

الحمد لله،



الجمهورية التونسية

المحكمة الإدارية

القضية عدد: 313575

تاريخ القرار: 15 جويلية 2019

قرار تعقيبي

باسم الشعب التونسي

أصدرت الدائرة التعقيبية الأولى بالمحكمة الإدارية القرار التالي بين:

المعقبة: الإدارة العامة للأداءات، مقرها

من جهة،

، مقرها

والمعقب ضده: الشركة

، الكائن مكتبه

، محاميها الأستاذ

من جهة أخرى

بعد الاطلاع على مطلب التعقيب المقدم بتاريخ 26 أفريل 2013 من الإدارة العامة للأداءات والمرسّم بكتابة المحكمة تحت عدد 313575 طعنا في الحكم الصادر عن محكمة الاستئناف بتونس بتاريخ 2 مارس 2012 في القضية عدد 30496/06 والقاضي "بقبول الاستئناف شكلا وفي الأصل بإقرار الحكم الابتدائي وإجراء العمل به وحمل المصارف القانونية على المستأنفة".

وبعد الاطلاع على الحكم المطعون فيه الذي تفيد وقائعه أن المعقب ضدها خضعت إلى مراجعة معمّقة لوضعيتها الجبائية في مادّة الضريبة على الشركات بعنوان الفترة الممتدة من 1 جانفي 1991 إلى 31 ديسمبر 2007 والأقساط الاحتياطية والأداء على القيمة المضافة و الخصم من المورد والأداء على التكوين المهني والمساهمة في صندوق النهوض

بالمسكن لفائدة الأجراء والمعلوم على المؤسسات ذات الصبغة الصناعية أو التجارية أو المهنية والمعلوم على النزل والمعلوم المهني لفائدة صندوق تنمية القدرة التنافسية في قطاع السياحة بعنوان الفترة بعنوان الفترة الممتدة من 1 جانفي 2004 إلى 31 ديسمبر 2007 أفضت إلى صدور قرار في التوظيف الإجباري للأداء بتاريخ 2 نوفمبر 2009 تحت عدد 2009/99 ضبطت فيه الأداءات الموظفة على المعنية بالأمر بما قدره 428.468,466 دينار أصلا وخطايا، كما ضبطت فيه الخسائر والإستهلاكات المحولة بـ 1.349.960,875 دينار بعنوان سنة 1999 و 71.032,813 دينار بعنوان سنة 2002 و 1.772.375,958 دينار بعنوان سنة 2003، كما ضبطت فيه فائض الضريبة على الشركات بعنوان سنة 2007 بـ 155.236,976 دينار وفائض الأداء على القيمة المضافة بعنوان شهر ديسمبر 2007 بـ 858,246 دينار، فاعترضت عليه المعنية بالأمر أمام المحكمة الابتدائية بتونس التي أصدرت حكما بتاريخ 22 جوان 2011 تحت عدد 4095 يقضي "بقبول الإعتراض شكلا وفي الأصل بإقرار قرار التوظيف الإجباري عدد 2009/99 الصادر بتاريخ 22 نوفمبر 2009 مع تعديل نصه وذلك بالحط من المبالغ المطالب بها إلى ما قدره مائة وسبعة آلاف وخمسمائة وثمانية وعشرون دينارا و650 من المليمات (107.528,650 د.) لقاء أصل الأداء والخطايا وضبط فائض الضريبة على الشركات بعنوان سنة 2007 بما قدره مائة وخمسة وخمسون ألفا ومائتين وستة وثلاثون دينارا و979 من المليمات (155.236,979 د.) وضبط فائض الأداء على القيمة المضافة بعنوان شهر ديسمبر 2007 بما قيمته ثمانمائة وثمان وخمسون دينار و 264 من المليمات (858,264 د.) وضبط مجموع الإستهلاكات المؤجلة بما قدره واحد وعشرون مليوناً وستة وأربعون ألفاً وأربعمائة وواحد وستون دينارا و 865 من المليمات"، فاستأنفه مصالح الجباية أمام محكمة الإستئناف بتونس التي تعهدت بملف القضية وأصدرت فيها الحكم المضمّن منطوقه بالطالع والذي هو محل الطعن بالتعقيب المائل.

وبعد الإطلاع على مذكرة شرح أسباب الطعن المقدمة من المعقبة بتاريخ 13

ماي 2013 والرامية إلى قبول مطلب التعقيب ونقض الحكم المطعون فيه مع الإحالة وتحميل المصاريف القانونية على المعقب ضدها، استنادا إلى ما يلي :

