الجمهوريّة التونسيّة
مجلس الدولة
المحكمة الإداريّة
القضيّة عدد: 310731
تاريخ القرار: 30 سبتمبر 2013

الحمد لله،

قرار تعقيبي

باسم الشعب التونسي

أصدرت الدائرة التعقيبية الرابعة بالمحكمة الإدارية القرار التالي بين:

المعقّبة: الإدارة العامة للأداءات في شخص ممثّلها القانوني مقرّها بشارع الهادي شاكر عدد 93 – تونس ،

من جهة،

والمعقّب ضدّها: شركة البعث العقاري والتجاري ********** في شخص ممثّلها القانوني مقرّها الإجتماعي ********** ،

نائبها الأستاذ ********** الكائن مكتبه ********** ،

من جهة أخرى.

بعد الإطلاع على مطلب التعقيب المقدّم من المعقبة المذكورة أعلاه بتاريخ 31 أكتوبر 2009 والمرسم بكتابة المحكمة تحت عدد 310731 طعنا في الحكم الصادر عن محكمة الإستئناف بتونس في القضية عدد 46217 بتاريخ 28 نوفمبر 2007 والقاضي بقبول الإستئناف شكلا وفي الأصل بإقرار الحكم الإبتدائي وإجراء العمل به .

وبعد الإطلاع على الحكم المطعون فيه الذي تفيد وقائعه أنّ الشركة المعقب ضدّها استهدفت إلى مراجعة معمّقة لوضعيتها الجبائية شملت الضريبة على الشركات والأقساط الإحتياطية والأداء على القيمة المضافة والخصم من المورد والأداء على التكوين المهني والمساهمة في صندوق النهوض بالمسكن لفائدة الأجراء والمعلوم على المؤسّسات آلت إلى صدور قرار في التوظيف الإجباري تحت عدد 2005/60 بتاريخ 23 مارس 2005 يقضي بمطالبتها بدفع

مبلغ جملي لفائدة الخزينة قدره مليون وثلاثمائة واثنان وأربعون ألفا ومائة وخمسة وعشرون دينارا ومليمات 336 (1.342.125،336 د) أصلا وخطايا فاعترض عليه لدى المحكمة الإبتدائية بتونس التي أصدرت حكما بتاريخ 6 أفريل 2006 يقضي بقبول الإعتراض شكلا وفي الأصل بإقرار قرار التوظيف الإجباري عدد 60 الصادر بتاريخ 23 مارس 2005 مع تعديل نصّه وذلك بالحطّ من المبالغ المطالب بها إلى ما قدره ثلاثة وتسعون ألفا وستمائة وخمسة وعشرون دينارا ومليمات 468 (93.625،468 د) لقاء أصل الأداء والخطايا فاستأنفته الإدارة العامة للأداءات أمام محكمة الإستئناف بتونس وتعهّدت الدّائرة السادسة بملف القضية وأصدرت الحكم المبيّن منطوقه بالطّالع والذي هو موضوع الطعن الماثل .

وبعد الإطلاع على مذكرة بيان أسباب الطعن بالتعقيب التي تقدّمت بها المعقّبة بتاريخ 24 نوفمبر2009 والرامية إلى قبول الطعن بالتعقيب ونقض القرار المطعون فيه وإحالة القضية على محكمة الإستئناف المختصة وتحميل المصاريف القانونية على الجهة المعقب ضدّها بالإستناد إلى ما يلي :

1- القسم الأول من المطاعن المتعلّقة بمبيعات شركة البعث العقاري والتجاري المتعلقة بمشروع آية بالمترة 9 "أ" :

- سوء التعليل بمقولة أن المحكمة المصدرة للحكم المطعون فيه جانبت الصواب في تعليل قرارها فيما يخصّ السّبب الذي جعل مصالح الجباية تقوم بإدخال تعديل مرتبط بمخزون المعقب ضدها على مستوى السنة المحاسبية 2002 إذ أنه لا يتأسّس على التنقيص في المخزون وإنّما على تدعيم عملية محاسبية وتسجيلها تمثلت في إخراج مخزون بقيمة ستمائة وواحد وأربعين ألف دينار (641.000،000 د) من تلك المحاسبة واستدعت تلك العملية تسجيل هذا المبلغ في الجانب المدين للحساب المتعلق بتغيير المخزونات بما يقابله على مستوى الجانب الدائن في حساب المخزونات دون الإدلاء بمبرّراتها حول هذه العملية إذ اكتفت بتقديم مجموعة فواتير تتعلق بأشغال هدم وتهيئة تمّت على مستوى مشروعها ببومهل غير أنها لم تبرّر في أي طور من أطوار المراجعة ولا في أي طور من أطوار القضية خروج ذلك المخزون في سنة 2002 وهو ما يشكل قرينة على حصول عمليات بيع تمّت خلال سنة 2002 .
- خرق أحكام الفصلين 2 و12 من القانون عدد 112 لسنة 1996 المؤرخ في 30 ديسمبر 1996 المتعلق بنظام المحاسبة للمؤسّسات بمقولة أن الدائرة الإستئنافية المصدرة للحكم المطعون

