

القضية عدد : 310524

تاريخ القرار : 10 ماي 2010

قرار تعقيبي

باسم الشعب التونسي

أصدرت الدائرة التعقيبية الأولى بالمحكمة الإدارية القرار التالي بين :

المعقبة : الإدارة العامة للأداءات في شخص ممثليها القانوني ، مقرها بشارع

عدد ، تونس ،

من جهة ،

في شخص ممثليها القانوني ،

والمعقب ضدها : الشركة

طريق ، ولاية ،

مقرها بشارع

الكائن مكتبه بنهج عدد ،

نائبها الأستاذان

تونس و الكائن مكتبه بشارع

الطابق ، البلفدير ، تونس ،

من جهة أخرى .

بعد الإطلاع على مطلب التعقيب المقدم من الإدارة العامة للأداءات بتاريخ 16 جويلية 2009 والمرسم بكتابة المحكمة تحت عدد 310524 طعنا في الحكم الصادر عن محكمة الإستئناف بنابل بتاريخ 12 فيفري 2009 في القضية عدد 1273 والقاضي بقبول الإستئناف شكلا وفي الأصل بإقرار الحكم الابتدائي وإجراء العمل به وحمل المصاريف القانونية على المستأنف .

و بعد الإطلاع على الحكم المطعون فيه الذي تفيد وقائعه أن المعقب ضدها خضعت إلى مراجعة جبائية معمقة في مادة الضريبة على الشركات والأقساط الإحتياطية والأداء على القيمة المضافة والمعلوم على المؤسسات ذات الصبغة الصناعية أو التجارية أو المهنية ، شملت الفترة الممتدة من 1 جانفي 1999 إلى 30

أفريل 2003 نتج عنها صدور قرار في التوظيف الإجباري للأداء بتاريخ 2 جويلية 2004 تحت عدد 2004/276 يقضي بمطالبتها بدفع مبالغ جملي لفائدة الخزينة العامة للبلاد التونسية قدره : 728.705,201 ديناراً أصلاً وخطايا وضبط الإستهلاكات المؤجلة بعنوان سنتي 2001 و2002 بمبلغ قدر على التوالي بـ 288.342,908 ديناراً و 211.389,625 ديناراً ، فاعترضت عليه المعنوية بالأمر لدى المحكمة الابتدائية بقرمبالية التي أصدرت حكماً بتاريخ 25 أكتوبر 2007 تحت عدد 126 يقضي بقبول الاعتراض شكلاً وفي الأصل بالمصادقة على قرار التوظيف الإجباري عدد 2004/276 المؤرخ في 2004/07/02 مع تعديل نصّه باعتبار مبلغ الأداء المستوجب أصلاً وخطايا بما قدره إثنان وخمسون ألفاً وتسعمائة واثنان عشر ديناراً ومليمتان 807 (52.912,807 د) وحمل المصاريف القانونية على المعترضة ، فاستأنفته المعقبة أمام محكمة الإستئناف بنابل التي أصدرت حكماً المضمّن منطوقه بالطالع والذي هو محل الطعن بالتعقيب المائل .

و بعد الإطلاع على المذكرة في شرح أسباب الطعن المقدمة من المعقبة بتاريخ 27 جويلية 2009 والرامية إلى قبول مطلب التعقيب شكلاً وفي الأصل نقض الحكم المطعون فيه مع الإحالة بالإستناد إلى ما يلي :

أولاً : تطبيق معيار المحاسبة المتعلق بالأعباء المؤجلة (م م 10) في غير موضعه ، بمقولة أنّ المطالبة بالأداء أخطأت في معالجة التقييدات المحاسبية المتعلقة بأعباء القروض وذلك بأن طبقت بشأنها معيار المحاسبة المتعلق بالأعباء المؤجلة (م م 10) والحال أنّها تحكّمها أحكام معيار المحاسبة المتعلق بأعباء القروض (م م 13) وقد تولّت مصالح الجباية تبعاً لذلك إدماج المخصّصات التي كوّنتها المعقبة ضدها لاستيعاب أعباء القروض لضبط الضريبة على الشركات المستوجبة بعنوان سنتي 2001 و2002 ، إلا أنّ كلاً من محكمة البداية ومحكمة الإستئناف قضت بخلاف ذلك وطبقت معيار المحاسبة المتعلق بالأعباء المؤجلة (م م 10) في غير موضعه لأنّه طبقاً لأحكام الفقرة 04 من هذا المعيار والمتعلقة بمجال تطبيقه ، فإنّه يطبق على الأعباء التي يجوز للمؤسسة أن تدونها في أصولها كمصاريف أولية أو أعباء للتوزيع أو مصاريف إصدار ومنح تسديد القروض ويقصد بالمصاريف الأولية طبقاً لأحكام

الفقرة 05 من نفس المعيار المصاريف التي تتصل بعمليات تشتت لوجود المؤسسة أو نموها والتي تخصص عند تكوين المؤسسة أو في فترة لاحقة في إطار التوسعة أو فتح منشأة جديدة أو تحويل في رأس مالها ، ويقصد بالأعباء للتوزيع ، تلك المخصصة خلال السنة المحاسبية في إطار عمليات خاصة ، لها مردودية إجمالية واضحة وينتظر تحقيقها خلال السنوات المحاسبية اللاحقة ، ويقصد بمصاريف إصدار القروض العمولات التي تمنح للأعوان والمؤسسات المالية وكذلك مصاريف الإشهار وطبع عناوين استوجبها إصدار القروض ويقصد بمنح تسديد القروض الفرق بين قيمة الإصدار وقيمة تسديد القروض ، كما أنّ ذلك المعيار لم يتناول في أي موضع منه أعباء القروض (الفوائض) التي خصص لها معيار مستقل بذاته يضبط وينظم المعالجة المحاسبية لمثل هذه الأعباء ويتناول جملة من المسائل تتعلق بالإقرار بها وبتجميدها وما ورد بالمعيار (م م 10) بخصوص الأعباء المرتبطة بالقروض فإنه يخص حصرياً مصاريف إصدار القروض ومنح تسديدها ولا ينسحب على الفوائض .