1 - مخالفة أحكام الفصل 48 VII من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات، ذلك أن محكمة الحكم المنتقد قضت بتمكين الشركة المعقب ضدها من طرح الفوائض التي منحها للشريك فيها الشيخ عبد العزيز ابن ابراهيم البراهيم وعلت ذلك بأن الشركة المعقب ضدها طلبت من البنك المركزي التونسي الترخيص لها في تسديد رأسمالها كليا باستعمال تلك الفوائض ولكنها لم تتلق أية إجابة ومن ثمة فإنه لا يجوز لمصالح الجباية أن تؤاخذ المعقب ضدها من أجل عدم تسديد رأسمالها الإجماعي كليا نظرا لأن البنك المركزي هو الذي عطل تلك العملية، والحال أن تسديد رأس المال كليا يعتبر شرطا أساسيا بصريح الفصل 48 سالف الذكر للإنتفاع بطرح الفوائض الممنوحة للشركاء، كما أنه بالتأمل في الوثيقة التي قدمتها المعقب ضدها يتبين أنها وجهت إلى البنك المركزي التونسي في حين أنه كان يتوجب توجيهها إلى وزير المالية طبقا لأحكام الفصل الأول من مجلة الصرف والتجارة الخارجية كما لم يثبت من أوراق الملف أن الشركة المعنية بالأمر سعت إلى تذكير البنك المركزي بتلك المراسلة أو خاطبت وزير المالية بشأنها بل واصلت منح الفوائض وطرح مبلغها من نتائجها طيلة الفترة الممتدة من سنة 2002 إلى سنة 2007، كما يتبين بالرجوع إلى فحوى الرسالة المذكورة أنها تتعلق بالترافع في رأس المال كخيار من خيارين وهما إما تحويل تلك الفوائض إلى الشريك المذكور وإما الترفيع في رأس المال والحال أن الأمر لا يتعلق بهذا ولا بذاك وإنما يتعلق بالتسديد الكلي لرأس المال.

2 - سوء التعليل، ذلك أن محكمة الحكم المطعون فيه عللت قضائها بتمكين الشركة المعقب ضدها من طرح الفوائض التي منحها لأحد الشركاء من نتائجها الخاضعة للضريبة بأن الشركة المذكورة طلبت الحصول على رخصة من البنك المركزي التونسي لاستعمال تلك الفوائض في تسديد رأسمالها كليا ولم تتلق أية إجابة في الغرض، والحال أن الشريك المذكور لم يسدد مساهمته في رأسمال الشركة كليا وبقي رأسمالها غير محرر كليا لعدة سنوات وبالرغم من تمادي ذلك الوضع تولى الشريك إقراض الشركة مبلغا هاما وكان الأجدر به أن يستعمل مبلغ القرض بالنظر إلى أهميته في تسديد قيمة مساهمته في رأسمالها واستكمال تحريره، علما وأن نية الطرفين اتجهت إلى استعمال الفوائض التي ترتبت عن ذلك القرض في تحرير رأس المال وهو ما أفصحت عنه الشركة صراحة في أطوار النزاع ويعني ذلك أنه اقترضت من شريك فيها والحال أنه لم يسدد مساهمته في رأسمالها كليا وذلك بنية تمكينه من تحرير مساهمته في رأس المال بأكمله

بفوائض القرض التي تحملتها هي كأعباء وهو ما يتناقى مع مراد السلطة التشريعية لما سنت أحكام الفصل 48 VII من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات لا سيما وأنا نجد في القانون التجاري أحكاما مشابهة لما جاء بالفصل 48 المذكور وهي تلك المضمنة بالفصول 12 و165 و166 من مجلة الشركات التجارية.

3 - خرق أحكام الفصل 26 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية، ذلك أن مصالح الجباية عاينت أن الشركة المعقب ضدها حولت استهلاكات أجلت طرحها بعنوان سنوات 1991 و1992 و1993 تتعلق بأصول ثابتة اقتنتها قبل سنة 1991 دون أن تقدم في شأنها المستندات والمؤيدات التي تثبت طبيعة تلك الأصول والطريقة المتبعة في احتساب الإستهلاكات بشأنها وامتد تأجيل طرح تلك الإستهلاكات من سنة 1991 إلى الفترة المعنية بالمراجعة الجبائية وهي الفترة الممتدة من سنة 2004 إلى سنة 2007 وتبعا لذلك رفضت مصالح الجباية تحويل طرح تلك الإستهلاكات، إلا أن محكمة الحكم المنتقد قضت بتأييد ما انتهت إليه محكمة البداية من إلغاء التعديلات التي أدخلتها مصالح الجباية والمتعلقة برفض تحويل طرح تلك الإستهلاكات وعللت قضائها بأن القانون حدد الأجل الأقصى للمحافظة على الوثائق التجارية والمحاسبية بعشر سنوات وأن ما ذهبت إليه الإدارة فيما يزيد عن تلك الفترة يعتبر من قبيل التزويد غير المؤسس واقعا وقانونا، والحال أن الفصل 26 المذكور أعلاه خول لمصالح الجباية مراقبة فترات شملها التقادم إذا كان لها انعكاس على اساس أو مبلغ الأداء المتعلق بفترة لم يشملها التقادم وخاصة بواسطة طرح خسائر أو استهلاكات مؤجلة أو فوائض أداء كما نص نفس الفصل على أن مراقبة فترة شملها التقادم يتم بصرف النظر عن اجل التقادم الذي ضبطه المشرع بعشر سنوات بالنسبة للأداءات غير المصرح بها، وتبعا لذلك فإنه بإمكان مصالح الجباية أن تراقب خسائر أو استهلاكات مؤجلة وفوائض أداء تعود على أكثر من عشر سنوات إذا تواصل تأثيرها وانعكاسها على الفترة المعنية بحقها في التدارك.