فيه خلصت إلى إقرار الحكم الصادر عن محكمة البداية فيما قضى به من حذف التعديل الذي أدخلته مصالح الجباية المتعلق بالمخزون الذي أخرجته المعقب ضدّها في سنة 2002 بناء على الفواتير التي أمضاها المزودون الموجودون والتي تم تسجيلها بدفتر الجرد والحال أن هذه الفواتير لا تبرّر إلاّ تدعيم أعباء تحمّلتها الشركة المعقب ضدّها في سنة 1998 وتدعيم دخول مخزونات من الأشغال الجارية في سنة 1998 وهو ما يقتضي تسجيلها بمحاسبتها المتعلقة بتلك السنة وتسجيلها بمحاسبة المؤسسة المعنية بالأمر ولا تفيد خروج مخزون من المحلات السكنية في سنة 2002 . علاوة على أن التقييد المحاسبي على مستوى المحاسبة المتعلقة بسنة 2002 بقي مفتقرا لأي مستندات تدعمه .

- خرق أحكام الفصلين 65 و68 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية بمقولة أنّ الدائرة الإستئنافية المصدرة للحكم المطعون فيه خلصت إلى إقرار الحكم الصادر عن محكمة البداية فيما قضى به من حذف التعديل الذي أدخلته مصالح الجباية المتعلق بالمخزون الذي أخرجته المعقب ضدّها في سنة 2002 بناء على أنها برّرت ذلك بفواتير صادرة عن مقاولات جمال عبد المولى بعنوان أعمال هدم وتهيئة قامت بها في غضون سنة 1998 والحال أنه لم يتمّ تقييدها في محاسبتها بأحد حسابات الأعباء المتعلقة بالسنة المالية 1998 وهو ما يشكل قرينة على عدم صحّتها وهو ما يتأكّد من خلال عدم قيام شركة مؤسسات عبد المولى بالتصريح بأي أرباح عن الأشغال المدعى إنجازها وقد تعذر الرجوع إلى محاسبة هذه الشركة للتثبت من ذلك باعتبار أنها لم تكن موجودة بالعنوان المصرح به في الفواتير كما يتأكد من خلال صدور الفواتير خلال سنة 1998 أي قبل أن تؤول الأرض موضوع الرسمين 584 و585 إلى الشركة المعقب ضدها .

- خرق الفقرات 19 و25 و28 من الإطار المرجعي للمحاسبة بمقولة أن الدائرة الإستئنافية المصدرة للحكم المطعون فيه انتهت إلى إقرار الحكم الصادر عن محكمة البداية فيما قضى به من حذف التعديل الذي أدخلته مصالح الجباية والمتعلق بالمخزون الذي أخرجته المعقب ضدّها في سنة 2002 بناء على أنها تولت التثبت من المعلومات المرتبطة بذلك التقييد المحاسبي والحال أنها لم تكن قائمة على معطيات ثابتة كما أنها وعلى فرض صحتها لا تصلح إلاّ لإثبات دخول مخزون من الأشغال الجارية في سنة 1998 ولا تصلح بتاتا في إثبات خروج مخزون من المحلات السكنية في سنة 2002 . علاوة على ذلك فإن صحة هذه الفواتير مشكوك فيها بالنظر إلى عدم وجود من أصدرها وعدم تقييدها على مستوى المحاسبة المتعلقة بسنة 1998 وعدم

تصريح شركة مؤسسات عبد المولى بأرباحها التي ترتبت عن الأشغال موضوع الفواتير المذكورة واستحالة الرجوع إلى محاسبتها وبالنظر أيضا إلى أن قيمة المخزون يوافق عقارات مدونة بمخزون العقارات المبنية بعنوان سنة 1995 لم تتمكن المؤسسة المعنية بالأمر من التفويت فيها إلى غاية 1998 مما يستبعد معه القول بأن هذا المبلغ يمثل أعمال هدم وتهيئة بعنوان مشروع بومهل البساتين .