ثانياً : خرق أحكام معيار المحاسبة المتعلق بأعباء القروض (م م 13) بمقولة أنّ أعباء القروض (الفوائض) التي سجلتها المعقب ضدها بمحاسبتها كمصاريف أولية لا تحكمها أحكام معيار المحاسبة المتعلق بالأعباء المؤجلة وإنما تحكمها أحكام معيار المحاسبة المتعلق بأعباء القروض التي يتعين التمييز بخصوصها بين تلك التي تتسبب مباشرة إلى اقتناء مادة أو بنائها أو إنتاجها فهذه الأعباء تجمّد وتحوّل إلى الأصول كما لو كانت جزء من تكلفة تلك المادة ، وغيرها من أعباء القروض التي تحتسب في أعباء السنة المحاسبية التي استحققت في أثنائها ولا مجال في كلتا الحالتين لتطبيق استهلاكات على مدّة 3 سنوات أي نسبة 33% على تلك الأعباء .

ثالثاً : خرق أحكام الفصلين 2 و12 من القانون عدد 112 لسنة 1996 المتعلق بنظام المحاسبة للمؤسسات والفصلين 12 و48 من مجلة الضريبة بمقولة أنّ محكمة الحكم المنتقد أقرت الحكم الذي صدر عن محكمة البداية القاضي بتعديل قرار التوظيف الإجباري على ضوء الإختبار الذي أقرّ فيها الطريقة التي اتبعتها المعقب ضدها في تقييد فوائض القروض التي أسندت لها والتي تتمثل في تسجيلها في حساب النفقات الأولية واستيعابها في أجل 3 سنوات وقدمت 4 نسخ من عقود قرض والحال أنّها لم

تقدّم جداول تتعلّق باستهلاكات تلك القروض وهي الكفيلة وحدها بتحديد تلك الأعباء كما لم تقدّم عقدي قرض أبرمتها مع البنك الرطني الفلاحي والبنك التونسي الكويتي للتنمية ولا يوجد بالملف أيّ أثر للمستندات والمؤيّدات المتعلّقة بالأعباء المترتبة عن القروض التي أسندت للمطالبة بالأداء وتحديدًا بالفوائض التي وظّفت بعنوانها والتي من شأنها أن تحدّد الأعباء بكلّ أمانة .

رابعاً : خرق أحكام الفقرتين 25 و 28 من الإطار المرجعي للمحاسبة بمقولة أن محكمة الإستئناف قضت بإقرار الحكم الذي صدر عن محكمة البداية بتعديل قرار التوظيف الإجباري على ضوء الإختبار الذي أقرّ فيها الطريقة التي اتبعتها المعقّب ضدّها في تقييد فوائض القروض التي أسندت لها والتي تتملّ في تسجيلها في حساب النفقات الأوليّة واستيعابها في أجل 3 سنوات في حين أنّ أعباء القروض التي عمدت إلى تقييدها بحساب النفقات الأوليّة وهو حساب من حسابات الأصول غير الجارية الأخرى كانت غير مدّعمة بالمستندات والمؤيّدات اللازمة لتقدير تلك الأعباء وضبطها على نحو أمين لأنّه في غيابها وتحديدًا غياب جداول استهلاك القروض التي من شأنها أن تمكّن من ضبط تلك الأعباء بكامل الدقّة وطريقة احتسابها وحلول أجل دفعها ونسبتها فإنّ المعلومات التي تضمنتها دفاتر المحاسبة التي قدّمتها المؤسسة المعنية بالأمر تفتقر للتمثيل الوفي ، كما أنّ المعلومات المحاسبية غير قابلة للتثبيت فيها لأنّه لا وجود لأيّ معطيات ثابتة حول ضبط قيمة تلك الأعباء .

خامساً : خرق أحكام الفقرة 52 من الإطار المرجعي للمحاسبة بمقولة أن محكمة الإستئناف قضت بإقرار الحكم الذي صدر عن محكمة البداية بتعديل قرار التوظيف الإجباري على ضوء الإختبار الذي أقرّ فيها الطريقة التي اتبعتها المعقّب ضدّها في تقييد فوائض القروض التي أسندت لها بمحاسبتها بأحد حسابات الأصول غير التجارية الأخرى وهو حسابات النفقات الأوليّة واستيعابها في أجل 3 سنوات في حين أنّه يشترط للإقرار بالأصول طبقاً لأحكام الفقرة 52 من الإطار المرجعي المحاسبي أن تكون لهذه الأصول كلفة أو قيمة يمكن تقديرها على نحو أمين وتحديدًا تقدير كلفة أو قيمة النفقات الأوليّة على نحو أمين وهو ما يفترض أن تدعم المؤسسة المعنية بالأمر ما سجلته من نفقات بالمستندات والمؤيّدات اللازمة لذلك وهو ما لم تقدّمه المعقّب

ضدّها في النزاع الراهن ولا يكفي أن تقدّم نسخة من الحساب 271 المتعلّق بالنفقات الأوليّة حتى يقوم ذلك دليلاً على حجم أعباء القروض الذي سجّلت بذلك الحساب وبالتالي فإنّ المخصّصات التي كوّنتها الشركة للغرض لا تكون قابلة للطرح .

سادساً : ضعف التعليل بمقولة أنّ محكمة الإستئناف بنابل قضت بإقرار الحكم الابتدائي القاضي بتعديل قرار التوظيف الإجباري فيما يتعلّق بالمصاريف الأوليّة التي سجّلتها بمحاسبتها وكوّنت بشأنها مخصّصات لاستيعاب الأعباء الأوليّة معلّلة موقفها بكون هذه الأخيرة تمّ احتسابها ضمن الإستهلاكات وبالتالي فهي مصاريف أوليّة عملاً بالقانون عدد 112 لسنة 1996 المتعلّق بنظام المحاسبة للمؤسّسات وهذا التعليل متّسم بالضعف لأنّه لا يكفي التذكير بأحكام القانون المذكور كما لا يكفي أن تذكر المحكمة بكامل الإقتضاب والغموض بنتائج الإختبار دون أن تحمّل نفسها عبء مناقشة تلك النتائج ومكافحتها بالدفعات التي قدّمتها مصالح الجباية بشأنها ودون أن تتناول بكامل الدقّة والتمحيص الإشكال الذي عرض عليها في هذه القضية والمتعلّق بتسجيل أعباء قروض على غير الطريقة التي نصّت عليها أحكام المعيار المحاسبي (م م 13) .

