 مارس 2019

الحمد لله،

قــرار تعقيبــي

باســم الشــعب التونســي

أصدرت الدائرة التعقيبية الثانية بالمحكمة الإدارية القرار التالي بين:

المــعــقّــبة: الإدارة **********في شخص ممثّلها القانوني، الكائن مقرّها بعدد ******* شــارع ********** ، تونس **********،

من جهـــة،

والمــعقّــب ضدّها: شركة ********** في شخص ممثلها القانوني مقرّها بإقامة*********مبنى أ شــارع ********** أريانة، نائبها الأستاذ **********الكائن مكتبه بعدد **********نهــج ********** تونس.

من جهة أخرى.

بعد الإطلاع على مطلب التعقيب المقدّم من المعقّبة المذكورة أعلاه المرسّم بكتابة المحكمة بتاريخ 29 أكتوبر 2012 تحت عدد 313189 طعنا في الحكم الإستئنافي الصادر محكمة الإستئناف بتونس بتاريخ 4 جويلية 2012 تحت عدد 33178 يقضي بقبول الإستئناف شكلا وفي الأصل بإقرار الحكم الإبتدائي وإجراء العمل به وحمل المصاريف القانونية على المستأنف.

وبعد الإطّلاع على الحكم المطعون فيه الذي تفيد وقائعه أنّ المعقّب ضدّها بأنّ المعقّب ضدّها خضعت لمراجعة أوّلية بعنوان التصريح المتعلّق بالضريبة على الدخل لسنة 2007، تمّ على إثرها معاينة طرح مبلغ 205.000,000 دينار من ربحها الصافي الخاضع للضريبة على الشركات وذلك بعنوان ربح مستثمر في صلب المؤسّسة في إطار عملية توسيع تتعلّق ببناء مقرّها الإجتماعي طبقا لأحكام الفصل 7 (2) من مجلة تشجيع الاستثمارات، فأصدرت مصالح الجباية قرار التوظيف الإجباري للأداء عدد 2009/791 المؤرّخ في 16 سبتمبر 2009 يقضي بسحب الإمتياز المذكور وبمطالبة الشركة بمبلغ 72.176,372 دينار أصلا وخطايا. اعترضت الشركة على القرار المذكور لدى المحكمة الابتدائية

بأريانة التي أصدرت فيه الحكم عدد 1236 بتاريخ 13 مارس 2011 قضى بإلغاء قرار التوظيف الإجباري وتمّ تأييد الحكم الابتدائي بالحكم الإستئنافي موضوع الطعن الراهن والمبيّن بالطالع.

وبعد الإطّلاع على المذكّرة في بيان أسباب الطعن المدلى بها بتاريخ 16 نوفمبر 2012 والرامية إلى قبول مطلب التعقيب شكلا وفي الأصل بنقض الحكم المطعون فيه وذلك بالإستناد إلى ما يلي :

المطعن الأوّل: خرق أحكام الفصل الأوّل من مجلة تشجيع الإستثمارات والفصل 3 من الأمر عدد 492 لسنة 1994 المؤرّخ في 28 فيفري 1994 كما تمّ تنقيحه بالأمر عدد 632 لسنة 1996 المؤرّخ في 15 أفريل 1996 المتعلّق بضبط قائمات الأنشطة داخل القطاعات المنصوص عليها بالفصل 1 و2 و3 و27 من مجلة تشجيع الإستثمارات: بمقولة أنّ المعقّب ضدّها أودعت لدى وكالة النهوض بالصناعة تصريحا بالاستثمار في 24 مارس 2008 ورد به أنّ الإستثمار المصرّح به يتعلّق بتوسيع نشاط دون ذكر تفاصيل أخرى، واكتفت بوضع عنوان مقرّها بعدد 49 مكرّر نهج يوغسلافيا والتنصيص على انتصاب المشروع في معتمدية باب بحر في الخانة المخصّصة لإنتصاب المشروع ولم تذكر أيّ معطى حول السوق، أو كلفة الإستثمار أو البرمجة الزمنية لإنجاز المشروع كما ذكرت بأنّ المشروع لن يحدث مواطن شغل، وبناء عليه، فإنه يتبيّن أنّ الشركة لم تصرّح لدى وكالة النهوض بالاستثمار بمشروعها المتعلّق ببناء مقرّها الاجتماعي بضفاف البحيرة وانما صرّحت بمشروع آخر غامض الملامح ولم يثبت انجازه، وبالتالي فلا يمكنها الإنتفاع بطرح مبلغ 205.000,000 دينار طالما لم يثبت أنها انخرطت في الاستراتيجية العامّة للتنمية كما عرّفها الفصل الأوّل من مجلة تشجيع الإستثمارات والمتمثّلة في دفع نسق التشغيل والنموّ.

