



قرار تعقيبي

باسم الشعب التونسي

أصدرت الدائرة التعقيبية الأولى بالمحكمة الإدارية القرار التالي بين:

المعقّبة: الإدارة في شخص ممثّلها القانوني، الكائن مقرّها بشارع
شاكر عدد ...، تونس ،

من جهة،

والمعقّب ضدها: شركة

..... في شخص
ممثّلها القانوني مقرّها عدد ، تونس، محلّ مخبرتها بمكتب محاميها الأستاذ
..... الكائن بمونبليزير فضاء تونس عمارة الطابق الخامس عدد ، تونس، نائبتها الأستاذة
..... الكائن مكتبها عمارة I الطابق ، تونس،
من جهة أخرى.

بعد الإطلاع على مطلب التعقيب المقدّم من المعقّبة المذكورة أعلاه والمرسّم بكتابة المحكمة بتاريخ 14 جانفي 2011 تحت عدد 311798 طعنا في الحكم الإستئنافي الصادر عن محكمة الإستئناف بتونس تحت عدد 2231 بتاريخ 14 جويلية 2010 والقاضي " بقبول الإستئنافين شكلا وفي الأصل بنقض الحكم الابتدائي والقضاء من جديد بإلغاء قرار التوظيف الإجباري وإعفاء المستأنفة من الخطية وإرجاع المال المؤمن إليها."

وبعد الإطلاع على الحكم المطعون فيه الذي تفيد وقائعه أنّ المعقّب ضدها تنشط في صناعة وبيع مواد البناء وأنها خضعت إلى مراجعة أولية بشأن التصريح الذي إكتسبته وأودعته في مادة الضريبة

على الشركات بعنوان الفترة الممتدة من 1 جانفي 2004 إلى 31 ديسمبر 2005 وتصاريحها بالأقساط الإحتياطية بعنوان سنة 2005 تبين على إثرها لمصالح الجباية أنّها حققت قيمة زائدة من عمليتي تفويت في عناصر من أصولها الثابتة تمت سنة 2004 قدرت بـ 1.144.404,215 دينار لم تكتبها في تصريحها السنوي المودع في 22 سبتمبر 2005 فأصدرت ضدها قرارا في التوظيف الإجباري للأداء بتاريخ 20 ماي 2009 تحت عدد 2009/52 يقضي بإلزامها بأن تؤدي للخزينة العامة مبلغا جمليا قدره 976.870,618 دينار أصلا وخطايا، وضبطت فيه فائض الضريبة على الشركات بعنوان سنة 2005 بـ 360.307,260 دينار فاعتضت عليه أمام المحكمة الابتدائية بتونس التي قضت في القضية عدد 3786 بتاريخ 2 ديسمبر 2009 بتعديل قرار التوظيف الإجباري وذلك بالتخفيض في مبلغ الأداء الموظف عليها إلى 630.700,205 دينار فاستأنفت الشركة وإدارة الجباية الحكم المذكور أمام محكمة الإستئناف بتونس التي أصدرت حكمها المبين منطوقه بالطالع والذي هو موضوع التعقيب المائل.

وبعد الإطلاع على المذكورة في بيان أسباب الطعن المدلى بها بتاريخ 5 فيفري 2011 والرامية إلى قبول مطلب التعقيب شكلا وأصلا بنقض قرار محكمة الإستئناف بتونس وإحالة ملف القضية على المحكمة المختصة لتعيد النظر فيها بهيئة حكومية جديدة وذلك بالإستناد إلى ما يلي:

- أولا: حرق أحكام الفصل 59 من القانون عدد 80 المؤرخ في 29 ديسمبر 2003 المتعلق بقانون المالية لسنة 2004 بمقولة أن محكمة الأصل إرتأت إلغاء قرار التوظيف موضوع النزاع إستنادا إلى أن الشركة المعقب ضدها تنتفع بأحكام الفصل 30 (1) من مجلة تشجيع الإستثمارات التي تمكنها من طرح الأرباح التي إستثمرتها في شركة الإنتاج الفلاحي " من أساس الضريبة على الشركات المتعلقة بسنة 2004 والحال أن الإمتيازات المنصوص عليها بالتشريع الجبائي بعنوان المداحيل أو الأرباح المكتتبه أو الأرباح المعاد إستثمارها صلب المؤسسة تمنح في حدود المداحيل أو الأرباح المصرح بها في الآجال القانونية وأن المطالبة بالضريبة أودعت بتصريحها بالضريبة على الشركات المتعلقة بسنة 2004 بعد إنقضاء الأجل الذي إقتضاه القانون لإيداع ذلك التصريح كما نصت عليه أحكام الفصل 60 (I-2) من مجلة الضريبة، وهي كذلك لم تصرّح بأيّ ربح متأتي من القيمة الزائدة التي حققتها من التفويت في أحد عناصر أصولها الثابتة المادية والخاضعة للضريبة على الشركات طبقا لأحكام الفصلين 11 (I) و 48 (I) من مجلة الضريبة.