سابعاً : خرق أحكام الفقرات 04 و 05 و 28 و 29 من معيار المحاسبة المتعلّق بالأعباء المؤجّلة (م م 10) المصادق عليه بالفصل 1 من قرار وزير المالية المؤرّخ في 31 ديسمبر 1996 المتعلّق بالمصادقة على معايير المحاسبة بمقولة أنّ المطالبة بالضرية سجّلت بموازنتها بأحد حسابات الأصول غير التجارية الأخرى وهو الحساب 271 النفقات الأوليّة عمولات منححتها لمؤسّسات مالية (بنوك) بعنوان إصدار القروض التي أسندت لها وكوّنت بشأنها مخصّصات لاستيعابها على مدّة 3 سنوات وقضت محكمة الإستئناف بإقرار الحكم الذي صدر عن محكمة البداية بتعديل قرار التوظيف الإجباري على ضوء أعمال ونتائج الإختبار وهو ما يعدّ خرقاً لأحكام الفقرات 04 و 05 و 28 و 29 من معيار المحاسبة المتعلّق بالأعباء المؤجّلة (م م 10) لأنّه كان على المؤسّسة المعنية بالأمر أن لا تقيد مصاريف إصدار القروض بحساب 271 نفقات أوليّة وإنّما بحساب 273 مصاريف الإصدار ومنح سداد القروض وأن لا تستوعب تلك المصاريف كما تستوعب المصاريف الأوليّة وإنّما كان عليها أن تستوعبها باتّباع

الطريقة التي ضبطت لاستيعاب إصدار القروض ومنح تسديدها بمقتضى أحكام الفقرتين 28 و 29 من معيار المحاسبة المتعلقة بالأعباء المؤجلة .

ثامنا : خرق أحكام الفصلين 1 (I و II-5) و 2 (I-1) من مجلة الأداء على القيمة المضافة بمقولة أن المعقب ضدها قامت ببناء محلات سكنية في إطار مشروع متكامل بالمنطقة السياحية بشارع بورقبة قربة كما قامت بتهيئة وتجزئة مقاسم أراضي وتولت بيعها وبالتالي أصبحت خاضعة للأداء على القيمة المضافة طبقا للفصل 1 (I و II) من مجلة الأداء على القيمة المضافة ، إلا أنها لم توظف هذا الأداء على تلك العمليات في حين أنها لا تنتفع بالإعفاء لعدم اكتسابها لصفة الباعث العقاري المرخص له طبقا لأحكام الفصل 4 من مجلة الأداء على القيمة المضافة والنقطة (50) من الجدول "أ" المتعلق بقائمة العمليات المعفاة من الأداء على القيمة المضافة الملحق بتلك المجلة لذلك قامت مصالح الجباية بتوظيف الأداء على القيمة المضافة على العمليات المذكورة . وقد قضت محكمة البداية بتعديل قرار التوظيف الإجباري للأداء وذلك بإعفاء المعقب ضدها من الأداء على القيمة المضافة وذلك على ضوء الإختبار الذي أذنت به والذي تضمن أن المطالبة بالأداء لم تفوت في مخزونها من العقارات المبنية ومن مقاسم الأراضي وإنما فوتت في أصولها وهي عمليات خارجة عن ميدان تطبيق الأداء على القيمة المضافة وهو ما أقرته محكمة الحكم المطعون فيه التي اعتبرت أن تقرير الإختبار قد انبنى على معطيات قانونية وفنية سليمة مخالفة بذلك أحكام الفصلين 1 و 2 من مجلة الأداء على القيمة المضافة لأن المعقب ضدها لم تسجل مقاسم الأراضي والعقارات المبنية المعدة للسكن بمحاسبتها بحسابات الأصول الثابتة المادية وإنما سجلتها بحسابات المخزونات وهو تقييد محاسبي تعارض به ، ويتجلى ذلك خاصة من التصاريح التصحيحية التي اكتتبتها وأودعتها والتي تفيد أن جملة تلك العقارات تندرج ضمن مخزونها لا غير، إلا أنه تم تجاهلها من طرف الخبراء والحال أن تلك التصاريح تعدّ قرينة ثابتة على صحة ما ورد بها ومن الموازنة لسنتي 2001 و 2002 وقائمة الجرد المقدمة من المؤسسة وميزان سنة 1998 ، كما أنه وعلى فرض أن الأمر كما ذكرته محكمة الإستئناف ، فإن العمليات التي قامت بها المعقب ضدها تعدّ من قبيل عمليات تسليم البضائع للنفس لتسديد الحاجيات التي استلزمها الإستغلال أي

أن تسليم الأصول الثابتة المادية للنفس خاضع لا محالة للأداء على القيمة المضافة طبقاً لأحكام الفصل 1 (II-9) من مجلة الأداء على القيمة المضافة ، ومهما كان الأمر فإنه يترتب عن إحالة ممتلكات المؤسسة المعنية بالأمر القيام بدفع مبلغ يساوي مبلغ الأداء على القيمة المضافة المطروح أو الذي كان من الواجب دفعه منقوصاً بال عشر عن كل سنة مدنية أو جزء منها إذا تعلّق الأمر ببناءات، طبقاً لأحكام الفصل 9 (IV-2) من مجلة الأداء على القيمة المضافة .

تاسعا : خرق أحكام الفصل 547 من مجلة الإلتزامات والعقود بمقولة أن محكمة الحكم المطعون فيه قضت بإقرار الحكم الابتدائي القاضي بتعديل قرار التوظيف الإجباري للأداء وذلك بإعفاء المعقّب ضدّها من الأداء على القيمة المضافة المتعلّق بمبيعاتها من العقارات المبنية المعدة للسكن وكذلك من مبيعاتها المتعلقة بمقاسم الأراضي على اعتبار أنها لم تفوت في مخزونها من العقارات المبنية ومن مقاسم الأراضي وإنما فوتت في أصولها والحال أن ما احتجت به مصالح الجباية يستند إلى ما تضمنته محاسبة المؤسسة وتحديد ميزان سنة 1998 وموازنة 2001 و2002 ومن قائمة الجرد وما تضمنته التصاريح التصحيحية المودعة من قبلها وهذه التقييدات تعارض بها المعقّب ضدّها ولا يمكن لمحكمة الإستئناف أن تتجاهلها بأي وجه من الوجوه لأنه من سعى في نقض ما تمّ من جهته فسعيه مردود عليه .

