



قرار تعقيبي

باسم الشعب التونسي

أصدرت الدائرة التعقيبية الأولى بالمحكمة الإدارية القرار التالي بين:

المعقّبة: الشركة العقارية للأشغال العصرية "*****" في شخص ممثلها القانوني، مقرّها
الإجتماعي بنهج *****، عمارة***** - الطابق*****، صفاقس، محلّ مخبرتها بمكتب محاميها
الأستاذ ***** الكائن بنهج***** عدد *****، تونس،

من جهة،

والمعقّب ضده: الإدارة*****، في شخص ممثلها، مقرّها بعدد***** شارع

*****، ***** - تونس،

من جهة أخرى.

بعد الإطلاع على مطلب التعقيب المقدّم من المعقّبة المذكورة أعلاه والمرسّم بكتابة المحكمة
بتاريخ 2 ديسمبر 2010 تحت عدد 311723 طعنا في الحكم الإستئنافي الصادر عن محكمة
الإستئناف بتونس تحت عدد 85880 بتاريخ 14 أفريل 2010 والقاضي بـ " قبول الإستئناف
شكلا وفي الأصل بإقرار الحكم الابتدائي وإجراء العمل به وتخطية المستأنفة بالمال المؤمن وحمل
المصاريف القانونيّة عليها."

وبعد الإطلاع على الحكم المطعون فيه الذي تفيد وقائعه أنّ المعقّب ضدها خضعت إلى
مراجعة معمّقة لوضعيتها الجبائية بعنوان الضريبة على الشركات والأقساط الإحتياطية بعنوان سنوات

2003 و 2004 و 2005 صدر على إثرها قرار في التوظيف الإجباري للأداء تحت عدد 2008/24 بتاريخ 7 فيفري 2008، يقضي بمطالبتها بدفع مبلغ جملي لفائدة الخزينة قدره 182.882,909 دينار أصلا وخطايا كما ضبط فائض الأداء على القيمة المضافة في 31 ديسمبر 2005 بـ 38.599,762 دينار فإعترضت عليه أمام المحكمة الابتدائية بتونس ورسمت القضية بكتابة المحكمة تحت عدد 2998 وقضت فيها بتاريخ 26 جوان 2008 بـ " قبول الاعتراض شكلا وفي الأصل بإقرار قرار التوظيف الإجباري عدد 2008/24 الصادر بتاريخ 7 فيفري 2008 مع إجراء العمل به." فإستأنفته المعقبة أمام محكمة الإستئناف بتونس التي أصدرت حكمها الميّن بالطالع.

وبعد الإطلاع على المذكّرة في بيان أسباب الطعن المدلى بها بتاريخ 28 جانفي 2011 والرامية إلى قبول مطلب التعقيب شكلا وأصلا والقضاء بنقض القرار المطعون فيه وإحالة القضية على محكمة الإستئناف المختصة وحمل المصاريف القانونية على الجهة المعقّب ضدّها وذلك بالإستناد إلى ما يلي:

1- المطعن الأوّل: ضعف التعليل وخرق مقتضيات الفصل 50 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية بمقولة أنّ محكمة الإستئناف إستنتجت أنّ قرار التوظيف الإجباري المنتقد جاء معلّلا من جهة النتيجة التي توصل إليها في تحديد النقص في رقم المعاملات وإدماجه دون أن تبيّن العناصر المكوّنة له وفي حين لم يتضمّن قائمة مفصلة للشقق التي زعمت الإدارة التفويت فيها بأقلّ من سعر التكلفة ولم تقدّم تلك القائمة إلا في الطور الإستئنافي ممّا حرم المعنية بالأمر من مناقشتها في طور المراجعة وفي الطور الابتدائي.