- خرق أحكام المعيار العام للمحاسبة (م م01) الجزء الثاني "أحكام تتعلق بالتنظيم المحاسبي" في فقرته 18 بمقولة أن الدائرة الإستئنافية المصدرة للحكم المطعون فيه خلصت إلى إقرار الحكم الصادر عن محكمة البداية فيما قضى به من حذف التعديل الذي أدخلته مصالح الجباية المتعلق بالمخزون الذي أخرجته المعقب ضدّها في سنة 2002 بداعي أنها تثبّتت من المعطيات المرتبطة بذلك التقييد المحاسبي والحال أن هذه الفواتير لا تتيح التثبت من الوقائع المتعلقة بخروج مخزون من المحلات المعدة للسكنى في سنة 2002 لتعلقها بوقائع ترجع إلى سنة 1998 ومرتبطة بأشغال جارية وبالتالي فإن توثيق التقييد المحاسبي الذي قامت به سنة 2002 بمثل تلك المستندات يعد إخلالا بمبدأ الأمانة وبهدف أساسي من أهداف الرقابة على العمليات المحاسبية وهو هدف الصلوحية الذي يفترض تدعيم التقييدات بالمستندات التي تخول التثبت منها .
- خرق الفصل 450 من مجلة الإلتزامات والعقود بمقولة أن تواريخ الكتائب غير الرسمية التي يحررها الغير والوثائق التي يحتج بها لا تكون ذات حجية إلا إذا كانت ناتجة عن بيانات أخرى يترتب عنها الثبوت التام ومن أهم هذه البيانات هي المحاسبة التي يمسكها ويقدمها وأنه لا وجود لأي سند يثبت صحة فواتير الهدم والتهيئة المحتج بها لا سيما وأنه لم يتم تقييدها في المحاسبة وبالتالي لا يسوغ الإحتجاج بها ضد مصالح الجباية خاصة وأنه تعذر عليها الرجوع إلى محاسبة المؤسسة التي أصدرت هذه الفواتير للتثبت مما إذا كانت قد سجلتها بالمحاسبة فضلا عن أن أشغال الهدم والتهيئة التي ادعت الشركة المعقب ضدها أنها قامت بها على مستوى مشروعها الكائن ببومهل البساتين انطلقت خلال سنة 1998 أي قبل أن تؤول لها ملكية الأرض التي أقيم فوقها ذلك المشروع .
- خرق الفصل 461 من مجلة الإلتزامات والعقود بمقولة أن الدائرة الإستئنافية المصدرة للحكم المطعون فيه اعتبرت أن الفواتير الصادرة عن شركة مقاولات عبد المولى والتي تتعلق بوقائع ترجع إلى سنة 1998 (دخول مخزون من الأشغال الجارية) تصلح لتبرير وقائع أخرى ترجع لسنة 2002 (خروج مخزون من المحلات المعدة للسكنى) بصورة مجردة من كل إثبات وقد

تعذر على مصالح الجباية التثبت من موافقة التقييدات المسجلة بمحاسبة الشركة المعقب ضدها مع تلك التي من المفروض أن تسجل بمحاسبة شركة مؤسسات عبد المولى التي لم تكن موجودة بالعنوان المصرح به بالفواتير فضلا عن أن هذه الفواتير صدرت في تاريخ سابق لانتقال ملكية الرسمين العقاريين 584 و585 لفائدة الشركة المعقب ضدها بمقتضى عقد البيع المحـــرر في 8 سبتمبر 1999 وقد سجلت بدفتر جرد و لم تسجل بحسابات الأعباء و لم يثبت مصدرها .

2- القسم الثاني : فيما يتعلّق بعمليات بيع الشقق لوكيل شركة البعث العقاري والتجاري:

* الجزء الأول : فيما يتعلق بعملية تحويل الشقق المفوّت فيها لفائدة الوكيـــل مـــن حســـاب المخزونات إلى حساب الأصول الثابتة المادية :