4 - خرق أحكام الفصل 48 XI من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات، ذلك أن محكمة الحكم المنتقد قضت بتأييد ما انتهت إليه محكمة البداية من إلغاء التعديلات التي أدخلتها مصالح الجباية والمتعلقة برفض طرح استهلاكات مؤجلة بعنوان الفترة الممتدة من سنة 1991 إلى سنة 1993 والحال أن الفصل 48 المذكور اقتضى أن الخسارة

التي تسجل بعنوان سنة مالية معينة والتي يترتب عنها تأجيل طرح الإستهلاكات والمحتسبة يجب أن تكون مثبتة بمحاسبة مطابقة للقانون ويجب أن تبرزها تلك المحاسبة بما يعني أنه في غياب الوثائق المحاسبية فإن الخسائر أو الإستهلاكات المؤجلة لا يمكن تحويلها ولا يمكن طرحها من نتائج السنوات الموالية للسنة المالية المعنية بها، وبما أن الإستهلاكات التي أجلت الشركة المعقب ضدها طرحها ابتداء من سنة 1991 غير مثبتة بالمستندات والوثائق المحاسبية فإن ذلك الأمر يحول دون قبول طرحها من نتائج الشركة مثلما ذهبت إليه عن صواب مصالح الجباية ورفضت إقراره محكمة الحكم المنتقد بما يصير قرارها موجبا للنقض.

5 - خرق أحكام الفصل 10 من المجلة التجارية والفصل 25 من القانون عدد 112 لسنة 1996 المؤرخ في 30 ديسمبر 1996 والمتعلق بنظام المحاسبة للمؤسسات، ذلك أن محكمة الحكم المنتقد قضت بتأييد ما انتهت إليه محكمة البداية من إلغاء التعديلات التي أدخلتها مصالح الجباية والمتعلقة برفض طرح استهلاكات مؤجلة بعنوان الفترة الممتدة من سنة 1991 إلى سنة 1993، والحال أن الفصل 10 سالف الذكر ولئن نص على وجوب المحافظة على دفاتر التجارة لمدة 10 سنوات فإنه لم ينص على أن ذلك الأجل هو أجل أقصى كما لم ينص على وجوب إتلاف تلك الدفاتر بعد مضي عشر سنوات، أي أن مدة العشر سنوات ليست بالأجل الأقصى للحفاظ على تلك الوثائق وإنما على عكس ذلك فهي المدة الدنيا للحفاظ عليها وهو أمر يتأكد بالرجوع إلى أحكام الفصل 25 المذكور اعلاه والذي نص على أنه تحفظ لمدة 10 سنوات على الأقل القوائم والدفاتر والوثائق وموازين الحسابات والمستندات والمؤيدات المتعلقة بها مما يعني أنه لا يجوز إتلاف تلك الوثائق بانقضاء أجل العشر سنوات ويعني كذلك أن المؤسسة لا تحرر من تقديم وثائق المحاسبة التي تتعلق بسنوات محاسبية مضت عليها أكثر من 10 سنوات وذلك خلافا لما ذهبت إليه محكمة الحكم المنتقد.

وبعد الإطلاع على التقرير المدلى به من محامي المعقب ضدها في 1 أوت 2013 في الرد على مستندات التعقيب والرامي إلى رفض التعقيب أصلا إن قبل شكلا استنادا إلى ما يلي :

1 - بخصوص المطعن الأول والمتعلق بمخالفة أحكام الفصل 48 VII من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات فإن المعقب ضدها لم تعارض البتة تلك الأحكام وبينت أنها احترمت الشرط الذي أوردته تلك الأحكام وذلك بان حررت رأس مالها كلياً عند تكوينها سنة 1981 والذي كان في حدود 200.000 دينار، وعلى إثر الترفيع في رأس المال مرتين في المرة الأولى إلى 34.360.000 دينار وفي المرة الثانية إلى 44.400.000 دينار تولت الشركة كذلك تحرير رأس المال في حدود 40.950.759 دينار أي بنسبة 92,23% كما هو مبين بمحضر الجمعية العامة الخارقة للعادة بتاريخ 29 نوفمبر 1993. وقد طالبت المعقب ضدها بطرح الفوائض المتعلقة بالقرض التي أسندها لها أحد الشركاء في حدود رأس المال المحرر فعلياً أي في حدود 92,23% وذلك لأنها لم تتحصل على الترخيص من البنك المركزي رغم مكتوبها الموجه إليه في الغرض والمضمن بمكتب الضبط المركزي بتاريخ 24 ديسمبر 2001 وهو تاريخ سابق لتاريخ المراجعة الجبائية بعدد السنوات، كما بينت ضمن تقريرها التكميلي المؤرخ في 29 جوان 2010 أنها لم تتمكن من تحرير الجزء المتبقي من رأس المال نظراً لعدم حصولها على الترخيص المذكور وأكدت صلب نفس التقرير بأنها قامت بتحرير رأس المال كلياً عند تكوين الشركة وفي حدود 92,23% عند الترفيع فيه.