المطعن الثاني: خرق أحكام الفصل 2 من مجلة التشجيع على الإستثمارات والفصل 2 من الأمر عدد 492 لسنة 1994 المؤرّخ في 28 فيفري 1994 كما تمّ تنقيحه بالأمر عدد 632 لسنة 1996 المؤرّخ في 15 أفريل 1996 المتعلّق بضبط قائمات الأنشطة داخل القطاعات المنصوص عليها بالفصل 1 و2 و3 و27 من مجلة تشجيع الإستثمارات: بمقولة أنّ الحكم المنتقد خرق أحكام الفصلين المشار إليهما أعلاه بأن أقرّ حقّ الشركة في طرح المبلغ الذي ادعت تخصيصه لبناء مقرّها الإجتماعي على المقسم عدد 3 + 1.6.6/HSC من مثال تقسيم إقامات المنتزه الذي يقع بالمنطقة الشمالية الشرقية لضفاف بحيرة تونس الشمالية ويمسح 1532 م م والذي قدّمت كمؤيّد له عقد البيع المبرم مع شركة البحيرة للتطهير والاستصلاح والاستثمار المحرّر في 24 ديسمبر 2008 المسجّل بقباضة المالية البحيرة في 25 ديسمبر 2008 والعقد المبرم مع السيد سامي بن حليمة المتعلق بإنجاز دراسة هندسية لبناء المقر الاجتماعي غير معرّف عليه بالإمضاء غير أنّها لم تقدّم مؤيدات تثبت ارتباط المشروع المذكور بما جاء

من معطيات بالتصريح بالإستثمار المودع، وبالتالي يغدو بناء مقرّ اجتماعي جديد استثمارا غير مصرّح به على معنى الفصلين المشار إليهما أعلاه.

المطعن الثالث: خرق أحكام الفصل 7 من مجلة تشجيع الإستثمارات: بمقولة أنّ الفصل 7 من المجلة المشار إليها أعلاه يمكّن المؤسسة التي تخصّص كامل أرباحها أو جزء منها لاستثمارها فيها أن تطرحها في حدود 35 % من الأرباح الصافية الخاضعة للضريبة على الشركات شريطة أن ترصد الأرباح المستثمرة في حساب احتياطي للاستثمار بخصوم الموازنة قبل انتهاء أجل إيداع التصريح النهائي بعنوان أرباح السنة التي وقع فيها الإنتفاع بالطرح وأن تدمج تلك الأرباح في رأسمال الشركة في أجل أقصاه موفى السنة التي وقع فيها تكوين الإحتياطي وأن يرفق التصريح بالضريبة على الشركات ببرنامج الإستثمار المزمع انجازه وبالتزام المنتفعين بالطرح بانجازه في أجل أقصاه موفى السنة التي تم فيها تكوين الإحتياطي وأن لا يتمّ التفويت في الأصول المتعلقة بذلك الإستثمار قبل نهاية السنة الموالية لسنة دخول الإنتاج الفعلي وان لا يتم التخفيض في رأس المال طيلة الخمس سنوات الموالية لتاريخ الإدماج، وأنّ الشركة أرفقت التصريح بالضريبة على الشركات ببرنامج استثمار لا يتعلق بتاتا بإقامة مقرّ اجتماعي جديد بمنطقة البحيرة وبالتالي لا يجوز للشركة المعقب ضدّها أن تنتفع بأحكام الفصل 7 (2) من مجلة تشجيع الإستثمارات ما لم يكن الإستثمار المزمع إنجازه مصرحا به وما لم يكن برنامج إنجازه مرفقا بالتصريح بالضريبة على الشركات.