2- المطعن الثاني: هضم حقوق الدفاع وضعف التعليل وخرق القانون والمبادئ العامة للقانون الجبائي بمقولة أنّ الإدارة عدّلت الوضعية الجبائية للمعقبة بإدماجها رقم معاملات لقاعدة الضريبة على الشركات إعتبرته متأتّ من بيوعات قامت بها بأقلّ من سعر التكلفة دون أن تثبت تحقيق المعقبة لرقم معاملات مخفي لم يقع التصريح به في نفس الوقت الذي أقرّت فيه سلامة حسابيّتها كما خالفت المبدأ القائل بأنّه ليس للإدارة التدخّل في أعمال التصرف ومراجعتها إلا في صورة إثبات أنّ المطالب بالضريبة إرتكب عمل تصرف غير عادي وقد سايرتها المحكمة في أنّه تمّ التفويت في بعض الشقق بسعر دون سعر التكلفة دون التعرّض لدفعات المعقبة في هذا الخصوص وتجاهلت الظروف التي

إستعرضها نائب المعقبة في التقارير والمرافعات والتي برّرت تفويتها في بعض المناسبات لبعض الشقق بأثمان التكلفة وفي بعض الأحيان القليلة بأقل من ثمن التكلفة وجعلت منه تصرفا حكيما كما لم تجب محكمة الأصل على ما تمّت إثارته من كون هناك إختلاف جوهري وشاسع بين تحقيق رقم معاملات خفي والنقص في الربح فالبيع بثمن التكلفة أو أقل من ثمن التكلفة لا يفيد تحقيق المطالب بالضريبة وأرباحا يمكن توظيف الأداء عليها وذلك إمّا لسوء تقدير ثمن التكلفة أو إعتبارا لظروف مفاجئة وخارجة عن نطاقها كالإرتفاع المفاجئ للأسعار في السوق العالمية للمواد الأولية أو لمتطلّبات فنية لم يتمّ التفتّن إليها عند القيام بالدراسات أو عدم التفتّن في بعض الأحيان الأخرى للعيوب التي ببعض الشقق، شقق لا تدخلها الشمس أو تفتح على مقبرة أو للضائقة المالية بسبب واجب تسديد معيّنات قروض في آجالها.

3- المطعن الثالث: هضم حقوق الدفاع وخرق مقتضيات الفصلين 11 و48 من مجلة

الضريبة على الدخل والضريبة على الشركات وفساد التعليل بالإستناد إلى ما يلي:

1.3- إعتبرت الإدارة أنّ المبالغ المالية التي وضعتها المعقّبة على ذمة شركة.....
..... بمثابة قروض يجب أن تسجّل فوائدها وأخضعها للضريبة على الشركات إنطلاقا من إتماء الشركة المذكورة للمجمع طبقا لمقتضيات الفصل 1096 من مجلة الإلتزامات والعقود والفصلين 11 و48 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات. وقد أيّدها محكمة الإستئناف دون أن تجيب على دفع المعقبة من كون الشركة المنتفعة بالقروض ليست شريكة في رأسمالها حسبما تشترطه أحكام الفصل 75 من القانون عدد 80 لسنة 2003 المؤرّخ في 25 ديسمبر 2003 المعدلة لأحكام الفصل 48 من مجلة الضريبة على الدخل والضريبة على الشركات التي نصّت حرفيا على " إدماج فوائض المبالغ التي تضعها الشركة على ذمة الشركاء للنتيجة الجبائية " .

2.3 - أسّست المحكمة حكمها على أحكام الفصول 1096 و1097 و1100 من مجلة الإلتزامات والعقود وهي نصوص عامة سنت في ظل المجلة المدنية سنة 1906 والحال أنّ القانون الجبائي قانون خاص ومستقل بذاته وليس للإدارة أن تستحدث ضرائب بدون نصّ قانوني. وهو الموقف الذي تبنته إدارة الجبائية في حالة مماثلة لما إعتبرت أنّه لا يمكن أن يقع دمج ضمن النتائج الخاضعة للضريبة، الفوائض المترتبة عن المبالغ التي يضعها المطالبة بالضريبة على ذمة شركة أخرى غير

شركة وقد قدمت المعقبة لمحكمة الأصل إجابة المدير العام للمراقبة الجبائية الموجهة إلى شركة نزل جرجيس بتاريخ 18 أكتوبر 2006 غير أن تلك المحكمة لم تأبه لها.