- سوء التعليل بمقولة أن الدائرة الإستئنافية المصدرة للحكم المطعون فيه اعتبرت أن نقل المخزون إلى أصول ثابتة لا شيء يمنعه من الناحية المحاسبية طالما أنه تمّ بناء على محاضر جلســـة ثابتـــة التاريخ وأن التفويت في عقارات لفائدة الوكيل تمّ بموجب كتائب ثابتة التـــاريخ بعـــد نقـــل المخزون المتعلق بها إلى أصول ثابتة بطريقة قانونية والحال أن الهدف من بناء الشقق إنما هو بيعها في إطار الإستغلال العادي للباعث العقاري وهو ما يقتضي تسجيلها بحساب المخزونات وإذا ما تمّ بيعها يسجل الإيراد المترتب عن عملية البيع كاملا بحساب المبيعات و لا يقبل التحويـــل من حساب المخزونات إلى حساب الأصول الثابتة المادية إلا في صورة تغيير الغاية مـــن تلـــك الشقق من البيع إلى استعمالها وتحقيق موارد مستقبلية لاحقة منها والإســـتفادة مـــن منافعهـــا المستقبلية وهو ما لم يتحقق في الموضوع الراهن ذلك أن الشركة المعقب ضدها حولت الشقق التي تولت بيعها لوكيلها من حساب المخزونات إلى حساب الأصول الثابتة المادية دون تغـــيير الغاية التي تم بناؤها من أجلها في نطاق التحيل الجبائي من خلال التنقيص من الإيرادات وهو ما أهملت محكمة الإستئناف التعرض إليه .

- خرق أحكام الفقرات 01 و03 و06 من معيار المحاسبة المتعلق بالمداخيل (م م 03) ذلك أن المحكمة المصدرة للحكم المطعون فيه قضت بإقرار الحكم الصادر عن محكمة البداية بتعديل قرار التوظيف الإجباري بحذف التعديلات التي أدخلتها مصالح الجباية والمتعلقة بالشقق التي فوتـــت فيها لفائدة وكيلها بتعلة أنها حوّلتها من مخزوناتها إلى أصولها الثابتة المادية والحال أن الإستغلال المركزي والدائم للشركة المعقب ضدها يتمثل في بناء الشقق قصد بيعها وهـــو مـــا يفتـــرض تسجيل الإيرادات المتأتية بهذا العنوان بحساب المبيعات كاملة .

- خرق أحكام الفقرة 05 من معيار المحاسبة المتعلق بالمخزونات ذلك أن المحكمة المصدرة للحكم المطعون فيه قضت بإقرار الحكم الصادر عن محكمة البداية بتعديل قرار التوظيف الإجباري بحذف التعديلات التي أدخلتها مصالح الجباية والمتعلقة بالشقق التي فوتت فيها لفائدة وكيلها بتعلة أنها حوّلتها من مخزوناتها إلى أصولها الثابتة المادية والحال أن نشاط الباعث العقاري يتمثل في بناء محلات قصد بيعها وتلك المحلات تمثل مخزونا بالنسبة إلى الباعث العقاري .

الجزء الثاني : فيما يتعلق بتقدير القيمة الحقيقية للشقق المفوت فيها لفائدة الوكيل :

- خرق الفصل 1250 من مجلة الإلتزامات والعقود ذلك أن المحكمة المصدرة للحكم المطعون فيه قضت بإقرار الحكم الصادر عن محكمة البداية بتعديل قرار التوظيف الإجباري بحذف التعديلات التي أدخلتها مصالح الجباية والمتعلقة بالشقق التي فوتت فيها لفائدة وكيلها دون أن تتناول مسألة عدم توافق القيمة الحقيقية للعقارات المفوت فيها لفائدة الوكيل والقيمة المتفق عليها بما يتعارض مع الفصل 1250 من مجلة الإلتزامات والعقود باعتبار أن الغرض من تكوين الشركة هو تحصيل الأرباح والإشتراك فيها بما يؤول إلى تنازلها عن جزء من الأرباح التي كان من الممكن تحقيقها وبالتالي التنقيص من قاعدة الضريبة على الشركات المستوجبة والإضرار بحقوق الخزينة .

- خرق الفصل 1293 من مجلة الإلتزامات والعقود ذلك أن المحكمة المصدرة للحكم المطعون فيه قضت بإقرار الحكم الصادر عن محكمة البداية بتعديل قرار التوظيف الإجباري بحذف التعديلات التي أدخلتها مصالح الجباية والمتعلقة بالشقق التي فوتت فيها لفائدة وكيلها دون أن تتناول مسألة عدم توافق القيمة الحقيقية للعقارات المفوت فيها والقيمة المتفق عليها والحال أن الفصل 1293 المشار إليه يحجر على مسيري الشركة وعلى الشركاء القيام بأعمال تتناف مع القصد من تكوينها أو مع العرف التجاري.

