



قرار تعقيبي

باسم الشعب التونسي

أصدرت الدائرة التعقيبية الأولى بالمحكمة الإدارية القرار التالي بين:

المعقّبة: الشركة المالية للإستثمار في شخص ممثلها القانوني، مقرّها الإجتماعي بـ"

"، مكتب 2-2 نهج ، ، " ، ، 2045 تونس، نائبها الأستاذ .

الكائن مكتبه ؛ ، مكتب ، نهج ، موندليزير - تونس،

من جهة ،

والمعقّب ضدّه: الإدارة العامة للأداءات، في شخص ممثّلها، مقرّها بشارع

، البليدير - 1002 تونس،

من جهة أخرى.

بعد الإطلاع على مطلب التعقيب المقدّم من الأستاذ

المذكورة أعلاه والمرسّم بكتابة المحكمة بتاريخ 12 فيفري 2010 تحت عدد 311004 طعنا في

الحكم الصادر عن محكمة الإستئناف بتونس تحت عدد 84587 بتاريخ 8 جويلية 2009 والقاضي

بـ " قبول الإستئناف شكلا وفي الأصل بإقرار التوظيف الإجباري الصادر بتاريخ 23 نوفمبر

1999 مع حذف خطايا الأساس. "

وبعد الإطلاع على الحكم المطعون فيه الذي تفيد وقائعه أنّ المعقّب ضدّها خضعت إلى

مراجعة معمّقة لوضعيتها الجبائية شملت الضريبة على الشركات والأقساط الإحتياطية والمعلوم على

المؤسسات ذات الصبغة الصناعية أو التجارية أو المهنية بعنوان الفترة الممتدة من 1 جانفي 1994 إلى 30 سبتمبر 1998 صدر على إثرها قرار في التوظيف الإجباري للأداء تحت عدد 900-99/29 بتاريخ 23 نوفمبر 1999، يقضي بمطابقتها بدفع مبلغ جملي لفائدة الخزينة قدره مليونان وثمانمائة وثمانية وعشرون ألفا وسبعمائة وثمانية عشر دينار و916 من المليمات (2.828.718,916 دينار) أصلا وخطايا (منها - 1.650.198,355 دينار بعنوان أصل الأداء و 848.480,892 دينار بعنوان خطايا التأخير و330039,669 دينار بعنوان خطايا الأساس). فإعترضت عليه المعقبة أمام اللجنة الخاصة بالتوظيف الإجباري بتونس 2 التي أصدرت قرارها بتاريخ 13 جوان 2000 في القضية عدد 900-99/29 القاضي نهائيا بـ " قبول الاستئناف شكلا وفي الأصل بإقرار قرار التوظيف الإجباري عدد 900-99/29 الصادر بتاريخ 23 نوفمبر 1999 مع تعديل نصه بالخط من المبالغ المالية إلى ما قدره ألفان وثمانمائة وسبعة وتسعون دينارا ومائة وواحد وسبعون مليما (2.897,171د). بما فيها من أصل أداء وخطايا الأساس والتأخير " فتعقبته إدارة الجباية أمام المحكمة الإدارية التي قرّرت في 18 أكتوبر 2004 في القضية عدد 34805 " قبول مطلب التعقيب شكلا وأصلا ونقض القرار المطعون فيه وإحالة القضية إلى محكمة الاستئناف بتونس لتعيد النظر فيها بهيئة حكومية جديدة (...)"

وأعدت مصالح الجباية نشر القضية بمحكمة الاستئناف بتونس فقررت هذه الأخيرة في القضية عدد 41555 بتاريخ 11 جانفي 2007 " قبول الاستئناف شكلا وفي الأصل إقرار قرار التوظيف الإجباري الصادر بتاريخ 23 نوفمبر 1999 تحت عدد 900-99/29 مع حذف خطايا الأساس لسنة 1995 وحمل المصاريف القانونية على المستأنفة " فتعقبته الشركة المالية للإستثمار أمام المحكمة الإدارية التي قرّرت بتاريخ 30 جوان 2008 في القضية عدد 38599 بـ " قبول مطلب التعقيب شكلا وأصلا ونقض الحكم المطعون فيه وإحالة القضية إلى محكمة الاستئناف بتونس لتعيد النظر فيها بهيئة حكومية جديدة (...)"

وأعدت الإدارة المعقّب ضدها نشر القضية أمام محكمة الاستئناف بتونس التي أصدرت بتاريخ 8 جويلية 2009 حكمها المبيّن منطوقه بالطالع وموضوع الطعن المائل.

وبعد الإطلاع على المذكرة في بيان أسباب الطعن المدلى بها بتاريخ 8 أفريل 2010 والرامية إلى قبول مطلب التعقيب شكلا وأصلا والقضاء بنقض القرار المطعون فيه وإحالة القضية على محكمة الإستئناف بتونس للنظر فيها بمهيئة أخرى وذلك بالإستناد إلى ما يلي:

المطعن الأول: خرق القانون

1- خرق أحكام الفصل 191 من مجلة المرافعات المدنية والتجارية لإتصال القضاء بتعديلات سنتي 1996 و1997 في مادة الضريبة على الشركات: بمقولة أنه طبقا لأحكام الفصل المذكور يرجع القرار الذي تصدره محكمة التعقيب بالنقض الطرفين للحالة التي كانا عليها في خصوص ما تسلط عليه النقض وهو مبدأ عام في فقه قضاء المحكمة الإدارية غير أن محكمة القرار المتقد آيدت قرار التوظيف الإجباري في صيغته الأولى غير مكترثة بمراحل التقاضي السابقة والتي تمثلت في أن قرار اللجنة الخاصة بالتوظيف الإجباري إستبعد تعديلات سنتي 1996 و1997 في مادة الضريبة على الشركات المتعلقة بالقيمة الزائدة على الأسهم وبطرح المدّخرات وأصبحت المبالغ المحكوم بها من طرف اللجنة المذكورة تساوي التعديلات المطالب بها في مادة المعلوم على المؤسسات وشمل تعقيب الإدارة مسألتين فحسب وهما سقوط حق الإدارة في مراجعة سنة 1995 وحقها في المطالبة بالأقساط الإحتياطية، أي أن بقية المسائل التي تعرّض لها قرار اللجنة المذكورة بالنسبة لعناصر التوظيف لسنتي 1996 و1997 لم تكن محل طعن بالتعقيب وأحرزت قوة إتصال القضاء وأن المبالغ المتعلقة بها ضمن قرار التوظيف والمتمثلة في (39.861,150د) بعنوان توظيف الضريبة على الشركات لسنة 1996 و(35.875,035د) بعنوان الأقساط الإحتياطية لسنة 1997 لا يمكن أن تكون موضوع نزاع من جديد.