عاشرا : ضعف التعليل بمقولة أن المعقّب أثار في مستندات استئنافها احترازات على أعمال ونتائج الإختبار فيما يتعلّق بمبالغ الأداء على القيمة المضافة الموظفة في إطار قرار التوظيف الإجباري وتحديد فيما يتعلّق بمسألة إخضاع الوعد بالبيع الذي أبرمته المعقّب ضدّها مع شركة « في سنة 2000 للأداء على القيمة المضافة وكذلك بمسألة إخضاع تسبيقات الحرفاء لنفس الأداء ، إلا أن محكمة الحكم المنتقد قصرت نظرها على البتّ في مسألة النفقات الأولية ومسألة تكييف عمليات التفويت في العقارات دون أن تحمل نفسها مشقة مناقشة تلك الإحترازات .

و بعد الإطلاع على التقرير المقدّم من نائب المعقّب ضدّها الأستاذ فيصل العلاني بتاريخ 6 أكتوبر 2009 في الردّ على مستندات التعقيب والمتضمّن طلب رفض مطلب التعقيب وذلك للأسباب التالية :

- عن المطعن المتعلق بأعباء القروض فإنه بخصوص حالة المعقب ضدّها تتعلّق الأعباء بفوائض قروض بنكية تمّ اقتراضها لغاية إنجاز مشروع سياحي يهدف إلى تطوير المؤسسة وتحقيق أهدافها على عدّة سنوات وبالتالي لا يمكن محاسبيا أو جبائيا طرح كل الأعباء من فوائد وعمولات بنكية دفعة واحدة خلال سنة واحدة بل يتعيّن توزيع العبء على أكثر من سنة ومن الناحية المحاسبية تعتبر مصاريف أولية تلك التي تتصلّ بعمليات تشترط لوجود المؤسسة أو لنموها والتي تخصص عند تكوين المؤسسة أو أي فترة لاحقة في إطار التوسعة .

- عن المطعن المتعلّق بخرق أحكام الفصلين 2 و12 من القانون عدد 112 لسنة 1996 والفصلين 12 و48 من مجلة الضريبة فإنه خلافا لما ادعته المعقبة فإنّ المعقب ضدّها تمسك محاسبة مطابقة للتشريع الجاري به سيمّا وأنّ مصالح المراقبة قد اعتمدها أثناء المراجعة .

- عن المطاعن المتعلّقة بخرق الإطار المرجعي للمحاسبة فقد ثبت أنّ المحاسبة التي تمسكها المعقب ضدّها مطابقة للتشريع المحاسبي للمؤسسات .

- عن المطعن المتعلّق بضعف التعليل فإنّ المحكمة غير مطالبة بالردّ على كل المطاعن خاصّة إذا كانت غير حريّة بالإعتماد ولا توهن الحكم في شيء .

- عن المطعن المتعلّق بالأداء على القيمة المضافة فقد ثبت من خلال الإختبار الذي اعتمده محكمة الموضوع أنّ بيع العقارات لا يمثّل رقم معاملات وإنما هي عملية تفويت في أصول ثابتة غير خاضعة للأداء على القيمة المضافة وبخصوص الأراضي فقد ثبت أنّ المعقب ضدّها لم تقم بأي عملية تهيئة وبيع أراضي وفي كلّ الحالات فإنّ عمليات بيع العقارات الواردة بالفصل 1 من مجلة الأداء على القيمة المضافة لا تخضع لهذا الأداء إلا إذا تمّ القيام بها على وجه الإحتراف ، أمّا عن وعود بيع العقارات فإنّ الأداء على القيمة المضافة لا يوظّف عليها طالما أنّ وعد البيع لا يمثّل رقم معاملات وبخصوص رقم معاملات بعض التسبقات فقد أثبت الإختبار أنّ هذه المبالغ تمّ احتسابها مرتين وفي كلّ الحالات لا يمكن اعتبارها رقم معاملات خاضع للأداء على القيمة المضافة .

و بعد الإطلاع على بفيّة الأوراق المظروفة بالملف .

و بعد الإطّلاع على القانون عدد 40 لسنة 1972 المؤرخ في غرة جوان 1972 و المتعلق بالمحكمة الإدارية كما وقع تنقيحه و إتمامه بالقوانين اللاحقة و آخرها القانون الأساسي عدد 63 لسنة 2009 المؤرخ في 12 أوت 2009 .

و على مجلة الإلتزامات و العقود .

و على مجلة الأداء على القيمة المضافة .

و على مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين و الضريبة على الشركات.

و على القانون عدد 112 لسنة 1996 المؤرخ في 30 ديسمبر 1996 المتعلق بنظام المحاسبة للمؤسسات .

و على القانون عدد 82 لسنة 2000 المؤرخ في 9 أوت 2000 المتعلق بإصدار مجلة الحقوق و الإجراءات الجبائية .

و على الأمر عدد 2459 لسنة 1996 المؤرخ في 30 ديسمبر 1996 المتعلق بالمصادقة على الإطار المرجعي للمحاسبة .

و على قرار وزير المالية المؤرخ في 31 ديسمبر 1996 المتعلق بالمصادقة على معايير المحاسبة .

و بعد الإطّلاع على ما يفيد استدعاء الطرفين بالطريقة القانونية لجلسة المرافعة المعينة ليوم 26 أفريل 2010 وبها تمّ الإستماع إلى المستشار المقرّر السيّد رياض الرقيق في تلاوة ملخص لتقريره الكتابي و حضر ممثل الإدارة العامّة للأداءات و تمسكّ بما قدّمته هذه الأخيرة من مستندات تعقيب و حضر الأستاذ و تمسكّ .

قرّرت المحكمة حجز القضية للمفاوضة و التصريح بالحكم لجلسة يوم 10 ماي 2010 .