2 - بخصوص المطعن الثاني المتعلق بسوء التعليل فإن هذا المطعن لم تقع إثارته في طور الإستئنافي باعتبار وأن مصالح الجبائية قدمت مطعناً يتعلق بضعف التعليل وليس بسوء التعليل كما هو مبين بمستندات الإستئناف وبالحكم الإستئنافي المطعون فيه بما يتجه معه رفضه شكلاً. وفي كل الحالات فإن الحكم المطعون فيه جاء معللاً تعليلاً مستساغاً إذ بينت المحكمة أنه طالما لم تدل إدارة الجبائية بما يفيد عدم استحقاق المستأنف ضدها لذلك الإمتياز كعدم جواز قيامها بتحرير رأس المال أو عدم توفر الشروط القانونية اللازمة للقيام بذلك فإن التعطيلات الإدارية لا يمكن أن يحتج بها على المطالب بالأداء ولا يمكن أن تكون سبباً لتعديل وضعيته الجبائية. وبخصوص الفصول 12 و156 و166 من مجلة الشركات التجارية التي أثارها المعقب فإنها تصب كلها في نفس اتجاه أحكام الفصل 48 VII من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات مما يؤكد أن عدم تحرير رأس المال كلياً كان مرتبطاً بعدم الحصول على ترخيص البنك المركزي. كما وضحت محكمة الحكم المنتقد أن الأصل في الأمور

الصحة والسلامة والمطابقة للقانون وأنه طالما تولت المستأنف ضدها القيام بجميع الإجراءات اللازمة فإنه لا يمكن تحميلها ما هو خارج عن مناه أنظارها.

3 - بخصوص المطعن الثالث فإن المعقبة ركزت تعليلها على أحكام الفصل 26 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية التي تخول لها الرجوع إلى سنوات مشمولة بالتقادم للتثبت من صحة طرح الإستهلاكات المؤجلة أو فوائض الأداء وتوصلت إلى نتيجة مفادها أنه يمكن لمصالح الجباية أن تمارس حقها في المراقبة على الفترات التي شملها التقادم دون تحديد في الزمن كلما كان لتلك الفترة انعكاس على مبلغ الأداء المستوجب بعنوان فترات لم يشملها التقادم، متجاهلة بذلك أحكام الفصل 62 فقرة IV من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات التي تنص على مدة قصوى للإحتفاظ بالدفاتر المحاسبية وهي عشر سنوات وهو ما أكدته محكمة الحكم المنتقد صلب حكمها الذي تضمن أن الأجل الأقصى للمحافظة على الوثائق التجارية والمحاسبية حدده القانون بعشر سنوات وأن ما ذهبت إليه الإدارة فيما يزيد عن تلك الفترة يعتبر من قبيل التزديد غير المؤسس واقعا وقانونا. وخلافا لما ادعته مصالح الجباية من أن المعقب ضدها لم تثبت طبيعة الأصول التي تعلقت بالإستهلاكات المؤجلة والطريقة المعتمدة في احتسابها فإن المعقب ضدها قدمت العديد من الوثائق المحاسبية ومن أهمها جداول مفصلة للإستهلاكات بعنوان سنوات 1991 و1992 و1993 وذلك كما هو مضمن بالملحق عدد 17 لعريضة الدعوى، وكذلك دفتر العمليات المختلفة والقوائم المالية بعنوان سنة 1994 المضمنة بالملحق عدد 18 لعريضة الدعوى، كما وضعت على ذمة مصالح الجباية كل الوثائق المتعلقة بالإستهلاكات بمقرها الإداري الذي تمت فيه عملية المراجعة الجبائية. كما أكدت محكمة البداية في نفس السياق أن إمكانية الرجوع إلى سنوات شملها التقادم التي خولها الفصل 26 سالف الذكر لا يجب أن تتجاوز الحد الأقصى الذي ضبطه القانون وتكون بذلك قد أولت التأويل الصحيح مقتضيات الفصول 19 و20 و26 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية من ناحية، والفصل 62 فقرة IV من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات من ناحية أخرى. وفي كل الحالات فإن القضاة مطالبون بتطبيق الأحكام القانونية وليس بالإعتماد على تصورات مصالح الجباية وهو ما أكدته محكمة البداية لما اعتبرت أن مطالبة إدارة الجباية بالوثائق المحاسبية للإطلاع على حقيقة وصحة الإستهلاكات المؤجلة أمر خوله المشرع صلب الفصل 26

من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية إلا أن هذا الحق يبقى مقيدا بأحكام الفصل بمعنى أن السنوات المتقادمة التي يمكن مراجعتها في خصوص الإستهلاكات المؤجلة لا يمكن في أي حال من الأحوال أن تتجاوز عشر سنوات وأن تجاوز الإدارة لهذه المدة يعتبر خرقا واضحا لأحكام الفصل 62 فقرة IV من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات.

4 - بخصوص المطعم الرابع والمتعلق بخرق أحكام الفصل 48 XI من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات، فإنه لا أساس قانوني له باعتبار وأن الفصل المذكور لا يتضمن فقرة XI ضرورة أن الفقرة X هي آخر فقرة فيه، وإن كانت المعقبة تقصد بذلك الفقرة IX من الفصل المذكور فإنها لم تقم بإثارتها في الطور الاستئنافي، ولذلك فإن المعقب ضدها تتمسك برفض هذا المطعم شكلا تطبيقا لأحكام الفصل 72 (جديد) من قانون المحكمة الإدارية. ومن ناحية الأصل وبصفة عرضية فإن الإشكال الذي يطرحه هذا المطعم لا يتمثل في عدم احترام أحكام الفقرة IX من الفصل 48 سالف الذكر وإنما في الاختلاف مع مصالح الجباية حول حقها في الإطلاع على الوثائق المحاسبية التي يرجع تاريخها إلى فترة تفوق العشر سنوات الذي يتعارض مع أحكام الفصل 62 فقرة IV من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات التي حددت المدة القصوى للإحتفاظ بالوثائق بعشر سنوات الإحتفاظ.