2- سوء تأويل أحكام الفصل 19 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات بمقولة أن هذا الفصل يرتّب الإنتفاع بالإمتياز الجبائي المحقق سنة 1994 بتوفّر إحدى الفرضيتين فإما بأن يقوم المطالب بالأداء بإدراج القيمة الزائدة عن إعادة التقييم للأصول ضمن حساب إحتياطي خاص أو أن يدمج المطالب بالأداء القيمة الزائدة مباشرة في رأس المال ويضعها تحت قسيمة خاصة وهو ما قامت به المعقبة إذ أنها تولّت بإعتبارها شركة إستثمار ذات رأس مال قارّ تمتلك محفظة من الأسهم إعادة تقييم أصولها المتمثلة في أسهم مدرجة ببورصة الأوراق المالية بتونس على مستوى القوائم المالية لسنة 1994 بما قيمته (2.484.674,887د) وقامت بتسجيل القيمة الناشئة عن تلك العملية بحساب " احتياطي خاص متأتي من عملية إعادة التقييم" وقامت بمقتضى قرار

الجلسة العامة الخارقة للعادة المنعقدة في 7 أوت 1995 بالترافع في رأس مال الشركة بإدماج الإحتياطي المتأثري من عملية إعادة التقييم (2.484.674,887 د) ضمن قسيمة خاصة وإدماج مبلغ (15.325,113 د) وبعنوان إحتياطي عام صلب رأس مال الشركة ونتج عن الترفيع في رأس مال الشركة توزيع 250.000 سهم مجانية بنسبة 5 أسهم مجانية عن كل 6 أسهم قديمة عن طريق شركة الوساطة بالبورصة " التي تولت إعلام المساهمين بأن الأسهم المجانية متأثية من الإحتياطي الخاص بعملية التقييم وأنّ عملية التفويت في هذه الأسهم تخضع لشروط معيّنة بموجب عدم خضوع عملية الترفيع في رأسمال الشركة للضريبة، غير أنّ محكمة القرار المتقدمت إعتبرت أنّه ولئن توفّرت شروط إعفاء الشركة المعقّبة خلال سنة 1994 من الضريبة بناء على عملية إعادة تقييم أصولها فإنّ المبلغ المدمج في رأس المال سنة 1995 لم يبرز تحت قسيمة خاصة بعنوان نفس السنة، بالرغم من أنّ مجلة الضريبة نفسها لا تنصّ على سقوط الحق في الإعفاء من الضريبة فيما يتعلق بالسنوات الموالية لوقوع عملية إعادة التقييم، وأنّ الآثار القانونية للفصل 19 منها تنتهي في سنة إعادة التقييم بما يكون معه إخضاع المعقّبة للضريبة بعنوان سنة 1995 والسنوات التي تليها دون أساس قانوني.

3- سوء تأويل الفصل 19 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات فيما يتعلّق بإخضاع الإحتياطي المتأثري من التقييم للضريبة في صورة عدم وضعه تحت قسيمة خاصة بمناسبة إدماجه في رأس المال ذلك أنّ الفصل المذكور لم يربّب جزاء جبائيا في صورة إدماج الإحتياطي في رأس المال أو في صورة وضع الإحتياطي المتأثري من إعادة تقييم الأسهم تحت قسيمة خاصة بمناسبة إدماجه في رأس المال في السنوات الموالية لوقوع عملية إعادة التقييم بالإضافة إلى أنّه يتعرض إلى القيمة الزائدة الناتجة عن إعادة التقييم وليس إلى الإحتياطي وأن تلك القيمة تدرج ضمن حساب إحتياطي خاص أو تدمج في رأس المال تحت قسيمة خاصة حتى يجوز الإعفاء من الضريبة وذلك فيما يتعلق بسنة إعادة تقييم الأسهم ولا يتعلق بكيفية إستعمال الإحتياطي المكوّن في سنة إعادة التقييم في السّنات الموالية.

4- سوء تأويل الفصل 19 فيما يتعلق بإعتبار أن توزيع أسهم مجانية وعدم الإحتفاظ بها يؤدّي إلى سقوط الحق في الإمتياز الجبائي المحقق سنة 1994 بمقولة أنّ الفصل 19 المذكور لم يتضمّن شرط إحتفاظ المطالب بالأداء بالأسهم الناجمة عن الترفيع في رأس مال الشركة بإدماج الإحتياطي المتأثري من إعادة تقييم الأسهم وعدم توزيعها على المساهمين.

5- خرق أحكام الفصل 34 من الدستور بخرق مبدأ الشرعية بمقولة أنّ محكمة الإستئناف أضافت شروطاً للإعفاء من الضريبة لم يتضمّنهما الفصل 19 من مجلة الضريبة ولم تأت بها القوانين عموماً.
6- خرق أحكام الفصلين 540 و 541 من مجلة الإلتزامات والعقود بمقولة أنّ محكمة الحكم المنتقد لم تيسّر في تأويل الفصل 19 سالف الإشارة وزادت في التضييق حتى حمّلتها ما لا يحتمل وقولته ما لم يقل.

7- خرق مبدأ معارضة الإدارة بفقهاها وخرق أحكام الفصل 547 من مجلة الإلتزامات والعقود بالسّماح لها بنقض ما تمّ من جهتها بمقولة أنّ إدارة الجباية خالفت مراسلة الإدارة العامة للدراسات والتشريع الجبائي عدد 1277 التي أقرّت صراحة أنّ إدماج الإحتياطي المتأني من إعادة التقييم للأسهم صلب رأس المال على النحو الذي قامت به المعقبة لا يؤدي إلى إخضاعه للضريبة على الشركات.

8- خرق أحكام الفصل 320 من مجلة الشركات التجارية بمقولة أنّ قضاء محكمة الإستئناف بتأييد قرار التوظيف بسبب إدماج الإحتياطي المتأني من إعادة التقييم وتوزيع الأسهم المجانية على المساهمين وعدم إحتفاظ الشركة بتلك الأسهم يتعارض مع مبدأ تداول الأسهم من تاريخ تحقيق الترفيع في رأس المال.

9- خرق أحكام الفصول 43 و 44 و 46 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية بمقولة أنّ محكمة الإستئناف أيّدت إخضاع الإحتياطي المتأني من إعادة تقييم الأسهم للأداء بسبب عدم وضعه تحت قسيمة خاصة والحال أنّ الإدارة إستجلبت هذا الشرط إثر إصدار قرار التوظيف الإلجباري دون أن تثبت وجود معلومات لم يكن لها علم بها خلال الطور الإداري للمراجعة ودون مراعاة الإجراءات الواردة بالفصلين 43 و 44 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية.

10- سوء تطبيق القانون بالخلط بين أحكام الفصل 19 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات وأحكام الفقرة VII (خامساً) من الفصل 48 من نفس المجلة بمقولة أنّ محكمة الإستئناف إستندت في إحدى حيثياتها لأحكام الفصل 48 الفقرة VII (خامساً) من مجلة الضريبة معتبرة أنّ الأرباح المتأنية من التفويت في الأسهم من قبل شركات الإستثمار ذات رأس المال القار الخاضعة للقانون عدد 92 لسنة 1988 المؤرخ في 2 أوت 1988 تطرح من الربح الخاضع للضريبة شريطة أن يقع رصد قيمتها ضمن خصوم الموازنة في حساب يسمّى "إحتياطي ذو نظام خاص" يجمّد لمدة خمس سنوات ابتداء من تاريخ ختم موازنة السنة التي تمّ خلالها التفويت،

والحال أنّ مقتضيات المنطبعة هي تلك المتعلقة بالنظام الجبائي للتعديلات على رأس المال الخاصة بإدماج الإحتياطي المتأني من إعادة تقييم الأسهم ومدى خضوع الترفيع في رأسمال شركة الإستثمار ذات الرأس المال القار للضريبة على الشركات أم لا.

11- خرق أحكام الفصل 6 من الدستور بمقولة أنّ محكمة القرار المنتقد أخّلت بمبدأ المساواة لما أيدت قرار التوظيف بدعوى أنّ المعقبة أدجت الإحتياطي المتأني من إعادة تقييم الأسهم في رأس المال دون وضعه تحت قسيمة خاصة والحال أنّ الإدارة الجبائية إعتبرت أنّه لا يجوز مطالبة شركة " بالضريبة على الشركات بسبب عدم وضعها الإحتياطي المتأني من إعادة تقييم الأسهم تحت قسيمة خاصة بمناسبة إدماجه في رأس المال كما يتّضح ذلك من المراسلة المؤرخة في 5 فيفري 1998، وقد كان بإمكان الإدارة أن تطلب من المعقبة القيام بالتصحّيات أو بالتعديلات التي تراها ضرورية لتسوية وضعيتها.