المطعن الرابع: ضعف التعليل: بمقولة أنّ الحكم المنتقد اكتسى بضعف فادح في التعليل باعتبار أنّ المحكمة لم تجب عن الدفع الجدّي الذي أثارته إدارة الجباية والمتضمّن أنّ العقد المبرم بين شركة البحيرة للتطهير والإستصلاح والإستثمار والشركة العقارية الروائع يبيّن أنّ الأولى باعت للثانية مقسما يقع بالمنطقة الشمالية الشرقية لمدينة تونس ويمسح 1532 م2 ونص الفصل الأوّل من ذلك العقد على أنه معد لإقامة بناء صالح للسكن والإدارة والتجارة كما نصّ الفصل 10 على مثل ذلك، غير أنّه لا يكفي لوحده للتسليم بأنّ الشركة خصّصت جزءا من ذلك العقار لبناء مقرّها الإجتماعي على فرض أنها قامت فعلا بالتصريح بذلك المشروع، فضلا عن أنّ العقد المبرم مع السيد سامي بن حليمة المتعلق بإنجاز دراسة هندسية المحرّر بتاريخ 11 افريل 2009 لا يمكن اعتماده باعتبار أنّه غير ثابت التاريخ بأيّ من الطرق القانونية المنصوص عليها بالفصل 450 من مجلة الإلتزامات والعقود.

وبعد الإطّلاع على التقرير في الردّ الوارد على كتابة المحكمة بتاريخ 29 ماي 2013 والمتضمّن ما يلي:

عن المطعنين الأوّل والثاني : ذلك أنّ المعقّبة تمسّكت في الطور الإستئنافي بأنّ اقتناء الأرض يعتبر ضمن المخزون وليس ضمن الأصول واستشهدت بأحكام الفصل 58 من مجلة تشجيع الإستثمار التي تتيح للمؤسسات المنضوية تحت مجلة التشجيع على الإستثمار من تسجيل الأراضي المقتناة لتعاطي الأنشطة الاقتصادية بالمعلوم القار، وخلال الطور التعقيبي استجلبت أسبابا جديدة متعلقة بفحوى التصريح بالإستثمار ومدى تلاؤمه مع أحكام الفصلين 1 و3 من الأمر عدد 492 لسنة 1994 المتعلق بضبط قائمة الأنشطة داخل القطاعات المنصوص عليها بمجلة التشجيع على الإستثمار، وهي مطاعن لا تهم النظام العام و لم يسبق للإدارة إثارتها لا في الطور الابتدائي ولا في الطور الإستئنافي فضلا عن أن قرار التوظيف الإجباري استبعد الإمتياز الجبائي الذي تمتعت به الشركة، وأنّ التصريح بالاستثمار المنتقد هو وثيقة إدارية يخضع محتواها لأحكام الفصل 2 من الأمر عدد 412 لسنة 1994 ولا دخل لباعث المشروع في تصميمها وبالتالي لا يجوز لإدارة الجباية الطعن في محتواها وأنّ نشاط الشركة يخوّلها الإنتفاع بالإمتيازات الجبائية المنصوص عليها بالمجلّة خلافا لما تمسكت به المعقّبة، وأنّ وكالة النهوض بالإستثمار أقرّت صراحة أنّ مشروع المعقّب ضدّها ينتفع بامتيازات الفصل 7 من مجلة التشجيع على الإستثمار، وأنّه يفترض في المصالح الإدارية للوكالة آنفة الذكر أنها تثبت في المعلومات المقدّمة من الشركة قبل أن تقرّ بأحقيتها في الإمتياز الجبائي.