5 - بخصوص المطعم الخامس المتعلق بخرق أحكام الفصل 10 من المجلة التجارية والفصل 25 من القانون عدد 112 لسنة 1996 المؤرخ في 30 ديسمبر 1996 والمتعلق بنظام المحاسبة للمؤسسات فإن ما تعللت به المعقبة من أن الفصل 10 من المجلة التجارية لم ينص على أن أجل 10 سنوات هو أجل أقصى يعتبر من قبيل التزيد على النص القانوني هو تأويل من قبيل ذلك أن الفصل المذكور لم ينص كذلك على أن أجل العشر سنوات هو أجل أدنى، وبما أن المدة ليست لا قصوى ولا دنيا فإن المشرع حددها بكل وضوح بعشر سنوات مما لا يمنح مصالح الجباية الحق في تمطيط القانون لفائدتها بل هي مطالبة باحترام المدة القانونية المحددة بالمجلة التجارية وهي 10 سنوات. كما أن مصالح الجباية مدعوة عند قيامها بعملية مراجعة جبائية إلى الإعتداد أساسا على التشريع الجبائي مما يجعلها ترفض عديد الأعباء مثل الإستهلاكات والمدخرات ولو كانت مضمنة بالمحاسبة وغير منصوص عليها بالنصوص الجبائية، فلماذا تلتجأ

إلى التشريع المحاسبي بخصوص المدّة القانونية التي تمّ تحديدها بعشر سنوات معتبرة أنّها مدّة دنيا في حين أنّ الفصل 62 فقرة IV من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات كان واضحا وصريحا عندما أكد وجوب الاحتفاظ بالدفاتر التجارية وغيرها من الوثائق المحاسبية لمدة 10 سنوات

وبعد الإطلاع على بقية الأوراق المظروفة بالملف.

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

وبعد الاطلاع على ما يفيد استدعاء الطرفين بالطريقة القانونية لجلسة المرافعة المعيّنة ليوم 3 ديسمبر 2018، وبها تلا إلى المستشار المقرر السيد عبد الرزاق الزنوني ملخصا من تقريره الكتابي وحضرت ممثلة الإدارة العامة للأداءات وتمسكت ولم يحضر الاستاذ رضا الطرخاني محامي المعقب ضدها. وبها قرّرت المحكمة حجز القضية للمفاوضة والتصريح بالحكم لجلسة يوم 31 ديسمبر 2018. وبها قرّرت المحكمة حلّ المفاوضات وإعادة استدعاء الأطراف إلى جلسة مرافعة لاحقة لتغيير الهيئة الحكيمة.

وبعد الاطلاع على ما يفيد استدعاء الطرفين بالطريقة القانونية لجلسة المرافعة المعيّنة ليوم 10 جوان 2019 ، وبها تلت المستشارة المقررة السيدة نعيمة العرقوبي ملخصا من تقريرها الكتابي ولم يحضر ممثل الإدارة العامة للأداءات وبلغها الاستدعاء ولم يحضر الاستاذ رضا الطرخاني محامي المعقب ضدها ووجه له الاستدعاء بالطريقة القانونية

وبها قرّرت المحكمة حجز القضية للمفاوضة والتصريح بالحكم لجلسة يوم 15 جويلية

2019.

وبها وبعد المفاوضات القانونية صرح بما يلي :

من جهة الشّكل

حيث قدّم مطلب التعقيب في الأجال القانونية ممّن له الصفة والمصلحة مستوفيا لكافة مقوماته الشكلية ممّا يتعين تعيّن قبوله من هذه الناحية .

من جهة الأصل

- عن المطعن الأوّل المأخوذ من مخالفة الفصل 48 VII من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات والمطعن الثاني المتعلق بضعف التعليل، معا لوحد القول فيهما:

حيث تعيب المعقبة على محكمة الحكم المنتقد مخالفة أحكام الفصل 48 VII من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات وسوء التعليل لما