المطعن الثاني: ضعف التعليل

1- التناقض بين حيثيات الحكم الإستئنائي ونصّ حكمه بمقولة أنّ محكمة الأصل ورغم إقرارها صراحة بأنّ الإدارة المستأنفة قد فوتت على نفسها إستئناف العناصر المتعلقة بتوظيف الضريبة على الشركات بعنوان سنة 1996 وتوظيف الأقساط الإحتياطية بعنوان سنة 1997 وإتصل بها القضاء فإنّها في المقابل تقضي بتأييد قرار التوظيف الإجباري في جميع عناصره.

2- ضعف التعليل في خصوص المطعن المتعلق برجوع الإدارة في فقهاها وبخرق مبدأ الإستقرار القانوني للمطالب بالأداء بمقولة أنّ محكمة الأصل إعتبرت أنّ مراسلة الإدارة العامة للدراسات والتشريع الجبائي لم تقرّر للمعقبة أي حقّ في الإعفاء وإنّما أجابتها بوضوح بما لها وما عليها في حين أنّ المطعن لم يتعلق بمضمون المراسلة وإنّما برجع الإدارة في فقهاها ولم تجب المحكمة على المطعن المتعلق بخرق مبدأ الإستقرار القانوني للمطالب بالأداء.

3- ضعف التعليل في خصوص طبيعة الوثائق المحاسبية إذ لم تبين محكمة الموضوع طبيعة الوثائق المحاسبية ومتى قدّمت إليها والتي أسست عليها قضاءها بأنّ المعقبة أدجت المبلغ الناتج عن إعادة التقييم في رأس مالها خلال سنة 1995 دون إبرازه تحت قسيمة خاصة بعنوان نفس السنة.

4- سوء التعليل في خصوص تفسير المراسلة عدد 1277 الصادرة عن الإدارة العامة للدراسات والتشريع الجبائي بمقولة أنّ محكمة الأصل إعتبرت أنّ الإدارة لم تقرّر للمعقبة أي حقّ في الإعفاء بموجب مراسلة الإدارة العامة للدراسات والتشريع عدد 1277 والحال أنّ المراسلة المذكورة موجّهة

لها شخصيا وتنطبق على حالتها بالتحديد وتعرضت لعملية الترفيع في رأس المال على النحو الذي قرّره الجلسة العامة الحارقة للعادة.

5- سوء التعليل المترتب عن الخلط بين أحكام الفصل 19 من مجلة الضريبة وأحكام الفصل 48 من نفس المجلة.

6- إنعدام التعليل في خصوص الدفع المتعلق بعدم تضمن قرار التوظيف الإلزامي شرطا لوضع الإحتياطي المتأتي من إعادة تقييم الأسهم تحت قسيمة خاصة وضرورة إحتفاظ المعقبة بالأسهم وعدم التفويت فيها وهي أسباب أضافتها الإدارة أثناء نشر النزاع في القضية الإستئنافية عدد 84587 وحرمت المعقبة من مناقشتها في الطور الإداري.

7- إنعدام التعليل في خصوص الدفع المتعلق بخرق أحكام الفصل 547 من مجلة الإلتزامات والعقود.

8- إنعدام التعليل في خصوص الدفع المتعلق برفض مطلب إعادة النشر شكلا بسبب تضمّنه لردود على المطاعن المثارة من طرف المعقبة أمام المحكمة الإدارية بمناسبة تعقيبها للحكم الإستئنافي عدد 41555.

المطعن الثالث: تجاوز السلطة

1- تجاوز السلطة المترتب عن تأييد قرار التوظيف رغم إستحلاب أسس توظيف متعلقة بتوزيع أسهم مجانية على المساهمين وعدم وضع الإحتياطي المترتب عن إعادة التقييم تحت قسيمة خاصة غير مضمّنة بقرار التوظيف الإلزامي لصالح أحد طرفي النزاع والقضاء بأكثر مما طلبه الخصوم.

2- تجاوز السلطة بالقضاء أكثر من طلبات الخصوم بمقولة أنّ محكمة الحكم المنتقد قضت بشرعية قرار توظيف الأداء على إدماج الإحتياطي المتأتي من إعادة تقييم الأسهم بسبب عدم وضع الإحتياطي تحت قسيمة خاصة والحال أنّ وزير المالية لم يرتّب عن عدم إحترام الشرط المتعلق بالقسيمة أي جزاء جبائي بمراسلته المؤرخة في 25 فيفري 1998.

المطعن الرابع: تحريف الوقائع

1- تحريف الوقائع بالقول أنّ الوثائق المحاسبية تضمّنت أنّ الإحتياطي المتأتي من إعادة تقييم الأسهم لم يبرز تحت قسيمة خاصة والحال أنّ ملف القضية خال من أي وثيقة محاسبية مقدّمة من المعقبة تدلّ على أنّها لم تقم بإدراج الإحتياطي المتأتي من إعادة تقييم الأسهم ضمن قسيمة خاصة بل على العكس يتبيّن بالرجوع إلى أوراق الملف أنّ المعقبة قد وضعت الإحتياطي المتأتي من إعادة تقييم الأسهم تحت قسيمة خاصة وهو ما يمكن تأصيله إنطلاقا من إعتراضها على نتائج المراجعة المؤرخة في

29 جويلية 1999 ومن تقريرها المقدم إلى لجنة المراضة المؤرخ في 29 نوفمبر 1999 ومن إعتراضها على قرار التوظيف في 20 ديسمبر 1999.

2- تحريف الوقائع في خصوص عدم إبقاء الأسهم الموزعة على ذمة الشركة بمقولة أن محكمة الإستئناف تغاضت على ما تضمنته مراسلة الوسيط " من تنبيه المساهمين إلى أن الأسهم المسندة مجانا إلى المساهمين تبقى على ذمة الشركة وأن إحالة الأسهم الموزعة يؤدي إلى دفع الضريبة على الشركات.

3- تحريف الوقائع في خصوص الحق في الإعفاء بخصوص المراسلة عدد 1277 الصادرة عن الإدارة العامة للدراسات والتشريع الجبائي لما إعتبرت محكمة الإستئناف أنها لم تعف صراحة عملية الترفيع في رأسمال الشركة والحال أن المراسلة المذكورة إستندت صراحة لمحضر الجلسة العامة الخارقة للعادة التي قرّرت الترفيع في رأس المال ومراسلة الوسيط " الموجهة لكل المساهمين بتاريخ 5 سبتمبر 1995.

المطعن الخامس: هضم حقوق الدفاع بمقولة أن سبب التوظيف المأخوذ من إخضاع الإحتياطي المتأتي من إعادة تقييم الأسهم يرجع لعدم تسجيل القيمة الزائدة المتأتية من إعادة التقييم تحت قسيمة خاصة لم يرد عن الإدارة إلا بمناسبة تقديم مستندات إعادة نشر القضية الإستئنافية عدد 84587 وأن السببين المأخوذين من عدم بقاء الأسهم على ذمة الشركة بعد توزيعها مجانا على المساهمين وعدم إثبات وضع المبلغ الواقع إدماجه برأس المال تحت قسيمة خاصة لم يكونا مضمّنين في الإعلام بنتائج المراجعة الجبائية ومن بعده قرار التوظيف الإجباري وهو ما يعني حرمان المعقبة من إعداد وسائل دفاعها في شأنهما خلال جميع الأطوار السابقة لنشر القضية الإستئنافية عدد 84587.

