



القضية عدد: 312638

تاريخ القرار : 15 جويلية 2016

## قرار تعقيبي

باسم الشعب التونسي

أصدرت الدائرة التعقيبية الثانية بالمحكمة الإدارية القرار التالي بين:

المعقبة: الإدارة العامة للأداءات في شخص ممثلها القانوني، مقرها بشارع  
عدد  
، تونس،

من جهة،

والمعقب ضدها : ..... ، مقرها بشارع ..... ، نائبها الأستاذة

، الكائن مكتبها بعمارة ..... ، مكتب عدد ..... ، الطابق ..... ، المركز

، تونس،

من جهة أخرى.

بعد الإطلاع على مطلب التعقيب المدلى به من الإدارة العامة للأداءات والمرسم بكتابة المحكمة بتاريخ 21 فيفري 2012 تحت عدد 312638 طعنا في الحكم الصادر عن محكمة الاستئناف بتونس في القضية عدد 21031 بتاريخ 23 نوفمبر 2011 والقاضي بقبول الاستئنافين شكلا وفي الأصل بإقرار الحكم الابتدائي وإجراء العمل به وحمل المصاريف القانونية على المستأنفة.

وبعد الإطلاع على الحكم المطعون فيه والذي تفيد وقائعه أن المعقب ضدها خضعت إلى مراجعة أولية لوضعيتها الجبائية تعلقت بالضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين بعنوان سنة 2005 أفضت إلى صدور قرار في التوظيف الإجباري للأداء بتاريخ 17 مارس 2010 تحت عدد 2010/40 يقضي

بضبط مبلغ الأداءات والخطايا الموظفة عليها بما قدره أربعة وثلاثون ألفا وتسعمائة وأربعة وثمانون ديناراً و208 من المليمات (34.984,208د)، فاعترضت عليه أمام المحكمة الابتدائية بتونس التي قضت بموجب حكمها الصادر بتاريخ 24 نوفمبر 2010 في القضية عدد 4350 بقبول الاعتراض شكلاً وفي الأصل بإقرار قرار التوظيف الإجمالي للأداء مع تعديل نصه وذلك بإلزام المعارضة بدفع مبلغ ألفين وثلاثمائة وثمانية وتسعين ديناراً و340 من المليمات (2.398,340د) أصلاً وخطايا، فاستأنفت إدارة الجباية أمام محكمة الاستئناف بتونس التي تعهّدت بالقضية وأصدرت فيها الحكم المبيّن منطوقه بالطّالع والذي هو موضوع الطعن الراهن.

وبعد الإطلاع على مستندات التعقيب المدلى بها من الإدارة العامة للأداءات بتاريخ 8 مارس 2012 والرامية إلى قبول مطلب التعقيب شكلاً وأصلاً ونقض الحكم المطعون فيه وإحالة القضية على محكمة الاستئناف المختصة وحمل المصاريف القانونية على المعقب ضدها وذلك بالإستناد إلى ما يلي :

أولاً- سوء تأويل أحكام الفقرة 2 من الفصل 30 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات، بمقولة أنّه تبين لإدارة الجباية بمناسبة عملية المراجعة الأولية للوضعية الجبائية للمعقب ضدها أنّها تمتلك نسبة 60% من رأس مال الشركة العامة لبلور السيارات وأنّ هذه الأخيرة خضعت لمراجعة جبائية معمّقة أفضت إلى معاينة نقص في أرقام المعاملات المصرح بها ناتج عن عدم التصريح بجملة من البيوعات بلغت قيمتها سنة 2005 مائة وستة وستين ألفاً ومائة وسبعين ديناراً و062 من المليمات (166.170,062د) وفي غياب توضيحات ومبررات لذلك النقص تمّ اعتبار ذلك المبلغ أرباحاً مخفية على معنى أحكام الفصل 30 المذكور وتمّ على ذلك الأساس إدماجه ضمن قاعدة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين بالنسبة للمعقب ضدها، إلّا أنّ محكمة البداية قضت بتعديل التوظيف وتطبيق نسبة ربح على الأرباح المخفية المعتبرة كمداخيل موزعة متعلّلة في ذلك بعدم جواز تطبيق الأداء مرتين على نفس الدخل وأيّدها في ذلك محكمة الحكم المنتقد وهو ما لا يستقيم قانوناً على اعتبار أنّ الشركة تعمّدت عدم التصريح صلب محاسبتها بتلك الأرباح أو المداخيل وأنّ النتيجة الحتمية لذلك هو اعتبارها أرباحاً موزعة على المساهمين كلّ حسب منابه في رأس المال لا سيّما وأنّ مقتضيات الفصل 30-2 سالف الذكر جاءت صريحة في اعتبار الأرباح المخفية مداخيل موزعة وتخضع بصفتها تلك للضريبة على الدخل بين أيدي المساهمين أو الشركاء، هذا وقد استقرّ الفقه والقضاء على اعتبار مناب الشركاء بشركات رؤوس الأموال من النقص في رقم المعاملات الذي تتمّ معاينته على مستوى الشركات المذكورة كمداخيل أوراق مالية تخضع للضريبة على الدخل بين أيدي الشركاء على أساس مبلغها الخام دون إعمال نسبة ربح عليها باعتبار ثبوت تسجيل كلّ أعباء الإستغلال بعنوانها وعلى ذلك الأساس تكون قيمة