قضت بتمكين الشركة المعقب ضدها من طرح الفوائض التي منحتها للشريك فيها الشيخ عبد العزيز ابن ابراهيم البراهيم وعللت ذلك بأن الشركة المعقب ضدها طلبت من البنك المركزي التونسي الترخيص لها في تسديد رأسمالها كليا باستعمال تلك الفوائض ولكنها لم تتلق أية إجابة ومن ثمة فإنه لا يجوز لمصالح الجباية أن تؤاخذ المعقب ضدها من أجل عدم تسديد رأسمالها الإجتماعي كليا نظرا لأن البنك المركزي هو الذي عطل تلك العملية، والحال أن تسديد رأس المال كليا يعتبر شرطا أساسيا بصريح الفصل 48 سالف الذكر للإنتفاع بطرح الفوائض الممنوحة للشركاء، كما أنه بالتأمل في الوثيقة التي قدمتها المعقب ضدها يتبين أنها وجهت إلى البنك المركزي التونسي في حين أنه كان يتوجب توجيهها إلى وزير المالية طبقا لأحكام الفصل الأول من مجلة الصرف والتجارة الخارجية، كما لم يثبت من أوراق الملف أن الشركة المعنية بالأمر سعت إلى تذكير البنك المركزي بتلك المراسلة أو خاطبت وزير المالية بشأنها بل واصلت منح الفوائض وطرح مبلغها من نتائجها طيلة الفترة الممتدة من سنة 2002 إلى سنة 2007، والحال أن الشريك المذكور لم يسدد مساهمته في رأسمال الشركة كليا وبقي رأسمالها غير محرر كليا لعدة سنوات وبالرغم من تمادي ذلك الوضع تولى الشريك إقراض الشركة مبلغا هاما وكان الأجدر به أن يستعمل مبلغ القرض بالنظر إلى أهميته في تسديد قيمة مساهمته في رأسمالها واستكمال تحريره، وفي المقابل تحملت الشركة تلك الفوائض كأعباء وهو ما يتنافى أحكام الفصل 48 سالف الذكر.

وحيث يتمحور المطعنين الراهنين حول أحقية الشركة المعقب ضدها من عدمه في الإنتفاع بطرح الفوائض الممنوحة لأحد الشركاء بها من النتيجة الخاضعة للضريبة على الشركات ومدى وجاهة تعليل محكمة الحكم المنتقد لموقفها القاضي بأحقية الشركة في الإنتفاع بذلك الطرح.

وحيث ينص الفصل 48 VII من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات على أن "تطرح الفوائض الممنوحة للشركاء حسب قيمة المبالغ التي يدفعونها أو يتركونها على ذمة الشركاء زيادة على مناباتهم في رأس المال، وذلك في حدود نسبة

8% على ألا تتجاوز المبالغ الناتجة عنها الفوائد معدل نسبة 50% من رأس المال وأن يكون رأس المال مسددا كلياً".

وحيث يستنتج من هذه الأحكام أن المشرع وضع ثلاثة شروط متلازمة لانتفاع الشركة بالطرح أولها أن لا يتعدى مبلغ القرض الممنوح للشركة نسبة 50% من رأس مالها الإجتماعي وثانيها أن لا تتعدى نسبة الطرح 8% سنويا وثالثها أن يكون رأس مال الشركة المعنية قد تم تحريره كلياً، وهذا الشرط الأخير هو مناط النزاع الراهن ضرورة أن الشرطين الأولين لم يكونا محل نزاع بين الطرفين في الطورين الإبتدائي والإستئنافي.

وحيث يتبين من أوراق الملف أن الشيخ عبد العزيز ابن ابراهيم البراهيم وهو الشريك الأساسي في الشركة المعقب ضدها منح هذه الأخيرة في سنة 2004 قرضا بقيمة 10 مليون دولار أمريكي (ما يناهز 19 مليون دينار تونسي) وقد تولت الشركة المذكورة طرح الفوائد التي منحتها لذلك الشريك بعنوان القرض المذكور من نتيجتها الخاضعة للضريبة على الشركات، والحال أن رأس مالها لم يتم بعد تحريره كلياً بما يعني انعدام توفر الشرط الثالث سالف الذكر.

وحيث أنه لا جدال في أن رأس مال الشركة المعقب ضدها لم يقع تحريره كلياً في تاريخ قيامها بطرح مبالغ الفوائد بدليل أنه تم تحريره في حدود 92,23% فقط بإقرار من الشركة ذاتها، وبالرغم من ذلك انتهى قضاة الأصل إلى الإقرار بأحقية الشركة المعنية في الإنتفاع بالطرح في حدود رأس المال المحرر، وذلك استناداً إلى الوثيقة المدلى بها من المعنية بالأمر والمتمثلة في المكتوب الذي وجهته إلى البنك المركزي التونسي بتاريخ 24 ديسمبر 2001 والذي طلبت بمقتضاه الترخيص لها من البنك المذكور في استعمال تلك الفوائد لتسديد رأسمالها كلياً، إلا أنها لم تتلق أية إجابة في الغرض.

وحيث خلافا لما تمسكت به المعقبة فإن محكمة الحكم المنتقد عللت موقفها القاضي بإقرار ما انتهت إليه محكمة البداية من أحقية الشركة المعقب ضدها في طرح الفوائد في حدود رأس المال المحرر، بأنه طالما تولت المستأنف ضدها القيام بالإجراءات اللازمة لاستعمال تلك الفوائد في تسديد ما تبقى من رأس مالها (أي نسبة 7,77%) ولم تتلق أية إجابة

في الغرض فإن السبب الرئيسي الذي حال دون تحرير ما تبقي من رأس المال خارج عن إرادة الشركة ولا يمكن لمصالح الجباية أن تحتج بالتعطيلات الإدارية ضد المطالب بالأداء ولا يمكن لتلك التعطيلات أن تكون سببا لتعديل وضعيته الجبائية طالما أنها تمثل أسبابا خارجة عن إرادته.