وبعد الإطلاع على مذكرة الإدارة في الردّ على مستندات التعقيب المدلى بها بتاريخ 2 نوفمبر 2010 والتي دفعت فيها بخصوص المطعن المتعلق بخرق أحكام الفصل 191 من مجلة المرافعات المدنية والتجارية بأن الدائرة السادسة بمحكمة الإستئناف بتونس أعادت النظر في القضية القائمة بين المعقبة ووحدة المراقبة الوطنية والأبحاث الجبائية طبقا لقرار الدائرة التعقيبية الثانية بالمحكمة الإدارية المؤرخ في 30 جوان 2008 في القضية عدد 38599 التي قضت بإحالة القضية على محكمة الإستئناف بتونس لتعيد النظر فيها بمئة حكمية جديدة بعد أن تبين لها أن تلك المحكمة لم تعلل قرارها فيما يتعلق بالتعديل الذي أدخلته مصالح الجباية والمرتبط بالقيمة الزائدة الناتجة عن إعادة تقييم الأسهم ولم تجب

على دفعات المطالبة بالأداء بخصوص مضمون المراسلة عدد 1277 الصادرة عن الإدارة العامة للدراسات والتشريع الجبائي كما لم تتولّى بيان مواطن خرق الشركة المعنية لأحكام الفصل 19 من مجلة الضريبة وإقتصرت على الإستناد إلى أحكام الفصل 48 فقرة سابعة من نفس المجلة والمتعلق بشروط الإعفاء من الأداء بالنسبة للقيمة الزائدة الناتجة عن التفويت في الأسهم المحققة والحال أنّ ذلك لم يكن موضوع خلاف بين الطرفين. وكان تناول الدائرة الإستئنافية السادسة بمحكمة الإستئناف بتونس منسجما مع ما قضت به المحكمة الإدارية ولا وجه لإتصال القضاء في تلك المسألة لأنّ موضوع الإحالة تعلق بالتعليل ومناقشة دفعات المعقبة. ولم يسبق لقضاة الأصل في مختلف المراحل التي مرّت بها القضية أن تناول دفعات الشركة بشأن التعديل الذي أدخلته مصالح الجباية على أساس الضريبة على الشركات المستوجبة عن سنة 1995 فاللجنة الخاصة بالتوظيف الإجباري قضت بحذف المبالغ الموظّفة بعنوان الضريبة على الشركات المستوجبة عن سنة 1995 لا لعدم صحّة التعديل وإثما على أساس سقوط تلك السنة بالتقادم وقضت محكمة الإستئناف بإقرار المبالغ الواقع توظيفها بعنوان تلك السنة لعدم سقوط الحقّ في مراقبتها ودون أن تناقش صحّة التعديل الذي ترتبت عنه.

وعن المطعن المتعلق بسوء تأويل أحكام الفصل 19 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات، لاحظت أنّ ذلك الفصل (قبل إلغائه بالفصل 30 من القانون عدد 101 لسنة 1999 المؤرّخ في 31 ديسمبر 1999 المتعلق بقانون المالية لسنة 2000) إشتراط بالنسبة للمؤسسات التي تقوم بإعادة تقييم بعض عناصر أصول وخصوم موازناها لإعفائها من الضريبة إما إدراج تلك القيمة ضمن حساب احتياطي خاص أو إدماجها في رأس المال تحت قسيمة خاصة وأنّه في صورة إدماج القيمة الزائدة الناتجة عن إعادة التقييم في رأس المال فإنّ الفصل 19 من مجلة الضريبة نصّ على أن يتمّ ذلك الإدماج تحت قسيمة خاصة ويقضي ذلك أن تمتنع الشركة عن توزيع الأسهم الجديدة على الشركاء. وأنّ عملية توزيع الأسهم على الشركاء في حدّ ذاتها تعتبر إخلالا بالشرط الذي إستوجبه الفصل 19 المذكور وهو ما عمدت إليه الشركة المعقبة فهي من جهة أدمجت في رأسمالها سنة 1995 القيمة الزائدة الناتجة عن عملية التقييم التي قامت بها خلال سنة 1994 دون أن يتمّ ذلك تحت قسيمة خاصة ومن جهة أخرى لم تحتفظ بالأسهم الجديدة التي تمّ إصدارها في إطار عملية الترفيع في رأس المال.

وبخصوص المطعن المأخوذ من سوء تأويل الفصل 19 من مجلة الضريبة بخصوص إنطباق شروطه على سنة إعادة تقييم الأسهم ولا يتعلّق بكيفية إستعمال الإحتياطي المكوّن في سنة إعادة التقييم في السّنوات الموالية، تمسّكت إدارة الجباية بأنّه يتعيّن التمييز بين إعادة التقييم الحر للموازنات والذي تخضع القيمة الزائدة الناتجة عنه للضريبة على الدخل في السنة التي تمّ فيها إجراء عملية إعادة التقييم وإعادة التقييم القانوني للموازنات الذي تسوسه أحكام الفصول 16 إلى 20 من مجلة الضريبة والذي يعفى من الأداء بشرط عدم إستعمال القيمة الزائدة الناتجة عنه لإستيعاب الخسائر وعدم توزيعها على الشركاء لذلك تمّ تقييد الإعفاء بتسجيل القيمة الزائدة في أحد حسابات الأموال الذاتية والخصوم غير الجارية بصفة مستقلة. وتنسجم مقتضيات الفصل 19 المذكور مع القانون المقارن، على سبيل المثال القانون الفرنسي، ويبرّر ذلك أنّ عملية إعادة التقييم تمثل إستثناء لمبدأين في المحاسبة والمبدأ الأوّل يتمثل في تقييد أصول المؤسسة وخصومها بتكلفتها التاريخية أو بقيمتها الأصلية لأنها تمثّل معلومة قابلة للتثبيت من خلال معطيات بديهية تتمثّل في المبالغ المدفوعة أو المستحقة فعلياً والمبدأ الثاني ويتمثل في الإحتياط عند إصدار الأحكام اللازمة لإعداد التقديرات في ظروف غير مؤكّدة حتى لا يقع الترفيع في قيمة المداخل أو التنقيص في قيمة الأعباء. ويمتدّ أثر عملية إعادة التقييم إلى السنوات الموالية لها ويتواصل مفعول الأحكام المتعلقة بإعادة التقييم بتواصل إستغلال المؤسسة وإلى حدود إنتهائه ولا يزال العمل بها جارياً بالنسبة لعمليات إعادة تقييم الأصول والخصوم التي تمّت قبل 1 جانفي 1999 طبقاً لأحكام الفصل 30 من القانون عدد 101 لسنة 1999 المؤرّخ في 31 ديسمبر 1999 المتعلق بقانون المالية لسنة 2000 والذي ولئن ألغى أحكام الفصول من 16 إلى 20 من مجلة الضريبة المتعلقة بإعادة تقييم الموازنات إلا أنّه نصّ كذلك على أنّ عمليات إعادة تقييم الخصوم والأصول التي تمّت قبل 1 جانفي 2000 تبقى خاضعة للنظام الجبائي ساري المفعول في تاريخ إعادة التقييم ممّا يقيم الدليل على أنّ مفعول تلك الأحكام يتجاوز السنة التي تمّت فيها إعادة التقييم.

وعن المطعن المتعلق بسوء تأويل الفصل 19 من مجلة الضريبة بمقولة أنّه لم يفرض على المؤسسة الإحتفاظ بالأسهم الناشئة عن الترفيع في رأسمالها بإدماج القيمة الزائدة الناتجة عن عملية إعادة التقييم وعدم التفويت في أسهم مجانية للشركاء حتى تنتفع بالإعفاء من الضريبة على تلك القيمة، أجابت الإدارة بأنّ إدماج القيمة الزائدة الناتجة عن إعادة التقييم في حساب رأس المال تحت قسيمة خاصة يقتضي إفراد تلك القيمة ببند مستقل حتى تبرز بصفة مستقلة على مستوى الأموال الذاتية والخصوم غير الجارية وذلك يقتضي ألا تعتمد المؤسسة إلى توزيع القيمة الزائدة الناتجة عن إعادة التقييم على

الشركاء لأنّ خلاف ذلك يؤول إلى توزيع أرباح صورية أو إلى وضع مبالغ أو قيم غير متأتية من نشاط المؤسسة وغير مخصومة من أرباحها ويترتب عن ذلك إلغاء القسيمة الخاصة في رأس المال المتعلقة بالقيمة الزائدة الناتجة عن عملية إعادة التقييم.