وبها وبعد المفاوضة القانونية صرح بما يلي :

من جهة الشكل :

حيث قدّم مطلب التعقيب في الأجل القانونيّة ممّن له الصفة والمصلحة واسترعى كافة مقوماته الشكلية ، ممّا يتعيّن معه قبوله من هذه الناحية .

من جهة الأصل :

- عن المطعنين الأول والثاني المأخوذين من تطبيق معيار المحاسبة المتعلق بالأعباء المؤجلة (م م 10) في غير موضعه وخرق أحكام معيار المحاسبة المتعلق بأعباء القروض (م م 13) لوحة القول فيهما :

حيث تمسكت المعقبة بأن المطالبة بالأداء أخطأت في معالجة التقييدات المحاسبية المتعلقة بأعباء القروض وذلك بأن طبقت بشأنها معيار المحاسبة المتعلق بالأعباء المؤجلة (م م 10) والحال أنّ تلك الأعباء تحكمها أحكام معيار المحاسبة المتعلق بأعباء القروض (م م 13) وقد تولّت مصالح الجباية تبعاً لذلك إدماج المخصّصات التي كوّنتها المعقبة ضدّها لاستيعاب أعباء القروض لضبط الضريبة على الشركات المستوجبة بعنوان سنتي 2001 و 2002 ، إلا أنّ كلاً من محكمة البداية ومحكمة الإستئناف قضت بخلاف ذلك وطبقت معيار المحاسبة المتعلق بالأعباء المؤجلة (م م 10) في غير موضعه لأنّه طبقاً لأحكام الفقرة 04 من هذا المعيار والمتعلّقة بمجال تطبيقه فإنه يطبق على الأعباء التي يجوز للمؤسسة أن تدونها في أصولها كمصاريف أولية أو أعباء للتوزيع أو مصاريف إصدار ومنح تسديد القروض ويقصد بالمصاريف الأولية طبقاً لأحكام الفقرة 05 من نفس المعيار المصاريف التي تتصل بعمليات تشتت لوجود المؤسسة أو لنموها والتي تخصّص عند تكوين المؤسسة أو في فترة لاحقة في إطار التوسعة أو فتح منشأة جديدة أو تحويل في رأس مالها ، ويقصد بالأعباء للتوزيع تلك المخصّصة خلال السنة المحاسبية في إطار عمليات خاصّة لها مردوديّة إجمالية واضحة وينتظر تحقيقها خلال السنوات المحاسبية اللاحقة، ويقصد بمصاريف إصدار القروض العمولات التي تمنح للأعوان والمؤسسات المالية

وكذلك مصاريف الإشهار وطبع عناوين استوجبها إصدار القروض ويقصد بمنح تسديد القروض الفرق بين قيمة الإصدار وقيمة تسديد القروض ، كما أن ذلك المعيار لم يتناول في أي موضع منه أعباء القروض (الفوائض) التي خصص لها معيار مستقل بذاته يضبط وينظم المعالجة المحاسبية المتبعة لأعباء القروض ويتناول جملة من المسائل تتعلق بالإقرار بها وبتجميدها والتي يتعين التمييز بخصوصها بين تلك التي تنسب مباشرة إلى اقتناء مادة أو بنائها أو إنتاجها فهذه الأعباء تجمّد وتحوّل إلى الأصول كما لو كانت جزء من تكلفة تلك المادة ، وغيرها من أعباء القروض التي تحتسب في أعباء السنة المحاسبية التي استحققت في أثنائها ولا مجال في كلتا الحالتين لتطبيق استهلاكات على مدة 3 سنوات أي نسبة 33% على تلك الأعباء .

و حيث أنّ المصاريف المتنازع بشأنها تتعلق بفوائض قروض بنكية تمّ اقتراضها لغاية إنجاز مشروع سياحي .

و حيث أنّ الإشكال في النزاع الراهن لا يتعلّق بقابلية طرح الأعباء الأولية من عدمه بل في تحديد معيار المحاسبة الذي ينطبق على فوائض القروض وبالتحديد كيفية احتسابها ومدة استيعابها .

و حيث يتّضح بالرجوع إلى أوراق الملف أنّ طريقة التوظيف المعتمدة من قبل الإدارة الجبائية انبنت على اعتبار أنّ الأعباء المذكورة ينطبق عليها معيار المحاسبة (م م 13) المتعلّق بأعباء القروض في حين دفعت المطالبة بالضرية بأنّ تلك الأعباء ينطبق عليها معيار المحاسبة (م م 10) المتعلّق بالأعباء المؤجلة وأدرجتها ضمن المصاريف الأولية وقامت بطرحها على ثلاث سنوات أي بتطبيق نسبة 30 بالمائة كلّ سنة .

و حيث لئن كانت الأعباء محل النزاع خاضعة من حيث المبدأ للمعيار (م م 13) فإنّها تندرج ضمن الأعباء المؤجلة عموماً على معنى الفقرة 2 من المعيار (م م 10) المتعلّق بالأعباء المؤجلة التي نصّت كاستثناء للفقرة 01 من نفس المعيار بأنّ بعض الأعباء يمكن أن لا تكون قابلة للإدراج كلياً في النتيجة وحدها للسنة المحاسبية التي تمّ تخصيص هذه الأعباء خلالها بسبب طابعها العام وأثرها الهام الذي

يمكن أن يكون لها في نتائج السنوات المحاسبية الموالية. وفي هذه الحالة يجدر ترسيمها بأصول الموازنة كأعباء مؤجلة وتخصيها بنتيجة السنة المحاسبية التي تمّ التعهد بها خلالها وبالسنوات المحاسبية اللاحقة .

و حيث أنّ الأعباء الأولية حسب الفقرة 05 من المعيار (م م 10) " هي المصاريف التي تتصل بعمليات تشتت لوجود المؤسسة أو لنموها والتي تنسّص عند تكوين المؤسسة أو في فترة لاحقة في إطار التوسعة أو فتح منشأة جديدة أو تحويل في رأسمالها " وقد حدّدت الفقرات من 06 إلى 13 المصاريف الأولية المخصّصة في مرحلة الإنشاء في حين حدّدت الفقرات من 14 إلى 17 المصاريف الأولية المخصّصة بعد الإنشاء .