وحيث وبخصوص الملاحظات التي أبدتها المعقبة بشأن المراسلة الموجهة من المعقب ضدها إلى البنك المركزي والمتعلقة بفحوى تلك المراسلة وبمدى حجبتها، فإن النظر فيها يستدعي بت قاضي التعقيب في مدى وجاهة وسلامة الوثائق والحجج المقدمة من قبل الخصوم، والحال أنها مسألة واقعية موكولة لإجتهد محكمة الموضوع التي لها سلطة كاملة في تقديرها، ولا رقابة عليها في ذلك من قبل قاضي التعقيب إلا بقدر ما يشوب حكمها من خطأ فادح في التقدير أو ضعف في التعليل وهو ما لم يتوفر في قضية الحال مثلما سلف بيانه اعلاه.

وحيث في ضوء ما تقدم شرحه يكون قضاء محكمة الحكم المنتقد بأحقية الشركة المعقب ضدها في طرح الفوائض في حدود رأس المال المحرر، سليم المبنى واقعا وقانونا ومعللا تعليلا مستساغا، الأمر الذي يتجه معه رفض المطعين الراهنين.

= عن المطاعن الثالث والرابع والخامس معا، لتداخلها ووحدة القول فيهما :

حيث تتمسك المعقبة بخرق أحكام الفصل 26 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية، ذلك أن مصالح الجباية عاينت أن الشركة المعقب ضدها حولت استهلاكات أجلت طرحها بعنوان سنوات 1991 و1992 و1993 تتعلق بأصول ثابتة اقتنتها قبل سنة 1991 دون أن تقدم في شأنها المستندات والمؤيدات التي تثبت طبيعة تلك الأصول والطريقة المتبعة في احتساب الإستهلاكات بشأنها وامتد تأجيل طرح تلك الإستهلاكات من سنة 1991 إلى الفترة المعنية

بالمراجعة الجبائية وهي الفترة الممتدة من سنة 2004 إلى سنة 2007، وتبعا لذلك رفضت مصالح الجبائية تحويل طرح تلك الإستهلاكات، إلا أن محكمة الحكم المنتقد قضت بتأييد ما انتهت إليه محكمة البداية من إلغاء التعديلات التي أدخلتها مصالح الجبائية والمتعلقة برفض تحويل طرح تلك الإستهلاكات وعللت قضائها بأن القانون حدد الأجل الأقصى للمحافظة على الوثائق التجارية والمحاسبية بعشر سنوات وأن ما ذهبت إليه الإدارة فيما يزيد عن تلك الفترة يعتبر من قبيل التزويد غير المؤسس واقعا وقانونا، والحال أن الفصل 26 المذكور أعلاه خول لمصالح الجبائية مراقبة فترات شملها التقادم إذا كان لها انعكاس على أساس أو مبلغ الأداء المتعلق بفترة لم يشملها التقادم وخاصة بواسطة طرح خسائر أو استهلاكات مؤجلة أو فوائض أداء كما نص نفس الفصل على أن مراقبة فترة شملها التقادم يتم بصرف النظر عن أجل التقادم الذي ضبطه المشرع بعشر سنوات بالنسبة للأداءات غير المصرح بها. كما تتمسك المعقبة بمخالفة أحكام الفصل 48 XI من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات، الذي اقتضى أن الخسارة التي تسجل بعنوان سنة مالية معينة والتي يترتب عنها تأجيل طرح الإستهلاكات والمحتسبة يجب أن تكون مثبتة بمحاسبة مطابقة للقانون ويجب أن تبرزها تلك المحاسبة بما يعني أنه في غياب الوثائق المحاسبية فإن الخسائر أو الإستهلاكات المؤجلة لا يمكن تحويلها ولا يمكن طرحها من نتائج السنوات الموالية للسنة المالية المعنية بها. كما جاء قضاء محكمة الحكم المنتقد على النحو السالف ذكره مخالفا لأحكام الفصل 10 من المجلة التجارية والفصل 25 من القانون عدد 112 لسنة 1996 المؤرخ في 30 ديسمبر 1996 والمتعلق بنظام المحاسبة للمؤسسات، ذلك أن الأحكام المذكورة ولئن نصت على وجوب المحافظة على دفاتر التجارة لمدة 10 سنوات فإنها لم ينص على أن ذلك الأجل هو أجل أقصى كما لم ينص على وجوب إتلاف تلك الدفاتر بعد مضي عشر سنوات، أي أن مدة العشر سنوات ليست بالأجل الأقصى للحفاظ على تلك الوثائق وإنما على عكس ذلك فهي المدة الدنيا للحفاظ عليها وهو أمر يتأكد بالرجوع إلى أحكام الفصل 25 المذكور أعلاه والذي نص على أنه تحفظ لمدة 10 سنوات على الأقل القوائم والدفاتر والوثائق وموازن الحسابات والمستندات والمؤيدات المتعلقة بها.

وحيث تتمحور هذا المطاعن حول مسألة الإستهلاكات المؤجلة باعتبارها تمثل صنفا من الأعباء القابلة للطرح من النتيجة الخاضعة للضريبة على الشركات، وإمكانية تحويل طرحها

من سنة إلى أخرى وأجل الإحتفاظ بالمستندات والوثائق المثبتة لطبيعة الأصول التي تمت بعوانها تلك الإستهلاكات وللطريقة المتبعة في احتسابها.