وعن المطعن المتعلق بخرق مبدأ الشرعية تمسكت الإدارة بأنّ محكمة الأصل لم تتوسّع في تأويل أحكام الفصل 19 من مجلة الضريبة ولم تحمّله ما لا يحتمل حتى يمكن أن ينسب إليها إستحداث قواعد جديدة بما يتعارض مع أحكام الفصل 34 من الدستور.

وعن المطعن المتعلق بنقض الإدارة لما تعهّدت به في المراسلة عدد 1277 الصادرة عن الإدارة العامة للدراسات والتشريع الجبائي بيّنت الإدارة أنّ محضر الجلسة الخارقة للعادة للشركاء بالشركة المعقّبة المؤرخ في 7 أوت 1995 والمتعلق بإقرار الترفيع في رأس مال تلك الشركة بإدماج الإحتياطي الخاص بالقيمة الزائدة الناتجة عن إعادة تقييم محفظة سنداها لم ينص بتاتا على عدم جواز تصرف الشركاء في الأسهم الجديدة التي أنشأت في إطار الزيادة في رأس المال ويعني ذلك أنّ للشركاء في تلك الشركة حقّ التصرف في الأسهم الجديدة وأنها قابلة للتداول بدليل أنّ أربعة شركاء فيها تولوا فيما بعد التفويت في أسهمهم سواء القديمة منها أو الجديدة.

وعن المطعن المتعلق بخرق أحكام الفصل 320 من مجلة الشركات التجارية أجابت الإدارة بأنّ المجلة التجارية صدرت بمقتضى القانون عدد 93 لسنة 2000 المؤرخ في 3 نوفمبر 2000 وأنها لا تنظّم عمليات الزيادة في رأس المال التي تمّت قبل ذلك التاريخ.

وعن المطعن التاسع المتعلق بخرق أحكام الفصول 43 و 44 و 46 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية أجابت المعقب ضدها بأنّ تلك الفصول لا تنطبق على النزاع المائل الذي تعود وقائعه إلى ما قبل سنة 2002 وهو تاريخ إنطلاق العمل بالفصول المذكورة بناء على أحكام الفصل 7 من القانون عدد 82 لسنة 2000 المؤرخ في 9 أوت 2000 والمتعلق بإصدار مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية وهي لا تطبق بصفة رجعية وبأنّ مصالح الجباية لم تحتجّ لدى الدائرة السادسة بمحكمة الإستئناف بتونس بوسائل جديدة ولم تغير السبب الذي إنبنى عليه قرار التوظيف الإجباري للأداء وقد كانت أسانيد الإدارة محل نقاش طيلة أطوار النزاع.

وعن المطعن العاشر المتعلق بسوء تطبيق القانون بالخلط بين أحكام الفصل 19 من مجلة الضريبة والفصل 48 منها فقد بيّنت الإدارة أنّ المراسلة التي وجّهتها الإدارة العامة للدراسات والتشريع الجبائي إلى المعقّبة كانت شاملة لمختلف المسائل المتعلقة بإعادة تقييم محفظة السندات وهي طبيعة

السندات القابلة للتقييم والنظام الجبائي للقيمة الزائدة الناتجة عن إعادة التقييم وشروط إعفائها من الضريبة على الشركات والنظام الجبائي للقيمة الزائدة المتأية من التفويت في السندات المعاد تقييمها وقد إستعرضت محكمة الأصل فحوى المراسلة ولم تخلط بين مضموني الفصلين لأن الفصل 19 يضبط النظام الجبائي للقيمة الزائدة الناتجة عن إعادة التقييم في حين أنّ الفصلين 1-20 و VII 48 (خامسا) ينظمان القيمة الزائدة المتأية من التفويت.

وعن المطعن الحادي عشر المتعلق بخرق مبدأ المساواة تمسكت الإدارة بأنه لم يسبق لنائب المعقبة أن أثار هذا المطعن كما لم يسبق له أن عرض على أنظارها المراسلة عدد 293 المؤرخة في 25 فيفري 1998 التي تتعلق بتمكين شركة " " من تصحيح وضعيتها الجبائية وطلبت رفض هذا المطعن شكلا. وبيّنت من جهة أخرى أنّ المراسلة المذكورة هي مذكرة داخلية بين مصلحتين مركزيتين من وزارة المالية ولا يجوز لنائب المدّعية الإحتجاج بها أمام القضاء وهي علاوة على ذلك لا تتعارض مع قرار التوظيف الإجباري في قضية الحال وأنه لم يقع المساس بمبدأ الفصل 6 من الدستور باعتبار أن شركة " " بادرت بتصحيح قوائمها المالية وذلك بتسجيل القيمة الزائدة الناتجة عن إعادة التقييم بقسيمة خاصة ودعت تلك المراسلة مصالح الجبائية المتعهدة بالملف إلى التثبت مما إذا تمّ توزيع تلك القيمة الزائدة أم لا.

ومن جهة ضعف التعليل تمسكت الإدارة بأنّ محكمة الأصل نظرت في التعديل الذي أدخلته مصالح الجبائية على الوضعية الجبائية للمعقبة سواء بعنوان سنة 1995 أو السنوات التي تليها بناء على أسباب النقص والإحالة التي إعتمدتها الدائرة التعقيية الثانية بالمحكمة الإدارية وليس هناك وجه لإتصال القضاء قبل ذلك.

وقد أحسنت محكمة الأصل تأويل المراسلة التي وجهتها الإدارة العامة للدراسات والتشريع الجبائي بوزارة المالية للشركة وقد ثبت بالرجوع إلى أوراق الملف أن الشركة المعقبة لم تحترم الشروط الواردة بتلك المراسلة وقد عارضت المحكمة المعقبة بفحوى تلك المراسلة وجاءت على كلّ الجوانب الجبائية المتعلقة بإعادة تقييم محفظة السندات كما تضمّنت أنّ إسناد أسهم مجانية للشركاء في إطار الترفيع في رأسمال الشركة بإدماج الإحتياطي الخاص بإعادة التقييم لا يخضع للضريبة على الشركات بشرط أن تمسك الشركة بالأسهم الجديدة وأن لا يتصرّف فيها الشركاء أي أن تكون تلك الأسهم غير قابلة للتداول.

وطبقاً لأحكام الفصلين 65 و68 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية يحمل عبء إثبات شطط التوظيف على المطالبة بالضريبة وقد عاينت محكمة الأصل أن الشركة لم تثبت أنها سجلت بقسيمة خاصة في حساب رأس المال المفتوح بمحاسبته القيمة الزائدة الناتجة عن إعادة تقييم محفظة سنداها بالرّجوع إلى موازنة الشركة المالية للإستثمار المرفقة بتقرير مراقب الحسابات حسين قمره والمرفق بدوره بتقرير مصالح الجباية عدد 2000/184 المؤرخ في 29 جانفي 2000 والمقدم للجنة الخاصة بالتوظيف الإجباري والتي لا أثر فيها لأي قسيمة خاصة بحساب رأس المال المسجّل بخصوص تلك الموازنة. ومن جهتها عرضت مصالح الجباية على محكمة الأصل جملة من الوثائق والمستندات والمؤيدات ومنها مراسلة وجهتها " _ _ _ _ _ " إلى أحد الشركاء في الشركة المعقّبة تعلمه فيها أنّه تحصّل على 210.542 سهماً مجاناً من الشركة المعنية وبأنّه من حقّه تداول تلك الأسهم وهو ما يدلّ على أنّ المعقّبة وزّعت أسهماً قابلة للتداول لا سيما وأنّ محضر الجلسة العامة الخارقة للعادة للشركاء لم ينصّ على خلاف ذلك.