وبعد الإطلاع على مذكرة الإدارة في الردّ على مستندات التعقيب المدلى بها في 5 أبريل 2011 والتي دفعت فيها من جهة الشكل بأن نائب المعقبة أدمج في كلّ مطعن من المطاعن التي أثارها في مذكرة أسباب الطعن بالتعقيب أكثر من مأخذ حول الحكم المنتقد ولم يفصل المطاعن على النحو الذي يقتضيه الفصل 68 من القانون المتعلق بالمحكمة الإدارية. وبيّنت من جهة الأصل أنه وخلافا لما تمّ التمسك به في المطعن الأول علّلت مصالح الجباية أسس التوظيف في قرار التوظيف الإجمالي المتعلقة بالنقص في رقم المعاملات الناجم عن مبيعات الشركة بأقلّ من سعر التكلفة إذ حدّدت النصوص القانونية المنطبقة وهي أحكام الفصول 11 و48 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات والفصول 6 و38 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية التي تخوّل لمصالح الجباية الإعتداد على القرائن القانونية والفعلية إلى جانب المحاسبة لضبط الأدعاءات المستوجبة. وقد استخلصت الإدارة النقص في رقم المعاملات من خلال البيانات الواردة في محاسبة المعنية بالأمر من جهة والقرائن المتمثلة في عقود بيع شقق من جهة أخرى. وقد قدّمت للمعقبة قائمة في الشقق المبيعة بأثمان تقلّ عن الكلفة في الطور الإداري وأثناء مناقشة نتائج المراجعة المعمّقة لوضعيتها الجبائية وتعلق الأمر بثلاث شقق تم إقامة سهير و5 شقق من إقامة المحيط الأزرق و9 شقق من إقامة النرجس والمذكرات التي تبادلها الطرفان في ذلك الطور خير دليل على ذلك. كما قدّمت الإدارة لمحكمة الاستئناف المعلومات التي إستندت إليها في إدخال التعديلات المتعلقة بإيرادات المعقبة بحسب الإقامة وأرقام الشقق ومساحتها وأثمان المتر المربع وتكلفتها وأثمان بيعها وأثمان البيع المتداوله وهي معلومات كانت بحوزة تلك الشركة لأنّها قامت على ما قيّدته بمحاسبتها وعلى العقود التي أبرمتها. وعن المطعن الثاني أجابت الإدارة أنّ بيع شقة بثمن يقلّ عن كلفتها يعتبر في حد ذاته تصرفا غير عادي ما لم يكن مبرّرا بظروف أو ملابسات تحتم ذلك العمل كان على المعنية بالأمر إثباتها وقد قدّمت المعقبة لفضاء الأصل مجموعة من الأسباب والمبررات التي لم تكن مدعّمة بأي مستندات أو مؤيّدات وقد إجتهدوا في النظر فيها وإنتهوا إلى كونها إدعاءات واهية وليس للمحكمة الإدارية من ولاية على إجتهدهم في التّظر في المسائل الواقعية والمادية. وعن المطعن الثالث بيّنت الإدارة أنّها عاينت أن المعقبة أقرضت شركة ***** مبالغ مالية لم توظّف عليها