- ثانيا: خرق أحكام الفصلين 7 (1) و30 (1) من مجلة تشجيع الإستثمارات بمقولة أن تأسيس الحكم المطعون فيه على أحكام الفصل 30 من مجلة تشجيع الإستثمارات يتعارض مع ما تضمنته الفصلان المذكوران من ضرورة أن يرفق الأشخاص الطبيعيون، أو المعنويون، المكتتبون في رأس المال الأصلي للمؤسسات التي تقوم بالأنشطة، المنصوص عليها بالفصل الأول من مجلة تشجيع الإستثمارات، أو في الزيادة في رأسمالها، قصد الإنتفاع بطرح المداخيل أو الأرباح التي يقع إستثمارها في حدود 35 بالمائة من المداخيل أو الأرباح الصافية الخاضعة للضريبة على الدخل، التصريح بالضريبة على الدخل بشهادة تحرير لرأس المال المكتتب أو ما يعادلها لأن المطالبة بالضريبة أودعت تصريحاً بالضريبة على الشركات المتعلقة بسنة 2004 لم تصرح فيه بأيّ أرباح سواء المتأتية من الإستغلال أو التفويت في عنصرين من عناصرها المادية الثابتة التي قامت بهما كما لم ترفق ذلك التصريح بشهادة تحرير رأس المال الذي إكتتبه في شركة الإنتاج الفلاحي "مبروكة".

- ثالثا: خرق أحكام الفصل 59 (I) من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات بمقولة أن إدعاء المطالبة بالضريبة بأنها إستعملت الأرباح التي حققتها في الإكتتاب في رأسمال مؤسسة تنتفع بالتشجيعات المتعلقة بالتنمية الفلاحية لا يعفيها من الضريبة على الشركات نظراً لأنها لم تصرّح بتلك الأرباح والتي تخضع لواجب التصريح مهما كان النظام الجبائي أي سواء معفاة أو خاضعة للضريبة.

- رابعا وبصفة إحتياطية، خرق أحكام الفصل 30 (1) من مجلة تشجيع الإستثمارات والفصل 12 (I) من القانون عدد 114 لسنة 1989 المؤرخ في 30 ديسمبر 1989 المتعلق بإصدار مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات. بمقولة أنه وإن فرضنا جدلاً أن المطالبة بالضريبة تنتفع بحقّ طرح الأرباح التي إستثمرتها في الإكتتاب في رأسمال شركة الإنتاج الفلاحي " " من أساس الضريبة على الشركات المتعلقة بسنة 2004 فإن ذلك الإمتياز يفترض تطبيق حدّ أدنى للضريبة على الشركات قدره 20 بالمائة من أساس الضريبة على الشركات وقد نبّهت المعقبة محكمة الأصل إلى ذلك غير أنّها أهملت ذلك الدفع وألغت القرار المطعون فيه برمته.

- خامسا: ضعف التعليل بمقولة أن محكمة الإستئناف لم تجب عن الدفع الذي أثارته المعقبة بشأن النسبة الدنيا من الضريبة على الشركات المنصوص عليها بالفصل 12 من القانون المتعلق بإصدار مجلة الضريبة في صورة إقرار إنتفاع المطالبة بالأداء بالإمتياز المنصوص عليه بالفصل 30 (I) من مجلة تشجيع الإستثمارات وآثرت تطبيق الفصل 30 المذكور في بعض أحكامه دون الجانب الآخر.