و حيث طالما تبين أنّ الأعباء المتنازع بشأنها مستلزمة لضمان تكوين المؤسسة المطالبة بالأداء فهي تتدرج بالتالي ضمن الأعباء المؤجلة في صنف الأعباء الأولية وبالتحديد ضمن المصاريف الأولية المخصّصة في مرحلة الإنشاء .

و حيث تعدّ المصاريف الأولية التي تخصّصها مؤسسة في مرحلة الإنشاء بصفة عامّة هامة وغير قابلة للتكرار ولا تتعلّق بعمليات إنتاج معينة ويتمّ الحصول على المداخل الموافقة لها خلال عدّة سنوات محاسبية وليس فقط خلال السنة المحاسبية التي وقع فيها تخصيصها .

و حيث تعالج مصاريف ما قبل الإستغلال على أنها مصاريف أولية ما دامت مخصّصة خلال فترة ما قبل الإستغلال وما دامت ضرورية للشروع في عملية الإستغلال .

و حيث حدّد قرار وزير التخطيط والمالية المؤرخ في 16 جانفي 1990 نسب استيعاب هذه الأعباء بين 100% أو 33% .

و حيث خلص الخبراء المنتدبون من قبل محكمة البداية إلى تأييد طريقة الطرح التي قامت بها الشركة المعقّب ضدّها من حيث المبدأ باعتبار أنّ تلك الأعباء مستلزمة لضمان تكوين المؤسسة ولتمكينها من الشروع في النشاط وأنّها غير مرتبطة بمداخل السنة المحاسبية 2001 .

و حيث يكون قضاء محكمة الحكم المطعون فيه بتأييد محكمة البداية في اعتمادها لما توصل إليه الخبراء في طريقه ، الأمر الذي يتّجه معه رفض المطعنين المائلين .

- عن المطاعن الثالث والرابع والخامس والسادس والسابع المأخوذة تباعا من خرق أحكام الفصلين 2 و12 من القانون عدد 112 لسنة 1996 المتعلق بنظام المحاسبة للمؤسسات والفصلين 12 و48 من مجلة الضريبة والفقرات 25 و28 و52 من الإطار المرجعي للمحاسبة وضعف التعليل والفقرات 4 و5 و28 و29 من معيار المحاسبة المتعلق بالأعباء المؤجلة (م م 10) لوحة القول فيها :

حيث تمسكت المعقبة بأن محكمة الإستئناف أقرت الحكم الابتدائي القاضي بتعديل قرار التوظيف الإجباري على ضوء الإختبار الذي أقرّ فيها الطريقة التي اتبعتها المعقبة ضدّها في تقييد فوائض القروض التي أسندت لها والتي تتمثل في تسجيلها في حساب النفقات الأولية واستيعابها في أجل 3 سنوات وقدمت 4 نسخ من عقود قرض ولم تقدّم جداول تتعلّق باستهلاكات تلك القروض والحال أنّها وحدها الكفيلة بتحديد تلك الأعباء كما لم تدل لا بعقدي القرض الذين أبرمتها مع البنك الوطني الفلاحي والبنك التونسي الكويتي للتنمية ولا بالمستندات والمؤيّدات المتعلّقة بالأعباء المترتبة عن القروض التي أسندت للمطالبة بالأداء وتحديد الفوائض التي وظّفت بعنوانها والتي من شأنها أن تحدّد الأعباء بكلّ أمانة لأنّه في غياب جداول استهلاك القروض تكون المعلومات التي تضمّنتها دفاتر المحاسبة المقدّمة من المعقبة ضدّها مفترقا للتمثيل الوفي ولا يكفي أن تقدّم نسخة من الحساب 271 المتعلّق بالنفقات الأولية حتى يقوم ذلك دليلا على حجم أعباء القروض الذي سجّلت بذلك الحساب وبالتالي فإنّ المخصّصات التي كوّنتها الشركة للغرض لا تكون قابلة للطرح .

و حيث يتّضح بالرجوع إلى الحكم المنتقد أنّ المحكمة علّلت موقفها في خصوص ما سبق بكون هذه الأعباء تمّ احتسابها ضمن الإستهلاكات وبالتالي فهي مصاريف أولية عملا بالقانون عدد 112 لسنة 1996 المتعلق بنظام المحاسبة للمؤسسات .

و حيث استقرّ عمل هذه المحكمة على اعتبار أنّ عبء إثبات قاعدة الأداء محمول على الإدارة باعتبارها هي التي تسعى إلى إثبات عدم صحة تصريح المطالب بالضريبة لتحلّ محله حقيقة وعاء الضريبة المستوجبة استناداً إلى جميع القرائن القانونية والفعليّة المنصوص عليها بالفصلين 42 و 43 من مجلة الضريبة وعندها يحل عبء الإثبات على المطالب بالضريبة الذي يتوجّب عليه عندها إثبات الشطط فيما توصلت إليه الإدارة أو إقامة الدليل على موارد الحقيقة .

و حيث يتّضح بالرجوع إلى أوراق الملف أنّ الإدارة المعقّبة قامت بتعديل الوضعيّة الجبائيّة للمطالب بالضريبة وذلك من خلال إدماج المخصّصات التي كوّنتها الشركة لاستيعاب أعباء القروض لضبط الضريبة على الشركات المستوجبة بعنوان سنتي 2001 و 2002 على أساس أنّ أعباء القروض لا تسجّل بحساب المصاريف الأولية وإنّما تسجّل بحسب مقتضيات معيار المحاسبة (م م 13) المتعلّق بأعباء القروض .

و حيث تولّت محكمة البداية تكليف ثلاثة خبراء قصد احتساب وضبط الأداءات المستوجبة على الشركة المطالبة بالأداء والخطايا المتعلّقة بها على ضوء المؤيّدات المتوفّرة بالملف .

و حيث انتهى الخبراء في تقريرهم بخصوص مدى صحة احتساب فوائض القروض التي أسندت للمعقّب ضدّها ضمن الأعباء الأولية إلى أنّ تلك الأعباء تمّ تسجيلها وفق القواعد المحاسبية الجاري بها العمل وأنها مستلزّمة لضمان تكوين المؤسسة وتمكينها من الشروع في النشاط ، وأنها غير مرتبطة بمداخل السنة المحاسبية 2001 .