أي فوائض متخلفة بذلك عن أرباح كان من شأنها أن تحققها لو وظّفت تلك الفوائض والشركتين تنتميان إلى نفس المجمع وتحدان من جهة تسييرهما من قبل نفس الوكيل السيد وقد كان من المفروض أن تكون العمليات المالية القائمة بين الشركتين عادية وأن يكون للعمليات المالية مقابل فعلي أو متوقّع بالنسبة إلى الشركة المقرضة وأن لا ينجرّ عنها صعوبات لتلك الشركة خاصة وأنّ المعقّبة لم تنفكّ عن الإدّعاء بأنّها تمرّ بصعوبات مالية، لذلك ضبطت مصالح الجباية الفوائض التي كان من المفترض أن تستخلصها المعقّبة بالإستئناس بالحالة التي توضع فيها شركة ما على ذمة شريك فيها مبالغ مالية وبالفصل 737 من المجلة التجارية الذي ينصّ على أنّ الدفعات تنتج فوائض على النسبة التي يعيّنهما الفريقان وإلا تكون معيّنة بمقتضى العرف وقد أقرّت ذلك محكمة الإستئناف كما بعد الإطّلاع على دفعات نائب المعقّبة المتمثلة في إنعدام صفة الشريك في شركة "....." وطبقت أحكام الفصول 1096 و1097 و1100 من مجلة الإلتزامات والعقود وهي من أحكام القانون العام التي يتمّ اللجوء إليها في غياب النص الخاص وكان تحليلها تبعاً لذلك مستساغاً ولم تلتجئ لأحكام الفصل 48 من مجلة الضريبة على الدخل إلا لتحديد نسبة ذلك الفائض ولم تؤسّس حكمها بالتالي على مقتضيات ذلك الفصل كما لم تلتجئ لأحكام الفصل 11 كما إدّعى ذلك نائب المعقّبة.

وبعد الإطّلاع على بقيّة الأوراق المظروفة بالملفّ.

وبعد الإطّلاع 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.

وعلى مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات

وعلى مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية

وعلى مجلة الإلتزامات والعقود

وبعد الاطلاع على ما يفيد استدعاء الطرفين بالطريقة القانونية لجلسة المرافعة المعينة ليوم 28 ديسمبر 2015 ، وبها تلت المستشارة المقررة السيدة كريمة النفزي ملخصا من تقريرها الكتابي، وحضر الأستاذ ولم يحضر ممثل الإدارة وبلغه الإستدعاء.

حجزت القضية للمفاوضة والتصريح بالحكم لجلسة يوم 1 فيفري 2006 .

وبها، وبعد المفاوضة القانونية، قرّرت المحكمة التمديد في أجل المفاوضة والتصريح بالحكم ليوم 16 فيفري 2016.

وبها وبعد المفاوضة القانونية، قرّرت المحكمة التمديد في أجل المفاوضة والتصريح بالحكم ليوم 25 فيفري 2016.

وبها وبعد المفاوضة القانونية صرّح بما يلي:

من جهة الشكل:

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

من جهة الأصل:

1- عن الدفع المتعلق بخرق أحكام الفصل 68 من قانون المحكمة الإدارية

حيث تمسّكت المعقّب ضدها بأنّ نائب المعقّبة أدمج في كلّ مطعن من المطاعن التي أثارها في مذكرة أسباب الطعن بالتعقيب أكثر من مأخذ حول الحكم المتقد ولم يفصل المطاعن على النحو الذي يقتضيه الفصل 68 من القانون المتعلق بالمحكمة الإدارية.

وحيث يقتضي الفصل المذكور أنّ المعقب يقدم خلال أجل لا يتجاوز الستين يوما من تاريخ تقديم مطلب التعقيب لكتابة المحكمة وإلا سقط طعنه مذكرة محررة من طرف محام لدى التعقيب في بيان أسباب الطعن مشفوعة بكلّ المؤيّدات ومفصّلة لكلّ مطعن على حدة.

وحيث أنّه ولئن جمع نائب المعقبة بين خرق القانون وضعف التعليل وهضم حقوق الدفاع وهي مسائل قانونية مختلفة على مستوى عناوين المطاعن إلا أنّ مضمونها كان يتمحور في كلّ مرة حول مستوى واحد أو إشكال واحد. وكانت المذكورة بناء على ذلك مفصّلة وواضحة بما يكفي لفهمها ومعالجتها وتعيّن لذلك ردّ الدّفع المائل.

2- عن المطعن الأوّل المتعلق بضعف التعليل وخرق مقتضيات الفصل 50 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية:

حيث تمسك نائب المعقبة بأنّ محكمة الإستئناف إستنتجت أنّ قرار التوظيف الإجباري المنتقد جاء معلّلا من جهة النتيجة التي توصل إليها في تحديد النقص في رقم المعاملات وإدماجه دون أن تبيّن العناصر المكوّنة له وفي حين لم يتضمّن قائمة مفصلة للشقق التي زعمت الإدارة التفويت فيها بأقلّ من سعر التكلفة ولم تقدّم تلك القائمة إلا في الطور الإستئنائي ممّا حرم المعنية بالأمر من مناقشتها في طور المراجعة وفي الطور الابتدائي.