وبعد الإطلاع على تقرير نائبة المعقب ضدها في الرد على مذكرة التعقيب المدلى به في 1 جويلية 2011 والذي دفعت فيه بأنه لا وجه لتمسك الإدارة بمحرق أحكام الفصل 59 من قانون المالية لسنة 2004 لتبرير عنصر التوظيف المتعلق بإدماج القيمة الزائدة المتأتية من التفويت في إحدى عناصر الأصول بإعتبار أن الفصل المذكور لم يتضمّن مطلقا التصريح بالمداخيل والأرباح بصفة تلقائية وإنما تناول بصفة حصرية مسألة التصاريح التصحيحية، والتصاريح التعديلية في إطار التسوية. وأن منوّبتها كشركة خفية الإسم قامت بإيداع تصريحها بالضريبة على الشركات المتعلق بسنة 2004 قبل 25 مارس 2005 أي قبل إنقضاء الأجل القانوني المنصوص عليه بالفصل 60 في فقرته I-2 من م ض د أ ط ض ش. وبخصوص عدم التصريح بأيّ ربح متأتّي من القيمة الزائدة التي حققتها من التفويت في عنصر من عناصر أصولها المادية الثابتة فإنّ المبالغ المعنية وقع إكتتابها في حدود 96 بالمائة من رأس مال شركة " المنتفعة بمقرر إسناد إمتيازات صادر عن وكالة النهوض بالإستثمارات الفلاحية وذلك في الآجال القانونية المحدّدة لإيداع التصريح السنوي للضريبة على الشركات ومن الطبيعي أن يتضمّن التصريح السنوي عبارة " لاشيء" لأنّ المبالغ الواقع إكتتابها تمثّل كافة الأرباح وهو ما ينفي عن الشركة نيّة إخفاء تلك الأرباح. وأن الإدارة المعقبة قد توسّعت في تأويل أحكام الفصل 59 المشار إليه بما يتعارض مع القراءة التي إلزمت بها ضمن المذكرة العامة عدد 2004/26 الصادرة عنها. وتمسكت بخصوص المطعن الثاني المقدم من المعقبة بأنّ منوّبتها أرفقت تصريحها بالضريبة على الشركات بشهادة تحرير رأس المال المكتتب في الشركة المحدثّة، وأنّ الثبّت من بقية شروط الفصل 7 من مجلة تشجيع الإستثمارات كان يقتضي من إدارة الجباية إجراء عملية مراجعة معمقة للوضعية الجبائية غير أنّها إكتفت بإجراء مراجعة أولية. وأنّ ما إدّعت الشركة من أن إعادة إكتتاب الأرباح في رأسمال مؤسّسة تنتفع بالتشجيعات المتعلقة بالتنمية الفلاحية لا يعفيها من الضريبة على الشركات نظرا لأنّها لم تصرّح بها وأخفتها عن مصالح الجباية يتضمّن سعيّا مقنّعا إلى سحب إمتياز جبائي وهو ما يتعارض مع أحكام الفصل 65 فقرة 4 من مجلة تشجيع الإستثمارات لأنّها لم تراعى في ذلك الإجراءات الواجب إتباعها. وبيّنت بخصوص المطعن المتعلق بالحدّ الأدنى من الضريبة الواجب أدائه أنّ المعقبة تقدّمت بهذا المطعن للمرة الأولى في الطور التعقيبي ولم يكن بإمكان محكمة الموضوع أن تثيره تلقائيا، فضلا على أنّ ما تمسّكت به يتعارض مع أحكام الفصلين 11 فقرة 1 و 48- IX من مجلة الضريبة على الدخل، وقد بيّنت محكمة الحكم المنتقد بوضوح الأسانيد

القانونية لحكمها ولم يكن عليها أن تردّ على مطعن لم يكن موضوع إثارة من الإدارة ممّا ينفي عنها ضعف التعليل.

وبعد الإطلاع على بقيّة الأوراق المظروفة 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.

وعلى القانون عدد 114 لسنة 1989 المؤرّخ في 30 ديسمبر 1989 المتعلّق بإصدار مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات.

وعلى مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات.

وعلى مجلة تشجيع الإستثمارات.

وعلى القانون عدد 80 لسنة 2003 المؤرّخ في 29 ديسمبر 2003 والمتعلّق بقانون المالية لسنة 2004.

وبعد الاطلاع على ما يفيد استدعاء الطرفين بالطريقة القانونيّة لجلسة المرافعة المعيّنة ليوم 26 سبتمبر 2016، وبها تمّ الإستماع إلى المستشارة المقررة السيدة كريمة النفزي في تلاوة ملخص لتقريرها الكتابي، وحضر ممثّل الإدارة الأستاذ وتمسّك، وحضر الأستاذ في حقّ زميلته الأستاذة نائبة الشركة المعقب ضدّها وتمسّك بردها على مستندات التعقيب.

حجزت القضية للمفاوضة والتصريح بالحكم لجلسة يوم 28 نوفمبر 2016.