وعن المطعن المتعلق بسوء التعليل بالخلط بين أحكام تنطبق على وضعية المعقّبة بأحكام أخرى لا تمتّ لها بصلة، أجابت الإدارة بأنّ محكمة الأصل ناقشت مستندات المعقّبة وأسّست قرارها على قيامها بتوزيع القيمة الزائدة الناتجة عن إعادة تقييم بعض عناصر أصولها على الشركاء ولم تخلط بين النظام الجبائي المتعلّق بإعفاء القيمة الزائدة الناتجة عن إعادة التقييم وذلك المتعلّق بإعفاء القيمة الزائدة المتأتية من التفويت في الأسهم المعاد تقييمها. كما أنّ السبب الذي أسّست عليه مصالح الجباية قرار التوظيف هو ذاته منذ البداية ولم يتدعه أمام محكمة الحكم المنتقد وهو مضمّن بتقرير وحدة المراقبة الوطنية والأبحاث الجبائية عدد 2000/184 المؤرخ في 29 جانفي 2000 والمقدم للجنة الخاصة بالتوظيف الإجباري للأداء بتونس. ومن ناحية أخرى تجاوزت محكمة الأصل الدفع الشكلي المقدم إليها بخصوص توقّف مطلب النشر الذي قدّمته الإدارة على دفوعاتها المقدّمة لقضاة التعقيب، لأنّ ذلك الدفع لم يكن جدّياً لأنّ الإدارة ضمّت مستندات الإستئناف أسباب التعديل الذي عمدت إليه وقد أفنعت المحكمة في ذلك.

وعن المطعن المتعلق بتجاوز السلطة دفعت الإدارة بعدم إستجلاب أي أسس جديدة لقرارها وأنه لا وجه للتمسك بالقضاء بأكثر مما طلبه الخصوم لأنّ المراسلة الإدارية المؤرخة في 25 فيفري 1998 تعتبر مذكرة إدارية داخلية لا يجوز أن يحتجّ بها أمام القضاء وقد ربطت الإعفاء من الضريبة بعنوان القيمة الزائدة الناتجة عن إعادة التقييم بعدم توزيعها على الشركاء وبإجراء ما يقتضيه الأمر من

تصحيح على مستوى الموازنة وأن تلك الشروط لم تتوفر في القضية الماثلة في حين أن شركة " سوتوشوك" تصرفت بصفة مختلفة ولم تعتمد إلى توزيع تلك القيمة على الشركاء فيها وبادرت بتصحيح قوائمها المالية.

وعن المطعن المتعلق بتحريف الوقائع تمسكت الإدارة بأن محكمة القرار المتقدمت أحسنت تفصي الوقائع وإستندت إلى جملة من الوثائق التي تقيم الدليل على أن المعقبة لم تسجل في قسيمة خاصة في حساب رأس المال المفتوح. محاسبته الإحتياطي المتأتي من إعادة التقييم وأن طالع التقارير الذي تضمن إشارة لتكوين رأس مال المعقبة وللقيمة الزائدة الناتجة عن إعادة التقييم لا يعتد به كوثيقة محاسبية ولا يقوم مقام الموازنة أو غيرها من القوائم المالية بل وليس من شأنه أن يعفي المؤسسة من دفع الضريبة على الشركات بعد أن ثبت أنها وزعت القيمة الزائدة عن إعادة التقييم على الشركاء فيها كما يتضح ذلك من محضر الجلسة العامة الخارقة للعادة الذي لم ينص مطلقا على عدم قابلية الأسهم الجديدة للتداول ومراسلة شركة " التي يتضح منها أن نية الشركاء إتجهت إلى تداول تلك الأسهم بالتفويت فيها في بورصة الأوراق المالية بما يدل على أن المعقبة لم تقيد تصرفهم في تلك الأسهم وقد ثبت أن بعضهم قد فوتوا فعلا فيها.

وعن المطعن المتعلق بمضم حقوق الدفاع أكدت الإدارة المعقب ضدها على أنها لم تستجلب أسانيد جديدة لقرار التوظيف الإجباري وأن الشركة المعقبة قد تناولت بالنقاش مسألة خرق أحكام الفصل 19 من مجلة الضريبة أمام اللجنة الخاصة بالتوظيف الإجباري وإنفعت بحقها في الرد على ما تمسكت به مصالح الجباية من إخضاع الإحتياطي المتأتي من عملية إعادة التقييم للضريبة بسبب الإدماج في رأس المال دون إفراده بقسيمة خاصة وتوزيع الأسهم بحانا على الشركاء دون منعها من التداول.

وبعد الإطلاع على بقيّة الأوراق المظروفة بالملف.

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

وعلى مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات

وعلى مجلة الحقوق والإجراءات الجباية

وبعد الاطلاع على ما يفيد استدعاء الطرفين بالطريقة القانونيّة لجلسة المرافعة المعيّنة ليوم 26 سبتمبر 2016، وبما تمّ الإستماع إلى المستشارّة المقرّرة السيدة كريمة النفزي في تلاوة ملخّص من تقريرها الكتابي، ولم يحضر الأستاذ نائب الشركة المعقّبة ووجّه إليه الإستدعاء طبق القانون. وحضر ممثّل الإدارة العامة للأداءات وتمسّك.

قررت المحكمة حجز القضية للمفاوضة والتصريح بالحكم لجلسة يوم 28 نوفمبر 2016.

وبها، وبعد المفاوضة القانونية، قرّرت المحكمة التمديد في أجل المفاوضة ليوم 19 ديسمبر 2016.

وبها، وبعد المفاوضة القانونية، قرّرت المحكمة التمديد في أجل المفاوضة ليوم 30 ديسمبر 2016.

وبها وبعد المفاوضة القانونيّة صرّح بما يلي:

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:

المطعن الأوّل: خرق القانون

1- عن المطعن المتعلق بخرق أحكام الفصل 191 من مجلّة المرافعات المدنية والتجارية

حيث نعى نائب المعقّبة على محكمة القرار المنتقد تأييد قرار التوظيف الإجباري في صيغته الأولى دون الأخذ بعين الإعتبار لمراحل التقاضي السابقة والتي تمثّلت في أنّ قرار اللجنة الخاصة

بالتوظيف الإجباري إستبعد تعديلات سنتي 1996 و 1997 في مادة الضريبة على الشركات المتعلقةين بالقيمة الزائدة على الأسهم وبطرح المدّخرات وأصبحت المبالغ المحكوم بها من طرف اللجنة المذكورة تساوي التعديلات المطالب بها في مادة المعلوم على المؤسسات وشمل تعقيب الإدارة مسألتين فحسب وهما سقوط حقّ الإدارة في مراجعة سنة 1995 وحقّها في المطالبة بالأقساط الإحتياطية، أي أنّ بقية المسائل التي تعرّض لها قرار اللجنة المذكورة بالنسبة لعناصر التوظيف لسنتي 1996 و 1997 لم تكن محل طعن بالتعقيب وأحرزت قوّة إتصال القضاء وأنّ المبالغ المتعلقة بها ضمن قرار التوظيف والتمثلة في (39.861,150د) بعنوان توظيف الضريبة على الشركات لسنة 1996 و(35.875,035د) بعنوان الأقساط الإحتياطية لسنة 1997 لا يمكن أن تكون موضوع نزاع من جديد. وقد إتّسمت حيثيات الحكم الإستثنائي بالتناقض مع منطوقه لأنّه بالرغم من إقرارها بما سبق ذكره قضت محكمة الأصل بتأييد قرار التوظيف الإجباري في جميع عناصره.