وحيث يتبيّن بالإطّلاع على قرار التوظيف الإجباري أنّه تضمّن الأسس القانونية والفعلية لجميع عناصر التوظيف، ولا حاجة لمصالح المراقبة الجبائية بأن تضمّن قائمة مفصّلة في الشقق التي تمّ التفويت فيها دون سعر التكلفة طالما أنّ العناصر التي إستندت إليها الإدارة في تصحيح رقم المعاملات والمأخوذة من التفويت في عدد من الشقق بسعر يقل عن السعر المعمول به في البيوعات المماثلة قد إستخلصتها الإدارة من محاسبة المعنية بالأمر وعقود بيع ميرمة من قبلها ومن البديهي أن تكون المعقبة على علم بالشقق المذكورة، لا سيّما وأنّها لم تنكر واقعة التفويت دون ثمن التكلفة بل أنّها برّرتها بأسباب مختلفة. وكان، بناء على ذلك، قضاء محكمة الأصل في طريقه، ممّا يكون معه هذا المطعن حريا بالرفض.

3- عن المطعن المتعلّق بهضم حقوق الدفاع وضعف التعليل وخرق القانون والمبادئ العامة

للقانون الجبائي

حيث تمسك نائب المعقبة بأن الإدارة عدلت الوضعية الجبائية بإدماجها رقم معاملات لقاعدة الضريبة على الشركات إعتبرته متأت من بيوعات قامت بها بأقل من سعر التكلفة دون أن تثبت تحقيق المعقبة لرقم معاملات مخفي لم يقع التصريح به في نفس الوقت الذي أقرت فيه سلامة حسابيتها وتدخلت في أعمال التصرف ومراجعتها وقد سايرتها المحكمة في ذلك متجاهلة الأسباب والظروف التي إستعرضها نائب المعقبة والكامنة وراء عمليات التفويت بسعر يقل عن الكلفة والتي كانت لتؤول إلى إعتبرها تصرفا حكيمًا وليس عملا من أعمال التصرف غير العادية.

وحيث لئن كان مبدأ حرية تسيير المؤسسات الإقتصادية يقتضي الإعراف لمسيرها بالحرية والإستقلالية في إتخاذ القرارات الملائمة لنشاط المؤسسة وفي تصريف شؤونها وإدارة ممتلكاتها فإن ذلك لا يجوز دون حق مصالح الجباية في تسليط رقابتها على سلامة طرق التصرف المتبعة والتصدي لكل التصرفات التي قد تتعارض مع مصالح المؤسسة وغاياتها أو قد تؤدي إلى التهرب الجبائي.

وحيث تعتبر تصرفات المؤسسة العادية كلما إقترنت من ناحية بتوفر جملة من الظروف والملايسات التي قد تبررها ومن ناحية أخرى بتحقيق منفعة مالية أو إقتصادية مباشرة أو غير مباشرة للمؤسسة المعنية وفي غياب تلك المنفعة فإن التصرفات تصبح غير عادية ولا يمكن قبولها من الناحية الجبائية.

وحيث أنه من تبعات ثبوت أعمال التصرف غير العادية رفض تحميل النتائج المالية المترتبة عنها ضمن الأعباء القابلة للطرح من أساس الضريبة أو إدماج الخسارة المتعلقة بها برقم المعاملات الخاضع للضريبة.

وحيث أن تمسك المعقبة أمام قضاة الأصل بأن التفويت في عدد من الشقق دون ثمن الكلفة كان تصرفا عاديا، بل حكيمًا، في ظل ظروف وملايسات حفت بالتفويت كان مجردا من كل مؤيد يدعمه، مما يكون معه الحكم المنتقد في طريقه من هذه الناحية وإتجه رفض المطعن المائل.