وبها وبعد المفاوضة القانونيّة صرّح بما يلي:

من جهة الشكل:

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

من جهة الأصل:

عن المطاعن المتعلقة بخرق أحكام الفصل 59 من القانون عدد 80 المؤرخ في 29 ديسمبر 2003 المتعلق بقانون المالية لسنة 2004 والفصلين 7 (1) و 30 (1) من مجلة تشجيع الإستثمارات والفصل 59 (I) من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات وضعف التعليل لوحدة القول فيها:

حيث تعيب المعقبة على محكمة الإستئناف إلغاء قرار التوظيف موضوع النزاع إستنادا إلى أنّ الشركة المعقب ضدها تنتفع بأحكام الفصل 30 (1) من مجلة تشجيع الإستثمارات التي تمكّنها من طرح الأرباح التي إستثمرتها في شركة الإنتاج الفلاحي " مبروكة " من أساس الضريبة على الشركات المتعلقة بسنة 2004 والحال أنّ الإمتيازات المنصوص عليها بالتشريع الجبائي بعنوان المداخيل أو الأرباح المكتتبه أو الأرباح المعاد إستثمارها صلب المؤسسة تمنح في حدود المداخيل أو الأرباح المصرح بها في الآجال القانونية وهي غير صورة قضية الحال بإعتبار أنّ المطالبة بالضريبة أودعت تصريحها بالضريبة على الشركات المتعلقة بسنة 2004 بعد إنقضاء الأجل المنصوص عليه بأحكام الفصل 60 (I-2) من مجلة الضريبة كما أنّها لم ترفقه بشهادة تحرير لرأس المال المكتتب أو ما يعادلها، فضلا عن أنّها لم تصرّح بأيّ ربح متأتّي من القيمة الزائدة التي حققتها من التّفويت في عنصر من عناصر أصولها الثابتة المادية والخاضعة للضريبة على الشركات طبقا لأحكام الفصلين 11 (I) و 48 (I) من مجلة الضريبة.

وحيث قضت محكمة الحكم المطعون فيه أنّ الشركة المطالبة بالضريبة تنتفع بالتشجيعات المنصوص عليها بمجلة التشجيع على الإستثمارات بعنوان التنمية الفلاحية وقد تولّت إيداع التصريح بالإستثمار لدى وكالة النهوض بالفلاحة في 26 جانفي 2005، كما تولّت التصريح بعملية الإستثمار المذكورة قبل موفى الأجل الأقصى لإيداع التصريح السنوي بالضريبة المحدد ليوم 25 مارس

2005 طالما أن القيمة الزائدة التي حققتها كانت خلال السنة السابقة 2004 وتم إعادة استثمارها في نفس السنة بما يخوّل لها حقّ التمتع بالإمّياز الجبائي مناط الفصل 30 من مجلة التشجيع على الإستثمارات.

وحيث يقتضي الفصل 30 من مجلة تشجيع الإستثمارات أنّه: " تحوّل الإستثمارات المنصوص عليها بالفصل 27 من هذه المجلة الإنتفاع بالحوافز الجبائية التالية:

1. مع مراعاة أحكام الفصلين 12 و12 مكرّر من القانون عدد 114 لسنة 1989 المؤرخ في 30 ديسمبر 1989 المتعلق بإصدار مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات، يخوّل الإكتتاب في رأس المال الأصلي للمؤسسة أو الترفيع فيه طرح المداخيل أو الأرباح التي يقع استثمارها من المداخيل أو الأرباح الصافية الخاضعة للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين أو للضريبة على الشركات.

كما تحوّل الإستثمارات المنجزة من قبل المؤسسات طرح الأرباح التي تخصّص للإستثمار في صلب المؤسسة من الأرباح الصافية الخاضعة للضريبة على الشركات. ويتطلّب الإنتفاع بهذه التشجيعات الإستجابة للشروط المنصوص عليها بالفصل السابع من هذه المجلة.

بصرف النظر عن أحكام الفصلين 12 و12 مكرّر المشار إليهما أعلاه، يخوّل الإكتتاب في رأس المال الأصلي أو الترفيع فيه للمؤسسات التي تنجز إستثمارات في الجهات المنصوص عليها بالفصل 34 من هذه المجلة، طرح المداخيل أو الأرباح التي يقع استثمارها من المداخيل أو الأرباح الصافية الخاضعة للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين أو للضريبة على الشركات.