الأرباح الصافية المتأتية من هذه العمليات وبالتالي الأرباح الخفية الناتجة عنها مساوية لأرقام المعاملات نفسها وهو نفس التوجه المعمول به في القانون المقارن.

ثانيا- سوء التعليل، بمقولة أن محكمة الحكم المنتقد قضت بإقرار حكم محكمة البداية القاضي بتعديل قرار التوظيف الإجباري للأداء باعتماد نسبة ربح على أرقام المعاملات غير المصرح بها على أساس عدم جواز التوظيف المزدوج للأداء وهو تعليل لا يستقيم قانونا طالما أن أرقام المعاملات غير المصرح بها تعتبر في مجموعها مبالغ تم قبضها دون تدوينها بالمحاسبة وانتفع بها الشركاء وأن الشركات التي تتعمد عدم التصريح بجزء من أرقام معاملاتها ولا تدونها بمحاسبتها تقوم في نفس الوقت بطرح كل الأعباء التي استلزمها استغلالها وهو ما يجعل الأرباح غير المصرح بها هي في الواقع أرباح صافية وقد استقر الفقه والقضاء على اعتبار مناب الشركاء بشركات رؤوس الأموال من النقص في رقم المعاملات الذي تتم معانيته على مستوى الشركات المذكورة كمداخيل أوراق مالية تخضع للضريبة على الدخل بين أيدي الشركاء على أساس مبلغها الخام، كما أن موقف محكمة الإستئناف ينطوي على تناقض واضح بما أنها في نفس الوقت اعتبرت أن توظيف الأداء على مستوى الشركة وعلى مستوى المساهمين يؤدي إلى ازدواج في التوظيف وأن تطبيق نسبة ربح على المبالغ غير المصرح بها لا يعتبر كذلك بمعنى أنه لا وجود لأي مانع من توظيف الضريبة على مستوى الشركة ثم على مستوى المساهمين شريطة عدم التوظيف على المبلغ الخام وإنما على نسبة الربح فقط.

وبعد الإطلاع على مذكرة الأستاذة ..... في الرد على مستندات التعقيب نيابة عن المعقب ضدّها المدلى بها بتاريخ 18 جويلية 2013 والتي تمسكت فيها برفض مطلب التعقيب أصلا بالإستناد إلى ما يلي :

أولا- بخصوص سوء تأويل أحكام الفقرة 2 من الفصل 30 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات : فإنه يتبين من صريح عبارات الفصل 30 المذكور أن أحكامه تعلقت بالأرباح الخفية وليس بأرقام المعاملات، كما أن استنتاج إدارة الجباية أن النقص في رقم المعاملات الواقع معانيته لدى الشركة العامة لبلور السيارات يعتبر مداخيل موزعة فيه مخالفة لأحكام الفصل المذكور باعتبار أن ذلك النقص لا يمثل حسب التشريع الجبائي الجاري به العمل والفقه الإداري حالة من حالات توزيع الأرباح الخفية، كما أن توظيف الأداء على ذلك الرقم بين أيدي الشركة وبين أيدي المطالبة بالضريبة كمداخيل أوراق مالية يعدّ خرقا لمبدأ عدم تحميل نفس الدخل التوظيف مرتين مثلما انتهت إلى ذلك محكمة الإستئناف المطعون في حكمها.

ثانيا- بخصوص سوء التعليل : إن محكمة الإستئناف أحسنت تعليل حكمها لما قضت بتطبيق نسبة ربح على أرقام المعاملات المخفية للشركة التي تساهم في رأس مالها المطالبة بالضريبة على أساس عدم جواز توظيف الأداء مرتين مرة بين أيدي الشركة وأخرى بين أيدي المساهم فيها ذلك أن تنصيب الفصل 30 من مجلة الضريبة على الأرباح المخفية يقضي فرضية اعتبار أرقام المعاملات غير المصرح بها من قبل الشركة كمداخل موزعة.