4- المطعن الثالث: هضم حقوق الدفاع وخرق مقتضيات الفصلين 11 و48 من مجلة

الضريبة على الدخل والضريبة على الشركات وفساد التعليل

حيث يعيب نائب المعقبة على محكمة الحكم المنتقد إعتبار المبالغ المالية التي وضعتها المعقبة على ذمة شركة "*****" بمثابة قروض تسجل فوائده يجب إخضاعها للضريبة على الشركات إنطلاقاً من إنتماء الشركة المذكورة للمجمع طبقاً لمقتضيات الفصل 1096 من مجلة الإلتزامات والعقود والفصلين 11 و48 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات.

وحيث إستقرّ فقه قضاء هذه المحكمة على أنه لئن كان تحلّي المؤسسة عن ديونها أو مستحقات لها أو منحها لقروض دون فوائده يعدّ عموماً من قبيل التصرفات غير العادية التي لا يمكن قبولها من الناحية الجبائية إلا أنه يمكن في بعض الحالات الإستثنائية وبالنظر إلى توفرّ جملة من الظروف والشروط إعتبارها من قبيل التصرفات العادية مثلما هو الشأن بالنسبة لحالات إنتماء المؤسسة المعنية إلى تجمّع شركات ترتبط بمصالح مالية وإقتصادية موحّدة أو وجود روابط خاصة بين المؤسسة المتحملة للعبء والمؤسسة المستفيدة منه بما يفترضه ذلك من تعاون بين هذه الشركات على مواجهة الظروف المالية والإقتصادية الصعبة شريطة أن تكون عملية التصرف المعنية مبرّرة من جهة بوجود منفعة مالية أو إقتصادية ثابتة للمؤسسة المانحة وإنتفاء كلّ إضرار بمصالحها ومن جهة أخرى بالحاجة الفعلية والأكيدة للشركة المستفيدة دون أن تتحوّل العملية إلى شكل من أشكال التهريب الجبائي أو تؤدّي إلى الإخلال بقواعد المنافسة. وكذلك يعدّ تحمّل الشركة المطالبة بالضريبة لأعباء الإستغلال وإستهلاكات وأعباء مالية تتصل بنشاط شركات تابعة لنفس المجمع من قبيل التصرفات العادية بإعتبار إنتماء المؤسسة المعنية إلى تجمّع شركات ترتبط بمصالح مالية وإقتصادية موحّدة.

وحيث أنّ إقراض المعقبة شركة أخرى بدون فوائده يعدّ من أعمال التصرف غير العادي والذي لم تفلح المعقبة في إثبات خلافه على التحو المبيّن أعلاه، بما يكون معه لجوء محكمة الإستئناف إلى التثبيت من قواعد الإقراض المعمول بها في مجال الأعمال كما وردت بمجلة الإلتزامات والعقود ومقارنة تصرف الشركة بها وإعتباره من قبيل أعمال التصرف غير العادية التي تفضي إلى إدماج الخسارة المتعلقة بها برقم المعاملات الخاضع للضريبة، في طريقه، واتّجه رفض هذا المطعن بدوره كرفض التعقيب برّمته.

ولهذه الأسباب:

قررت المحكمة:

أولاً: قبول مطلب التعقيب شكلاً ورفضه أصلاً.

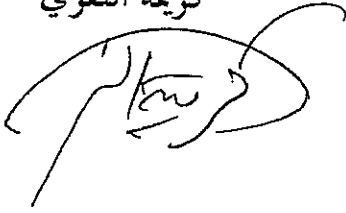
ثانياً: حمل المصاريف القانونية على المعقبة.

وصدر هذا القرار عن الدائرة التعقيبية الأولى برئاسة السيد حمادي الزريبي وعضوية المستشارين السيد محمد سليم المزوغي والسيدة سميرة الطرخاني.

وتلي علناً بجلسة يوم 25 فيفري 2016 بحضور كاتبة الجلسة السيدة سماح الماجري.

المستشار المقرر

كريمة النفزي



رئيس الدائرة

حمادي الزريبي



الكاتب العام للمحكمة الإدارية

توفيق بن يونس