وحيث يقتضي الفصل 7 من نفس المجلة أنّه " مع مراعاة أحكام الفصلين 12 و12 مكرّر من القانون عدد 114 لسنة 1989 المؤرخ في 30 ديسمبر 1989 المتعلق بإصدار مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات، ينتفع الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المكتتبون في رأس المال الأصلي للمؤسسات التي تقوم بالأنشطة المشار إليها بالفصل الأوّل من هذه المجلة أو في الزيادة في رأس مالها بطرح المداخيل أو الأرباح التي يقع استثمارها وذلك في حدود 35

بالمائة من المداخل أو الأرباح الصافية الخاضعة للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين أو للضريبة على الشركات.

ويستوجب الإنتفاع بهذا الإمتياز:

- مسك محاسبة قانونية...
- أن تكون الأسهم والمنايات من رأس المال جديدة الإصدار،
- أن لا يتم التخفيض في رأس المال المكتتب مدة خمس سنوات...
- أن يرفق المتفعون بالطرح التصريح بالضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين أو الضريبة على الشركات بشهادة تحرير لرأس المال المكتتب أو ما يعادلها.

وحيث يقتضي الفصل 59 من قانون المالية لسنة 2004 أنه " تمنح الإمتيازات المنصوص عليها بالتشريع الجبائي بعنوان المداخل أو الأرباح المكتتبه في رأس مال المؤسسات التي تخوّل حقّ طرح المداخل أو الأرباح المكتتبه أو الأرباح المعاد إستثمارها في صلب المؤسسة في حدود المداخل أو الأرباح المصرّح بها في الآجال القانونية.

تطبّق أحكام هذا الفصل على الإمتيازات بعنوان المبالغ المودعة في حسابات الإدّخار في الأسهم وفي حسابات الإدّخار للإستثمار.

وحيث تستوجب الأحكام سالفه الإشارة التصريح في الآجال القانونية بالمداخل والأرباح القابلة للطرح بعنوان الإمتيازات الجبائية المنصوص عليها بعنوان الإكتتاب في رأس المال أو الزيادة فيه أو إعادة إستثمار المبالغ المستثمرة في القطاعات وبالجهات المنصوص عليها بالفصول 1 و 27 و 34 من مجلة تشجيع الإستثمارات، بالإضافة إلى إرفاق التصريح بشهادة تحرير لرأس المال المكتتب أو ما يعادلها، وهي شروط متلازمة، يكفي إنتفاء توفّر أحدها حتى يسقط حقّ الإنتفاع بالإمتياز الجبائي.

وحيث أنّ التصريح المقصود بالأحكام الواقع إستعراضها أعلاه ليس التصريح بالإستثمار الذي يودع لدى وكالة التّهوض بالإستثمارات الفلاحية وإنّما التصريح بالضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين أو الضريبة على الشركات والذي يستوجب أن يكون مرفقا بشهادة في تحرير رأس المال المكتتب أو ما يعادلها.

وحيث لا جدال في مختلف أطوار النزاع أنّ المطالبة بالضريبة لم تودع التصريح بالضريبة في الآجال المنصوص عليها بالفصل 60 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات، كما أنّها لم تصرّح بأرباحها ومداخيلها بل أنّ قاضي البداية حقّق أنّ جميع تصاريحها تضمّنت عبارة " لا نشاط" أو أنّها لم تحقّق أرباحا فضلا على عدم إرفاق التصريح بشهادة في تحرير رأس المال المكتتب أو ما يعادلها.

وحيث بناء على ما سبق، يكون قضاء محكمة الحكم المطعون فيه على النحو المبين أعلاه في غير طريقه قانونا وكان حكمها ضعيف التعليل ممّا يجعله حريا بالنقض على هذا الأساس.

ولهذه الأسباب:

قرّرت المحكمة:

أوّلا: قبول مطلب التعقيب شكلا وأصلا ونقض الحكم المطعون فيه وإحالة القضية على محكمة الاستئناف بتونس لتعيد النظر فيها ببيئة حكمية جديدة.

ثانيا: حمل المصاريف القانونية على المعقب ضدها.

وصدر هذا القرار عن الدائرة التعقيبية الأولى برئاسة الرئيس الأوّل للمحكمة الإدارية السيد عبد السلام المهدي قريصية، وعضوية المستشارين السيدين عادل الصباغ ومحمد القلال.

وتلي علنا بجلسة يوم 28 نوفمبر 2016 بحضور كاتبة الجلسة السيدة سماح الماجري.

المستشارة المقرّرة
كرعمة النفزي

الرئيس الأوّل للمحكمة الإدارية
عبد السلام المهدي قريصية

الكاتب العام للمحكمة الإدارية
الإمضاء: لطفي الخالدي