بخصوص المطعن المتعلّق بخرق أحكام الفصل 7 (2) من مجلة التشجيع على الإستثمار: ذلك أنّ الإدارة لم تنازع في احترام الشركة لشروط الفقرة الثانية من الفصل 7 من مجلة التشجيع على الإستثمار كما لم تنازع في رصد الأرباح المستثمرة في حساب احتياطي ولم تنازع في إدماج هذا الإحتياطي في رأسمال الشركة بموجب محضر الجلسة العامة الخارقة للعادة المسجل بقباضة المتره السادس في 13 أفريل 2008 ولم تنازع في أنّ الشركة لم تقم بإحالة العقار موضوع الإستثمار ولم تقم بالتخفيض في رأسمالها، وأنّه طالما لم تقتض الفقرة الثانية من الفصل 7 من مجلة تشجع الإستثمار على شروط تقنن فحوى التصريح فإنّه لا يجوز للإدارة إضافة شروط جديدة لنصّ القانون عملا بمبدأ الشرعية والتأويل الضيّق للنصوص الجبائية، وأنّ العبرة من سنّ شروط الإنتفاع بالإمتياز الجبائي تكمن في مراقبة إنجاز المشروع ورصد المبالغ المتعلقة بالإمتياز الجبائي للمشروع وعدم توزيعها على الشركاء وبالتالي فإنّه يتجه الإلتفات عن الإخلالات الشكلية إن وجدت طالما لم تلحق ضررا بالخزينة طبقا لما استقر عليه فقه القضاء.

بخصوص المطعن المتعلّق بضعف التعليل: دفع نائب المعقّبة بأنّ منوّبته أفلحت في إثبات تحقيق الإستثمار وتخصيص الأرض موضوع اعادة استثمار المرابيح صلب المؤسسة لبناء مقرها الإجتماعي وأنّ

الحكم الإستئنافي تطرق لدفوعات الإدارة وانتهى إلى أنّ المقرّ الإجتماعي يعدّ من صميم الأصول التي تنتفع بالإمتياز الجبائي ولا يجوز استثناؤها على نحو ما ذهبت إليه الإدارة، الأمر الذي يكون معه المحكمة قد ناقشت دفوعات الإدارة وتفحصت حججها واستخلصت منها النتائج القانونية التي أسّست قضاءها بما يجعل من حكمها معلّلا.

وبعد الإطلاع علـــى بقيّـــة الأوراق المظروفـــة بالملفّ.

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

وعلى مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية.

وبعد الاطلاع على ما يفيد استدعاء الطرفين بالطريقة القانونيّة لجلسة المرافعة المعيّنة ليوم 21 فيفري 2019، وبها تمّ الإستماع إلى المستشارة المقرّرة السيدة جهان الهرمي في تلاوة ملخّص لتقريرها الكتابي وحضرت ممثّلة الإدارة ..... وتمسّكت بما جاء بمستندات التعقيب وحضرت الأستاذة .....في حقّ زميلها الأستاذ ..... وتمسّكت بما جاء في ردّه على مستندات التعقيب.

قرّرت المحكمة حجز القضيّة للمفاوضة والتصريح بالحكم لجلسة يوم 21 مارس 2019،

وبهـــا وبعد المفـــاوضة القـــانونيّـــة صرّح بمـــا يلـــي:

من جهة الشكل:

حيث قدّم مطلب التعقيب في الآجال القانونية ممّن له الصفة والمصلحة ومستوفيا إجراءاته الشكلية الجوهرية وتعيّن قبوله من هذه الجهة.

من جهة الأصل:

عن المطعنين الأوّل والثاني المتعلّقين بخرق أحكام الفصل الأوّل والثاني من مجلة تشجيع الإستثمارات والفصلين 2 و3 من الأمر عدد 492 لسنة 1994 المؤرّخ في 28 فيفري 1994 لوحدة القول فيهما:

حيث تمسّكت المعقّبة بأنّ المحكمة المنتقد حكمها قد خرقت الأحكام المشار إليها أعلاه لمّا اعتمدت التصريح بالإستثمار والحال أنّه ورد خاليا من أيّ تفاصيل بخصوص الإستثمار المزمع إنجازه وورد به بالتنصيص فقط على انتصاب المشروع في معتمدية باب بحر في الخانة المخصّصة لإنتصاب المشروع دون

معطيات حول السوق، أو كلفة الإستثمار أو البرمجة الزمنية لإنجاز المشروع كما ورد بالتصريح أنّ المشروع لن يحدث مواطن شغل، الأمر الذي يعني أنّ الشركة لم تنخرط في الاستراتيجية العامّة للتنمية فضلا عن أنّها لم تقدّم مؤيّدات تثبت ارتباط المشروع المذكور بما جاء من معطيات بالتصريح بالإستثمار المودع، وبالتالي يغدو بناء مقرّ اجتماعي جديد استثمارا غير مصرّح به.