و حيث يتّضح بالإطلاع على الحكم المطعون فيه أنّ اجتهاد المحكمة انتهى إلى اعتماد النتيجة التي توصل إليها الإختبار معتبرة أنّه انبنى على معطيات واقعية وفنيّة وقامت على هذا الأساس بتأييد الحكم الابتدائي .

و حيث أنه من المسلم به فقها وقضاء أن فحص حجج الخصوم وتقدير قوّة حجيتها هو من الأمور الواقعية الموكولة لاجتهاد محكمة الموضوع التي لها سلطة تقديرية كاملة في تقدير الحجج والوثائق المبسوطة أمامها وهي من الأمور الواقعية الموكولة لاجتهادها ولا رقابة عليها في ذلك من قبل الدوائر التعقيبية للمحكمة الإدارية إلا إذا شاب اجتهادها خطأ فادح في التقدير وهو ما لم يثبت من أوراق الملف ، الأمر الذي يتّجه معه رفض هذه المطاعن .

- عن المطعنين الثامن والتاسع المأخوذين من خرق أحكام الفصلين 1 (I و II-5) و 2 (I-1) من مجلة الأداء على القيمة المضافة والفصل 547 من مجلة الالتزامات والعقود مجتمعين لوحدّة القول فيهما :

حيث تمسكت المعقبة بأنّ المعقّب ضدّها قامت ببناء محلات سكنية في إطار مشروع متكامل بالمنطقة السياحية بشارع بورقبيّة بقربة كما قامت بتهيئة وتجزئة مقاسم أراضي وتولت بيعها وبالتالي أصبحت خاضعة للأداء على القيمة المضافة طبقا لأحكام الفصل 1 (I و II) من مجلة الأداء على القيمة المضافة ، إلا أنها لم توظف هذا الأداء على تلك العمليات في حين أنها لا تنتفع بالإعفاء لعدم اكتسابها لصفة الباعث العقاري المرخص له طبقا لأحكام الفصل 4 من مجلة الأداء على القيمة المضافة والنقطة (50) من الجدول "أ" المتعلّق بقائمة العمليات المعفاة من الأداء على القيمة المضافة الملحق بتلك المجلة لذلك قامت مصالح الجباية بتوظيف الأداء على القيمة المضافة على العمليات المذكورة . وقد قضت محكمة البداية بتعديل قرار التوظيف الإجباري للأداء وذلك بإعفاء المعقّب ضدّها من الأداء على القيمة المضافة وذلك على ضوء الإختبار الذي أذنت به والذي تضمّن أنّ المطالبة بالأداء لم تفوت في مخزونها من العقارات المبنية ومن مقاسم الأراضي وإنما فوتت في أصولها وهي عمليات خارجة عن ميدان تطبيق الأداء على القيمة المضافة وهو ما أقرته محكمة الحكم المنتقد مخالفة بذلك أحكام الفصلين 1 و 2 من مجلة الأداء على القيمة المضافة لأنّ المعقّب ضدّها لم تسجل مقاسم الأراضي والعقارات المبنية المعدة للسكن بمحاسبيتها بحسابات الأصول الثابتة المادية وإنما سجلتها بحسابات المخزونات وهو

تقييد محاسبي تعارض به طبقاً لأحكام الفصل 547 من مجلة الإلتزامات والعقود وأنّ العمليات التي قامت بها المعقّب ضدّها تعدّ من قبيل عمليات تسليم البضائع للنفس لتسديد الحاجيات التي استلزمها الإستغلال أي أنّ تسليم الأصول الثابتة المادية للنفس خاضع لا محالة للأداء على القيمة المضافة طبقاً لأحكام الفصل 1 (II-9) من مجلة الأداء على القيمة المضافة .

و حيث تمحور الإختلاف بين طرفي النزاع حول تكييف العقارات المبنية والأراضي التي تمّ تقسيمها من طرف المطالبة بالأداء من حيث تقييدها المحاسبي أي هل أنّ المعنيّة بالأمر قامت بتسجيل مقاسم الأراضي والعقارات المبنية المعدة للسكن بحسابتها بحسابات الأصول الثابتة المادية وبالتالي فإنّ العمليات التي شملتها لا تمتل رقم معاملات وتكون على هذا الأساس غير خاضعة للأداء على القيمة المضافة أم أنّها على العكس من ذلك سجلتها بحسابات المخزونات .

و حيث خلص الخبراء المنتدبون من قبل محكمة البداية بخصوص كيفية تناول عمليات التفويت في العقارات الراجعة للشركة المعقّب ضدّها بأنّ تلك العمليات كانت قد شملت أصول وليس منتج (مخزون) وقد كانت الموازنات وتقارير الحسابات المتفرّعة عنها تعتبر أنّ الشركة المطالبة بالأداء قد اشترت العقار واعتبرته أصولاً ثابتة .

و حيث انتهت محكمة الحكم المطعون فيه إلى إقرار حكم البداية على أساس أنّه استند على اختبار مبني على معطيات واقعية وفنية سليمة واعتبرت أنّه من الثابت بمظروفات الملف أنّ عمليات تفويت العقارات التي قامت بها المستأنف ضدّها مع الغير لم يقع تسجيلها ضمن المخزون باعتبارها عمليات تفويت جزء من أصول ثابتة لتمويل إنجازات المنشآت السياحية وبالتالي فإنّ تلك العمليات لا تمثل رقم معاملات وغير خاضعة للأداء على القيمة المضافة اقتضاءً لأحكام الفصل الأول من مجلة الأداء على القيمة المضافة .

و حيث أنّ محكمة الإستئناف لها بصفتها قاضي موضوع السلطة الكاملة في تقدير مدى الإعتماد على النتائج التي توصل إليها الإختبار ولا رقابة عليها في ذلك من

طرف قاضي التعقيب إلا إذا انطوى حكمها على خطأ فادح في التقدير أو ضعف في التعليل .

و حيث فضلا عن ذلك فإنّ النظر في هذين المطعين يستدعي بتّ قاضي التعقيب في وثائق الحسابية المقدّمة من قبل المطالبة بالضرية وفي مدى سلامتها .