وبعد الإطلاع على بقية الأوراق المظروفة بالملف.

وبعد الإطلاع على القانون عدد 40 لسنة 1972 المؤرخ في غرة جوان 1972 والمتعلق بالمحكمة الإدارية مثلما تم تنقيحه وإتمامه بالنصوص اللاحقة وآخرها القانون الأساسي عدد 2 لسنة 2011 المؤرخ في 3 جانفي 2011.

وعلى مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات.

وبعد الإطلاع على ما يفيد استدعاء الطرفين بالطريقة القانونية لجلسة المرافعة المعينة ليوم 20 جوان 2016، وبها تلا المستشار المقرر السيد محمد اللطيف ملخصا لتقريره الكتابي وحضر ممثل الإدارة العامة للأداءات وتمسك بمسندات الطعن طالبا الحكم طبقها ولم تحضر نائبة المعقب ضدها وبلغها الإستدعاء،

إثر ذلك قرّرت المحكمة حجز القضية للمفاوضة والتصريح بالقرار بجلسة يوم 15 جويلية 2016.

وبها، وبعد المفاوضة القانونية صُرح بما يلي :

- من جهة الشكل :

حيث قُدم التعقيب في ميعاده القانوني ممن له الصفة والمصلحة ثم استوفى بقبية شروطه الشكلية والإجرائية، لذا فقد تعين قبوله من هذه الناحية.

- من جهة الأصل :

عن المطعين المأخوذين من سوء تأويل أحكام الفقرة 2 من الفصل 30 من مجلة الضريبة على

دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات وسوء التعليل لتداخلهما ووحدة القول فيهما :

حيث تمسكت المعقبة بأنه تبين لإدارة الجباية بمناسبة عملية المراجعة الأولية للوضعية الجبائية للمعقب

ضدها أنها تمتلك نسبة 60 % من رأس مال الشركة العامة لبلور السيارات وأن هذه الأخيرة خضعت

لمراجعة جبائية معمّقة أفضت إلى معاينة نقص في أرقام المعاملات المصرح بها ناتج عن عدم التصريح بجملة

من البيوعات بلغت قيمتها سنة 2005 مائة وستة وستين ألفا ومائة وسبعين ديناراً و062 من المليمات (166.170,062د) وفي غياب توضيحات ومبررات لذلك النقص تم اعتبار ذلك المبلغ أرباحاً مخفية على معنى أحكام الفصل 30 المذكور وتم على ذلك الأساس إدماجه ضمن قاعدة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين بالنسبة للمعقب ضدها، إلا أن محكمة البداية قضت بتعديل التوظيف وتطبيق نسبة ربح على الأرباح المخفية المعتبرة كمداخيل موزعة متعللة في ذلك بعدم جواز تطبيق الأداء مرتين على نفس الدخل وأيدها في ذلك محكمة الحكم المنتقد وهو ما لا يستقيم قانوناً على اعتبار أن الشركة تعمدت عدم التصريح صلب محاسبتها بتلك الأرباح أو المداخيل وأن النتيجة الحتمية لذلك هو اعتبارها أرباحاً موزعة على المساهمين كل حسب منابه في رأس المال لا سيما وأن مقتضيات الفصل 2-30 سالف الذكر جاءت صريحة في اعتبار الأرباح المخفية مداخيل موزعة وتخضع بصفتها تلك للضريبة على الدخل بين أيدي المساهمين أو الشركاء. هذا وقد استقرّ الفقه والقضاء على اعتبار مناب الشركاء بشركات رؤوس الأموال من النقص في رقم المعاملات الذي تتم معانيته على مستوى الشركات المذكورة كمداخيل أوراق مالية تخضع للضريبة على الدخل بين أيدي الشركاء على أساس مبلغها الخام دون أعمال نسبة ربح عليها باعتبار ثبوت تسجيل كل أعباء الإستغلال بعنوانها وعلى ذلك الأساس تكون قيمة الأرباح الصافية المتأتية من هذه العمليات وبالتالي الأرباح الخفية الناتجة عنها مساوية لأرقام المعاملات نفسها وهو نفس التوجه المعمول به في القانون المقارن. كما أضافت المعقبة أن موقف محكمة الحكم المنتقد لا يستقيم قانوناً طالما أن أرقام المعاملات غير المصرح بها تعتبر في مجموعها مبالغ تم قبضها دون تدوينها بالحاسبة وانتفع بها الشركاء وأن الشركات التي تتعمد عدم التصريح بجزء من أرقام معاملاتها ولا تدونها بمحاسبتها تقوم في نفس الوقت بطرح كل الأعباء التي استلزمها استغلالها وهو ما يجعل الأرباح غير المصرح بها هي في الواقع أرباح صافية، ثم إن موقفها ذاك ينطوي على تناقض واضح بما أنها في نفس الوقت اعتبرت أن توظيف الأداء على مستوى الشركة وعلى مستوى المساهمين يؤدي إلى ازدواج في التوظيف وأن تطبيق نسبة ربح على المبالغ غير المصرح بها لا يعتبر كذلك. بمعنى أنه لا وجود لأي مانع من توظيف الضريبة على مستوى الشركة ثم على مستوى المساهمين شريطة عدم التوظيف على المبلغ الخام وإنما على نسبة الربح فقط.