وحيث يتبين من أوراق الملف أن الشركة المعقب ضدها اقتنت سنة 1991 جملة من الأصول الثابتة من أهمها مقر الشركة ونزل قصر الشرق ونزل الأمير وكوّنت بشأنها استهلاكات (amortissements) نزلتها بمحاسبتها إلا أنها بقيت تؤجل طرح تلك الإستهلاكات من سنة إلى أخرى إلى أن بلغ ذلك التأجيل السنوات المعنية بالمراجعة الجبائية وهي سنوات من 2004 إلى 2007 فتولت حينئذ طرحها، إلا أن مصالح الجباية وعلى إثر معاينتها لتلك الإستهلاكات لم تقر ما قامت به الشركة المعقب ضدها من تحويل طرحها، وتولت تبعا لذلك تعديل الوضعية الجبائية للمعنية بالأمر وذلك بإدماج مبالغ تلك الإستهلاكات المؤجلة صلب النتيجة الخاضعة للضريبة بعنوان السنوات المعنية بالمراجعة الجبائية وبررت ذلك بعدم تقديم الشركة المعنية بالأمر للمستندات والوثائق المحاسبية المثبتة لطبيعة الأصول الثابتة التي تمت بعوانها تلك الإستهلاكات وللطريقة المتبعة في احتسابها.

وحيث انتهت محكمة الحكم المطعون فيه ومن قبلها محكمة البداية إلى إلغاء التعديل السالف الذكر وعلت موقفها بأن المستأنفة (المعقب ضدها حاليا) ليست ملزمة بالإحتفاظ بالوثائق التجارية والمحاسبية المتعلقة بالأصول الثابتة التي اقتنتها سنة 1991 إلا لمدة عشر سنوات من تاريخ إنشاء تلك الوثائق، وهو الأجل الأقصى الذي حدده الفصل 62 IV من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات والذي أوجب على المطالب بالضريبة الإحتفاظ لمدة 10 سنوات فحسب بالدفاتر المحاسبية أو غيرها من وثائق المحاسبة وبصفة عامة بجميع الوثائق المقرر مسكها أو الإدلاء بها طبقا لأحكام المجلة المذكورة، وهو نفس الأجل الذي أوجبه كذلك الفصل 10 من المجلة التجارية، وأما فيما زاد على ذلك الأجل فإن الإحتفاظ بتلك الوثائق يصبح اختياريا ولا يترتب بالتالي عن عدم الإحتفاظ بها أو عدم الإدلاء بها أي جزاء.

وحيث خلافا لما تمسكت به المعقبة فقد أوضحت محكمة الحكم المنتقد أنه ولئن حوّل الفصل 26 من مجلة الحقوق والجراءات الجبائية لمصالح الجبائية مراقبة فترات شملها التقادم إذا كان لها انعكاس على أساس أو مبلغ الأداء المستوجب بعنوان فترات لم شملها التقادم خاصة بواسطة طرح خسائر أو استهلاكات مؤجلة مثلما هو الشأن في قضية الحال، فإنّ ذلك الحق يبقى مقيداً في جميع الأحوال بأحكام الفصل 62 IV من مجلة الضريبة على دخل لأشخاص الطبيعيين و الضريبة على الشركات، ضرورة أنّ ذلك الحق لا يمكن بحال من الأحوال أن يمتدّ إلى ما لا نهاية له بل يجب أن تكون ممارسته محدّدة في الزّمان.

وحيث فضلاً عمّا تقدّم يتبين بالرجوع إلى الحكم الابتدائي الواقع إقراره استئنافياً المنتقد أنّه تضمّن بالإضافة إلى الأسباب القانونية المذكورة أعلاه، ما يلي " وحيث من الناحية الواقعية البحتة يتضح كذلك من أوراق ملفّ قضية الحال أنّ المعارضة أدلت بوثيقة تفيد الوضع على ذمّة الإدارة جميع وثائقها المحاسبية للسنوات المتقدمة وأنّ دفع الإدارة بخلاف ذلك يصبح مجرداً ولا أساس له من الواقع.

وحيث يغدو و الحالة ما ذكر قضاء محكمة الحكم المنتقد بحذف التعديل المتعلق بإدماج مبالغ الاستهلاكات المؤجلة صلب النتيجة الخاضعة للضريبة في طريقه واقعا وقانونا، الأمر الذي يتجه معه رفض جملة هذه المطاعن كرفض الطعن برّمته.

ولهذه الأسباب

قرّرت المحكمة :

أولاً: قبول مطلب التعقيب شكلا ورفضه أصلا.

ثالثاً: حمل المصاريف القانونية على المعقبة

وصدر هذا القرار عن الدائرة التعقيبية الأولى برئاسة السيدة كلثوم مريخ وعضوية المستشارين السيدة سماح عميرة والسيد محمد الهادي السهيلي.

تلي علنا بجلسة يوم 15 جويلية 2019 بحضور كاتبة الجلسة السيدة سماح الماجري.

المستشارة المقررة

نعيمة العرقوبي

رئيسة الدائرة

كلثوم مريخ

الكتاب العام للمحكمة الإدارية
الإمضاء: لطفي الخالدي