و حيث بخصوص ما تمسّكت المعقّبة بشأن تطبيق أحكام الفصل 1 (II-9) من مجلة الأداء على القيمة المضافة المتعلّقة بتسليم الأصول الثابتة المادية لأنفسهم من طرف الخاضعين وأحكام الفصل 9 (IV-2) المتعلّقة بصورة الإحالة أو المساهمة في شركة أو تغيير وجهة استعمال ممتلكات (أدوات تجهيز ، معدّات وبناءات) من نفس المجلّة ، فإنّ هذه المسائل لم تقع إثارتها أمام محكمة الموضوع فالإدارة لم تؤسّس موقفها على الأحكام المذكورة بل أسّست موقفها على أحكام الفصل 1 (II-5) من مجلة الأداء على القيمة المضافة المتعلّقة ببيع قطع الأراضي من طرف المقسمين العقاريين وأحكام الفصل 1 (II-6) من نفس المجلّة المتعلّقة بالأشغال العقارية .

و حيث يتّجه والحال ما ذكر رفض هذين المطعين .

- عن المطعن العاشر المأخوذ من ضعف التعليل :

حيث تمسّكت المعقّبة بأنّها أثارت في مستندات استئنافها احترازاات على أعمال ونتائج الإختبار فيما يتعلّق بمبالغ الأداء على القيمة المضافة الموظّفة في إطار قرار التوظيف الإجباري وتحديدًا فيما يتعلّق بمسألة إخضاع الوعد بالبيع الذي أبرمته المعقّبة ضدّها مع شركة « في سنة 2000 للأداء على القيمة المضافة وكذلك بمسألة إخضاع تسبيقات الحرفاء لنفس الأداء ، إلا أنّ محكمة الحكم المنتقد قصرت نظرها على البتّ في مسألة النفقات الأولية ومسألة تكييف عمليات التفويت في العقارات دون أن تحمل نفسها مشقّة مناقشة تلك الإحترازاات .

و حيث يتبيّن بالرّجوع إلى الحكم المطعون فيه أنّ المحكمة قد اطلعت على تقرير الإختبار واحترازات الإدارة حوله وردود محكمة البداية عليها وتبيّن لها جدية

اعمال الإختبار وجاء حكمها بالتّالي معلّلا تعليلا كافيا ، الأمر الذي يتّجه معه رفض هذا المطعن كرفض الطعن برمّته .

ولهذه الأسباب ،

قرّرت المحكمة :

أولا : قبول مطلب التعقيب شكلا و رفضه أصلا .

ثانيا : حمل المصاريف القانونية على المعقّبة .

و صدر هذا القرار عن الدائرة التعقيبيّة الأولى بالمحكمة الإدارية برئاسة السيّد الحبيب جاء بالله وعضوية المستشارين السيّد سنية بن عمّار والسيّد محمّد غباره .

و تلي علنا بجلسة يوم 10 ماي 2010 بحضور كاتبة الجلسة السيّد سمّاح

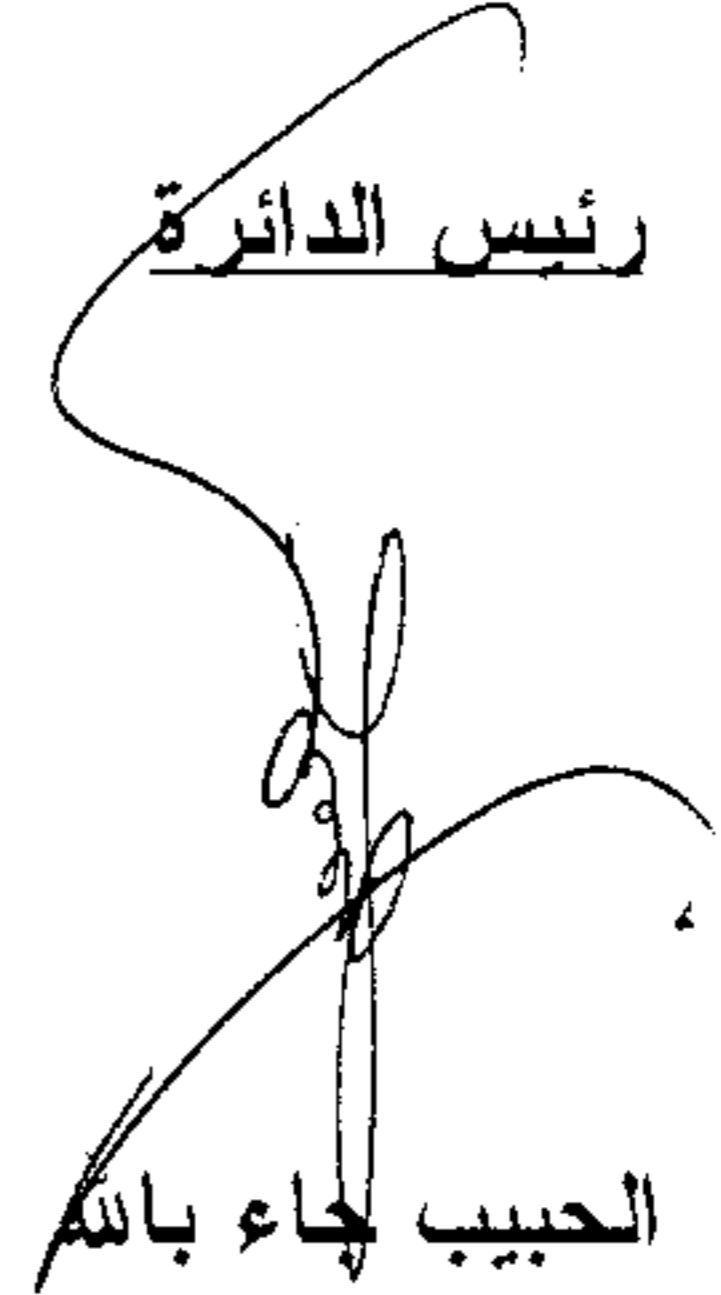
الماجري .

المستشار المقرّر



رياض الرقيق

رئيس الدائرة



الحبيب جاء بالله

الكتب التّامة للمكتب الإداري
أعضاء: صلاح الرّديني