وحيث يتبيّن بالإطلاع على أوراق الملف أنّ قرار التوظيف الإجباري للأداء تضمّن مبالغ مالية أصلا وخطايا بعنوان الضريبة على الشركات بعنوان سنة 1995 والأقساط الإحتياطية المتعلقة بها سنة 1996 من جهة والمعلوم على المؤسسات بعنوان سنوات 1996 و 1997 و 1998 من جهة أخرى، وقد قضت اللجنة الخاصة للتوظيف الإجباري بأنّ الأداء الموظّف بعنوان سنة 1995 قد شمله التقادم وبالتالي أيّدت قرار التوظيف في حدود المبالغ المطلوبة بعنوان المعلوم على المؤسسات. وبرفع النزاع إلى المحكمة الإدارية نقضت هذه الأخيرة قرار اللجنة مع الإحالة بالإستناد إلى أنّ سنة 1995 لم يشملها التقادم، وبالتالي عادت الوضعية القانونية إلى ما كانت عليه قبل قرار اللجنة الخاصة بالتوظيف الإجباري أي أنّ الشركة المعقبة تكون مطلوبة بكامل الأداء المستوجب بعنوان الضريبة على الشركات وذلك بدون طرح للفائض المتأّتي من القيمة الزائدة المترتبة عن عملية إعادة تقييم بعض عناصر أصول المعقبة بالنسبة لسنة 1995 كما تكون مطلوبة إضافة إلى الأقساط الإحتياطية بالضريبة على الشركات سنة 1996 أي على الأرباح المحققة خلال تلك السنة (39.861,150د) وبالأقساط الإحتياطية سنة 1997 (35.875,035د).

وحيث وطلالم يثبت من أوراق الملف أنّ المعقبة ناقشت هذين العنصرين أمام محكمة الإستئناف بمناسبة إعادة النشر فإنّه لا يمكنها القيام بذلك في هذا الطور من ناحية ومن ناحية أخرى

فإنها ليست منتفعة بإتصال القضاء الذي أقرته محكمة القرار المنتقد كما ذهب إلى ذلك نائبها طالما فوتت على نفسها مناقشة العناصر المذكورة وكان تأييد محكمة الإستئناف لقرار التوظيف الإجباري في ذلك الجزء منه في طريقه ولا يشوب تعليلها أي تناقض، وإتجه رفض هذا المطعن.

2- عن المطعن المتعلق بالخلل الشكلي على مستوى مطلب إعادة النشر

حيث يعيب نائب المعقبة على محكمة الأصل عدم الردّ على المطعن المثار من جانب نائب الشركة بخصوص شكليات مطلب إعادة النشر والذي تعلق مضمونه بردود الإدارة على المطاعن المثارة من طرف المعقبة أمام المحكمة الإدارية. بمناسبة تعقيبيها للحكم الإستئنافي عدد 41555.

وحيث طالما أنّ الإشكال القانوني المطروح على محكمة الحكم المنتقد بوصفها محكمة الإحالة كان هو نفسه المطروح أمام الدائرة التعقيبية بالمحكمة الإدارية فإنه لا تثير على الإدارة إن هي إستعادت ردودها المضمّنة في طور التعقيب أمام التعقيب وضمّنتها بمطلب إعادة النشر بإعتبار أنّها تدافع عن نفس الموقف. ولا تثير على محكمة الإستئناف عندما لم تتولّ الردّ على هذا المطعن بإعتباره ليس من المطاعن الجوهرية المؤثرة في النزاع أو في قبول المطلب، وتعيّن لذلك رفض هذا المطعن.

3- عن بقية المطاعن المتعلقة بخرق أحكام الفصل 19 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات وأحكام الفقرة VII (خامسا) من الفصل 48 من نفس المجلة وأحكام الفصول 43 و 44 و 46 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية وتحريف الوقائع وهضم حقوق الدفاع وضعف التعليل لوحدة القول فيها:

حيث يعيب نائب المعقبة على محكمة القرار المنتقد القضاء دون تعليل مستساغ ودون بيان الوثائق المحاسبية التي إستندت إليها بأنّ شروط إعفاء الشركة المعقبة من الضريبة ولئن توقّرت خلال سنة 1994 بناء على عملية إعادة تقييم أصولها وتسجيل القيمة الناتجة عن ذلك تحت حساب إحتياطي خاص فإنّ المبلغ المدمج في رأس المال سنة 1995 لم يبرز تحت قسيمة خاصة بعنوان نفس السنة، والحال أنّ مجلة الضريبة نفسها لا تنصّ على سقوط الحقّ في الإعفاء من الضريبة فيما يتعلق بالسنوات الموالية لوقوع عملية إعادة التقييم، وأنّ ذات الفصل لم يتضمّن شرط إحتفاظ المطالب

بالأداء بالأسهم الناجمة عن الترفيع في رأس مال الشركة بإدماج الإحتياطي المتأتي من إعادة تقييم الأسهم وعدم توزيعها على المساهمين.

وحيث أسست محكمة الإستئناف قضاءها على أحكام الفصل 19 من مجلة الضريبة موضوع النزاع وأما إشارتها إلى أحكام الفقرة VII (خامسا) من الفصل 48 من نفس المجلة فلم تكن من باب الإستناد إليها وإنما بمناسبة إستعراض مضمون مراسلة الإدارة العامة للدراسات والتشريع الجبائي ذات العدد 1277، ولا يتضمّن حكمها خلطا بين الفصلين.

وحيث تضمّن قرار التوظيف الإجباري الإشارة بصفة واضحة إلى أنّ أساس التوظيف يكمن في خرق أحكام الفصل 19 من مجلة الضريبة المشار إليه أعلاه ممّا لا يجوز معه إتمام الإدارة بإستحلاب سبب جديد للتوظيف إثر الطور الإداري وحرمان المعقبة من الدفاع عن نفسها.

وحيث يقتضي الفصل 19 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات في فقرته الأولى المنطبق زمن الوقائع قبل إلغائه بالفصل 30 من قانون المالية عدد 101 لسنة 1999 المؤرّخ في 31 ديسمبر 1999، أنّه: " تدرج القيمة الزائدة الناجمة عن إعادة التقييم ضمن حساب إحتياطي خاص أو تدمج في رأس المال تحت قسيمة خاصة وذلك دون تحمّل أية ضريبة."

وحيث إعتبرت محكمة الإستئناف أنّه طالما لم تثبت المستأنفة وضعها للمبلغ الواقع إدماجه برأس المال تحت قسيمة خاصة ولا بقاء الأسهم الموزّعة مجانا على المساهمين على ذمتها فقد باتت عملية الترفيع في رأس المال وتوزيع الأسهم مجانا على المساهمين الواقعة سنة 1995 خاضعة بموجب الفصل 19 من مجلة الضريبة إلى الأداء لعدم تحقّق شروط الإعفاء.

وحيث تمسّكت الإدارة المعقّب ضدها بأنّ إعادة التقييم القانوني للموازنات الذي تسوسه أحكام الفصول 16 إلى 20 من مجلة الضريبة والذي يعفى من الأداء مقيد بعدم إستعمال القيمة الزائدة الناجمة عنه لإستيعاب الخسائر وعدم توزيعها على الشركاء لذلك يشترط تسجيل القيمة الزائدة في أحد حسابات الأموال الذاتية والحصوم غير الجارية بصفة مستقلة. وتنسجم في ذلك مقتضيات الفصل 19 المذكور مع القانون المقارن، ويررّ ذلك أنّ عملية إعادة التقييم تمثل إستثناء لمبدأ تقييد

أصول المؤسسة وخصومها بتكلفتها التاريخية أو بقيمتها الأصلية ومبدأ الاحتياط عند إصدار الأحكام اللازمة لإعداد التقديرات في ظروف غير مؤكدة حتى لا يقع الترفيع في قيمة المداخيل أو التنقيص في قيمة الأعباء. ويمتد أثر عملية إعادة التقييم إلى السنوات الموالية لها ويتواصل مفعول الأحكام المتعلقة بإعادة التقييم بتواصل إستغلال المؤسسة وإلى حدود إنتهائه.