وحيث تنص الفقرة الأولى من الفصل 72 من القانون المتعلق بالمحكمة الإدارية على أنّه : "تقتصر الجلسة العامة إذا ما رفع لديها حكم مطعون فيه على النظر في المطاعن القانونية التي سبق التمسك بها لدى حاكم الأصل إلا إذا كان المطعن المثار لأول مرة أمام التعقيب متعلّقا بالنظام العام أو كان متعلقا بعيب تسرب إلى الحكم المطعون فيه لا يمكن معرفته إلا بالإطلاع على ذلك الحكم"، كما تنص الفقرة الأولى من الفصل 76 (مكرر) من نفس القانون على أن "تنظر الدوائر التعقيبية في مطالب التعقيب وفق القواعد المقررة بهذا القانون بالنسبة إلى الجلسة العامة".

وحيث يتبين بالرجوع إلى الحكم المنتقد وبمراجعة مظروفات الملف أن المعقّبة لم يسبق لها في الطور الإستئنافي التّمسك بمخالفة أحكام الفصل الأوّل والثاني والثالث من الأمر عدد 632 لسنة 1996 المؤرّخ في 15 أفريل 1996 المتعلّق بضبط قائمات الأنشطة داخل القطاعات المنصوص عليها بالفصل 1 و2 و3 و27 من مجلة تشجيع الإستثمارات، الأمر الذي يصيّر المطعنين حريّين بالرفض شكلا لمخالفته أحكام الفصل 72 من قانون المحكمة الإدارية.

عن المطعن الثالث المتعلّق بخرق أحكام الفصل 7 من مجلة تشجيع الإستثمارات:

حيث تمسّكت المعقّبة بأنّ برنامج الاستثمار الذي يتعيّن إلحاقه بالتصريح بالضريبة طبقا لأحكام الفصل 7 من مجلة تشجيع الإستثمارات لا يتعلّق بتاتا بالمشروع المصرّح به والمتمثّل في توسيع النشاط بإقامة مقرّ اجتماعي جديد بمنطقة البحيرة.

وحيث تبيّن بالرجوع إلى الملفّ الإستئنافي أنّ تمسّك المعقّبة في ذلك الطور بأحكام الفصل 7 (2) من المجلة المشار إليها أعلاه كان بطرح الإشكال القانوني المتمثّل في أنّ تخصيص الشركة كامل مبلغ الامتياز لاقتناء مقرّ جديد للشركة لا يدخل في إطار تحسين المردودية أو الترفيع من الانتاجية ودعمت تأويلها للفصل المذكور بما استقر عليه الفقه الإداري،

وحيث أنّه تبعا لذلك تكون المعقّبة قد غيّرت من الإشكال القانوني الذي استندت بشأنه إلى الفصل 7 من مجلة التشجيع على الإستثمارات وطرحت على محكمة التعقيب إشكالا لم يسبق طرحه لدى محكمة الإستئناف يتعلّق بالتصريح ببرنامج استثمار لبناء مقرّ اجتماعي غير متطابق مع المؤيّدات المتمسّك

بها في ذلك الطور والطور الإبتدائي، فضلا عن أنّ المعقّبة لم تبيّن أيّ وجه من أوجه مخالفة الفصل 7 (2) آنف الذكر و لم تنازع في توفّر الشروط المشار إليها صلبه.

وحيث أنّ المطعن على حالته يغدو متنافرا مع أحكام الفصل 72 من قانون المحكمة الإدارية باعتبار أنّه غير مطابق لما تمّ التمسّك به في الطور الإستئنافي، الأمر الذي يتجه معه رفضه شكلا.