وحيث يقتضي الفصل 30 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات أنه : " تعتبر كمداخيل موزعة :

1. ما لم يقع إثبات ما يخالف ذلك، المبالغ التي توضع على ذمة الشركاء مباشرة أو بواسطة الغير بعنوان تسبقات أو قروض أو أقساط باستثناء تلك التي تسند بين الشركة الأم وشركاتها الفرعية.

وإذا أرجعت هذه المبالغ للشخص المعنوي، يخصم قسط الضرائب التي وظفت على هذه المبالغ من الضريبة المستحقة بعنوان السنة التي تم فيها الترجيع أو بعنوان السنوات اللاحقة.

2. المكافآت والامتيازات والأرباح الخفية.

3. مكافآت الحضور الممنوحة لأعضاء مجلس الإدارة أو مجلس المراقبة بصفتهم تلك ومكافآت أعضاء مجلس الإدارة".

وحيث جاءت المقتضيات السالف بياؤها صريحة في اعتبار الأرباح الخفية للشركة التي يكون المطالب بالضريبة مساهما فيها تُعدّ مداخيلًا موزعة وتوظّف بالتالي الضريبة عليها في مجملها، ولا يمكن تبعا لذلك اعتبارها أرقام معاملات توظف الضريبة على نسبة منها فقط مثلما ذهبت إلى ذلك محكمة البداية وأيدتها في ذلك محكمة الإستئناف المطعون في حكمها، لا سيّما وأنّ تلك الأرباح لا تخضع إلى أعباء خاصة وإنّما يكون حكم حملة الموارد الموظف عليه الأداء والتي تتحمل مجموعة من الأعباء العامة يقع طرحها من قاعدة التوظيف.

وحيث، وخلافا لما انتهت إليه محكمة الحكم المطعون فيه، فإنّ اعتبار أرقام المعاملات المخفية للشركات مداخيل موزعة بين المساهمين فيها توظف عليها الضريبة على الدخل لا يعدّ توظيفًا مزدوجًا للضريبة باعتبار أنّ مداخيل الأوراق المالية تعدّ وفقا لمقتضيات القانون الجبائي مداخيلًا خاضعة للضريبة بين أيدي الشركاء كلّ في حدود مساهمته في رأس المال.

وحيث وعليه، فإنّ محكمة الإستئناف بقضائها على النحو السالف بيانه أعلاه تكون قد أساءت تطبيق مقتضيات الفصل 30 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات، وتعيّن لذلك قبول المطعنين المائلين كقبول التعقيب برّمته ونقض الحكم المطعون فيه على ذلك الأساس.

ولهذه الأسباب

قررت المحكمة :

أولا : قبول التعقيب شكلا وأصلا ونقض الحكم المطعون فيه وإحالة القضية على محكمة الإستئناف بتونس لتعيد النظر فيها بهيئة حكمية جديدة.

ثانيا : حمل المصاريف القانونية على المعقب ضدها.

وصدر هذا القرار عن الدائرة التعقيبية الثانية بالمحكمة الإدارية برئاسة السيّد رضا بن محمود  
وعضوية المستشارين السيدين محمد الهادي الوسلاطي وعادل الصّبّاغ.  
وتلي علنا بجلسة يوم 15 جويلية 2016 بحضور كاتبة الجلسة السيدة وسيلة النفزي.

المستشار المقرر

٢١٦  
محمد اللطيف

رئيس الدائرة

رضا بن محمود

الكاتب العام للمحكمة الإدارية

توفيق بوفنايد