وحيث يتبين من أوراق الملف أنّ المعقبة تولّت بإعتبارها شركة إستثمار ذات رأس مال قارّ تمتلك محفظة من الأسهم إعادة تقييم أصولها المتمثلة في أسهم مدرجة ببورصة الأوراق المالية بتونس على مستوى القوائم المالية لسنة 1994 بما قيمته (2.484.674,887 د) وقامت بتسجيل القيمة الناشئة عن تلك العملية بحساب " احتياطي خاص متأني من عملية إعادة التقييم " وقامت بمقتضى قرار الجلسة العامة الخارقة للعادة المنعقدة في 7 أوت 1995 بالترفيع في رأس مال الشركة بإدماج الإحتياطي المتأني من عملية إعادة التقييم (2.484.674,887 د) وإدماج مبلغ (15.325,113 د) بعنوان إحتياطي عام صلب رأس مال الشركة ونتج عن الترفيع في رأس مال الشركة توزيع 250.000 سهم مجانية بنسبة 5 أسهم مجانية عن كل 6 أسهم قديمة.

وحيث أنّ إعادة التقييم المنصوص عليها بالفصل 19 من مجلة الضريبة، إجراء إستثنائي يفرضه القانون الجبائي بغرض حثّ الشركات على إعادة تقييم أصولها مقابل الإعفاء من الضريبة، ولا يجوز دون لجوء مختلف المؤسسات المنصوص عليها بالفصل 16 من مجلة الضريبة وغيرها من اللجوء إلى تقنية إعادة التقييم الحر، وهذه غير مقيدة بالإجراءات المنصوص عليها بالمجلة الجبائية ولا تنتفع تبعاً لذلك القيمة الزائدة التي تترتب عليها بالطرح من الأساس الخاضع للضريبة على الشركات.

وحيث قيّد الفصل المذكور إعفاء القيمة الزائدة المترتبة على إعادة تقييم جزء من محفظة السندات بوضعها ضمن حساب إحتياطي خاص، ويقصد به حسب النظام المحاسبي التونسي حساب يتضمن قيمة الزيادة المترتبة عن عملية إعادة التقييم يكون الهدف الأساسي منها الزيادة في رأس المال وهو ما قامت به الشركة سنة 1994، أو إدماج تلك القيمة في رأس المال تحت قسيمة خاصة.

وحيث يبرز من الوثائق المحاسبية المضمّنة بالملف أنّ الشركة قامت سنة 1995 بإدماج القيمة المذكورة في رأس المال دون أن يثبت وضعه تحت قسيمة خاصة، فالوثائق التي تمسّكت بها الشركة

تضمّنت التحويلات من حساب إحتياطي خاص بإعادة التقييم تحت الحساب رؤوس أموال وإحتياطي إلى حساب رأس المال دون أن يقع إفراد نتيجة إعادة التقييم الواقع إدماجه بكتابة حسابية مميّزة تقيّد بها مختلف العمليات الطارئة على ذلك الحساب بإستثناء التنصيص على المبلغ المتبقي من عملية الإدماج في رأس المال.

وحيث من ناحية أخرى قامت بتوزيع أسهم نتيجة الترفيع في رأس المال دون أي إجراء يضمن بقاء تلك القيمة على ذمّة الشركة، خاصة أن تقرير الجلسة العامة الخارقة للعادة الذي قضى بالإدماج المشار إليه كان خاليا من وجوب التنصيص على بقاء تلك الأسهم على ذمة الشركة ولم تتمكّن المعقبة من دحض ما تمسّكت به الإدارة بخصوص وقوع تداول الأسهم المذكورة في بورصة الأوراق المالية، وأمّا مراسلة شركة " المضمّنة بتقرير المعقبة المدلى به للمحكمة الإدارية في 25 فيفري 2002 فهي لا تتضمّن تحجيرا للتفويت في الأسهم بل تحثّ الشركاء المنتفعين بعملية توزيع الأسهم الجديدة على الإسترشاد لدى مصالح الجباية لمعرفة إجراءات وشروط التفويت.

وحيث يتنافى ذلك مع مبدأ الإدماج في رأس المال والمقصود منه سواء على مستوى الضمانات المالية للشركة أو على مستوى المقصد التشريعي وهو الترفيع في رأس مال شركات الإستثمار وتحقيق أكثر ما يمكن من الإستقرار المالي لها وحمايتها وحماية المتعاملين معها.

وحيث تعلّقت المراسلة عدد 1277 المؤرخة في 9 سبتمبر 1999 بقراءة الفصل 19 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات وليست تعهّدا بالإعفاء من الضريبة ولا تنطوي على حقوق مكتسبة لفائدة الشركة المعقبة ولئن كان منطلق الإدارة العامة للدراسات والتشريع الجبائي معطيات خاصة بالشركة قدّمتها لها الشركة نفسها وعليه فإنّ موقف تلك الإدارة يقيّد إدارة الأداءات من جهة فهم التّصوص وليس من جهة نتائج المراقبة الجبائية كلّما ثبت أنّ الشركة المعقبة قد خالفت الشروط التي تولّت المراسلة المذكورة شرحها.

وحيث بناء على ذلك لا يجدي المعقبة نفعا ما تمسّكت به من أنّ وضعيتها تجاه القانون الجبائي كانت سوّية بالنسبة لسنة 1994 التي تمّ فيها التقييم وأنّ القانون لا يرتّب شيئا على ما تقوم به في السنوات اللاحقة بإعتبار أنّ عملية الإدماج في رأس المال يجب أن تحترم، حسب مقصد المشرع، من ناحية، مبدأ الشفافية الذي يتحقّق بوضع المبالغ المتأتية من عملية التفويت تحت قسيمة خاصة حتى

تكون منفصلة عن تلك المتأتية من نشاط الشركة، ومن ناحية أخرى يجب أن تحترم مبادئ عملية الترفيع في رأس المال، التي تصبح صورية في صورة التفريط في القيمة الزائدة الناتجة عن عملية إعادة التقييم من خلال أسهم قابلة للتداول سواء في سنة الإدماج في رأس المال أو السنوات التي تليها.

وحيث، في ضوء ذلك، تكون محكمة الإستئناف قد أحسنت تأويل أحكام الفصل 19 المذكور وتطبيقه على الوقائع لما قضت على النحو المبين أعلاه في تعليل مستساغ ودون إستحداث قواعد جديدة أو خرق لمبدأ المساواة أو تأييد الإدارة في مخالفة ما جرى عليه عملها وطبقا لما تضمنته وثائق الملف.

وحيث إتجه تبعا لذلك رفض المطاعن الراهنة كرفض التعقيب برمته.

ولهذه الأسباب:

قررت المحكمة:

أولاً: قبول مطلب التعقيب شكلا ورفضه أصلا.

ثانيا: حمل المصاريف القانونية على المعقبة.

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

وتلي علنا بجلسة يوم 30 ديسمبر 2016 بحضور كاتبة الجلسة السيدة سماح الماجري.

المستشارة المقررة

كريمة النفزي

الرئيس الأول للمحكمة الإدارية

عبد السلام المهدي قريصية

الكتاب العام للمحكمة الإدارية

الإمضاء: لطفي الخالدي