عن المطعن الرابع المتعلّق بضعف التعليل:

حيث تمسّكت المعقّبة بأنّ الحكم المنتقد اصطبغ بضعف فادح في التعليل باعتبار أنّ المحكمة لم تجب عن الدفع الجدّي الذي أثارته إدارة الجباية والمتضمّن أنّه لا شيء في أوراق الملفّ يقيم الدليل على أنّ الأرض التي اشترتها المعقّب باعتبار أنّ العقد المبرم مع شركة البحيرة للتطهير والإستصلاح والإستثمار بالتنصيص على أنّ المقسم معدّ لإقامة بناء صالح للسكن والإدارة والتجارة ، وأنّ ذلك لا يكفي لوحده للتسليم بأنّ الشركة خصّصت جزءا من ذلك العقار لبناء مقرّها الإجتماعي على فرض أنها قامت فعلا بالتصريح بذلك المشروع، فضلا عن أنّ العقد المتعلق بإنجاز دراسة هندسية المحرّر بتاريخ 11 افريل 2009 لا يمكن اعتماده باعتبار أنّه غير ثابت التاريخ بأيّ من الطرق القانونية المنصوص عليها بالفصل 450 من مجلة الإلتزامات والعقود.

وحيث يتبيّن بالرجوع إلى الحكم المنتقد أنّ المعقّبة تعرّضت إلى مسألة عدم ثبوت تخصيص الأرض المقتناة من شركة البحيرة للتطهير والاستصلاح والإستثمار لإقامة مقرّها الاجتماعي صلب ردّها على الإعتراض في الطور الإبتدائي، وأنّ محكمة البداية علّلت حكمها بثبوت الترفيع في أصول الشركة ببناء مقرّها الإجتماعي طبقا لتقرير مراقب الحسابات للشركة المؤرخ في 31 ديسمبر 2008، وأنّ المستأنفة لم تطعن في الحكم الإبتدائي من هذه الناحية، و لم تعد إثارة ذلك المطعن صلب مستندات استئنافها الأمر الذي يعدو معه انتقاد الحكم من هذه الناحية في غير طريقه.

وحيث اعتبرت المعقّبة أنّ اعتماد المحكمة على العقد المتعلّق بإنجاز دراسة هندسية لإقامة المقرّ الإجتماعي للشركة والحال أنّه غير ثابت التاريخ يوهن تعليلها.

وحيث أنّ تقديم عقد غير ثابت التاريخ إلى المحكمة لا يفضي بالضرورة إلى استبعاده وعدم الاعتداد به في القضية المعروضة وإنّما يغدو إحدى وسائل الإثبات التي يختصّ بتقدير حجّيتها قاضي الموضوع ولا تخضع في ذلك إلاّ لرقابة دنيا من محكمة التعقيب بخصوص التعليل ومطابقة القانون،

وحيث أنّه من الثابت بالرجوع إلى أوراق الملفّ أنّ الحكم الإستئنافي أنّ المعقّبة تمسّكت في ذلك الطور بأنّ محكمة البداية خرقت أحكام الفصل 87 من مجلة معاليم التسجيل والطابع الجبائي باعتماد عقد غير مسجّل، وأنّ الحكمة قصرت نظرها على النقطة المحورية للنزاع المعروض على انظارها والمتمثّل

في مدى أحقية الشركة بالتمتّع بمنحة الإستثمار بعنوان توسيع مقرها الاجتماعي، الأمر الذي تكون بمقتضاه قد اعتبرت ضمنا أنّ الدفع بالإعراض عن اعتماد عقد غير مسجّل غير جدّي،

وحيث يكون الحكم المنتقد في ضوء ذلك معلّلا تعليلا سليما متطابقا مع ما جرى عليه فقه قضاء هذه المحكمة الأمر الذي يقترح معه رفض المطعن كرفض التعقيب برمّته.

ولـــــهـــذه الأســـبـــاب:

قـــرّرت المحكمـــة:

أوّلا: قبول التعقيب شكلا ورفضه أصلا.

ثانيا: حمل المصاريف القانونية على المعقبة.

وصدر هذا القرار عن الدائـــرة التعقيبية الثانية برئـــاسة السيدة نعيمة بن عاقلة وعضويّة المستشارين السيد ماهر الجديدي والسيدة نادية نويرة.

وتلـــي علنـــا بجلسة يوم 21 مارس 2019 بحضور كاتبة الجلســـة السيدة أمينة غريبي.

رئيـــــسة الـــدائرة	المستشارة المقـــرّرة
نعيمة بن عاقلة	جهان الهرمي

الكاتب العام للمحكمة الإدارية

الإمضاء: لطفي الخالدي