- خرق الفصل 2 من المجلة التجارية بمقولة أن المحكمة المصدرة للحكم المطعون فيه قضت بإقرار الحكم الصادر عن محكمة البداية بتعديل قرار التوظيف الإجباري بحذف التعديلات التي أدخلتها مصالح الجباية والمتعلقة بالشقق التي فوتت فيها لفائدة وكيلها دون أن تتناول مسألة عدم توافق القيمة الحقيقية للعقارات المفوت فيها والقيمة المتفق عليها والحال أن الفصل 2 من المجلة الشركات التجارية جعل من تحصيل الربح واقتسامه الغرض الذي تقوم عليه هذه الشركات و الذي من المفروض أن يحكم كل معاملاتها ولا تسوغ مخالفته من خلال التنقيص في أرباحها مثلما عليه الأمر في الموضوع الماثل .

- خرق الفصل 6 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية ذلك أن المحكمة المصدرة للحكم المطعون فيه قضت بإقرار الحكم الصادر عن محكمة البداية بتعديل قرار التوظيف الإجباري بحذف التعديلات التي أدخلتها مصالح الجباية والمتعلقة بالشقق التي فوتت فيها لفائدة وكيلها دون مراعاة حق مصالح الجباية في ضبط الأداء وتصحيح التصاريح بالإستناد إلى القرائن الفعلية والقانونية المتمثلة خاصة في مقارنات مع معطيات تتعلق باستغلالات أو مصادر دخل أو عمليات مماثلة .

- خرق الفصل 11 (I) من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات ذلك أن ضبط الربح الصافي يكون على أساس نتائج كل العمليات مهما كان نوعها بما في ذلك التفويت في عنصر من عناصر أصولها كما أنه يتأثر بالتخلي عن جزء من الأرباح التي تكون أساسا للضريبة .

- التنكر لنظرية التصرف غير العادي بمقولة أن تفويت الشركة المعقب في عدد من الشقق لفائدة وكيلها بأثمان دون الأثمان الحقيقية يعكس تخليا من جانبها عن بعض أرباحها وهو ما يدخل في إطار التصرفات غير العادية التي لا تعارض بها مصالح الجباية .

- ضعف التعليل من جهة إهمال محكمة الإستئناف التعرّض إلى تعديل الوضعية الجبائية في خصوص عمليات التفويت في الشقق لفائدة الوكيل على أساس الإختلاف بين القيمة الحقيقية والقيمة المتفق عليها واقتصرت على تبني موقف الشركة المعقب ضدها في خصوص تحويل العقارات من حساب المخزونات إلى حساب الأصول الثابتة المادية. كما أنّها لم تعلّل قرارها تعليلا مستساغا فيما يتعلق بالآثار الجانبية للتصرف غير العادي للشركة المعقب ضدّها .

3- القسم الثالث : فيما يتعلّق بالإستهلاكات التي تحمّلتها الشركة المعقّب ضدّها :

- خرق أحكام الفصلين 12 و48 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات ذلك أن المحكمة المصدرة للحكم المطعون فيه خلصت إلى إقرار الحكم الصادر عن محكمة البداية بحذف التعديل الذي أدخلته مصالح الجباية والمتعلق بالإستهلاكات غير القابلة للطرح دون مراعاة قواعد طرح الأعباء على معنى الفصل 12 المشار إليه ضرورة أن الشركة المعقب ضدها قامت بطرح استهلاكات على جملة من العقارات على أساس تحويلها من حساب المخزونات إلى حساب الأصول الثابتة المادية بصورة مجردة وفي إطار عملية صورية بحتة بهدف التحايل في تقييد الإيرادات المترتبة عن عملية بيعها وذلك بتسجيل القيمة الزائدة المتأتية

من تلك المبيعات بحساب الأرباح الطارئة عوض تسجيل محصولها كاملا بحساب الإيـــرادات والإنتفاع بطرح مخصّصات الإستهلاك المتعلقة بها والحال أنها لم تستعمل قطّ .

- ضعف التعليل ذلك أن المحكمة المصدرة للحكم المطعون فيه لم تناقش أسانيد مصالح الجباية في خصوص عدم طرح الإستهلاكات واقتصرت على الإحالة إلى الحكم الصادر عـــن محكمـــة الإحالة .

وبعد الإطلاع على التقرير الذي تقدّم به الأستاذ ********** نائب الشركة المعقب ضدّها بتاريخ 17 أفريل 2010 والذي طلب من خلاله رفض مطلـــب التعقيـــب أصـــلا والإلتفات عن المطاعن التي تأسّس عليها على النحو الآتي بيانه :

- في خصوص المطاعن المتعلقة بمبيعات الشركة المعقب ضدّها في إطارمشروع آية بالمتزه 9:

دفع نائب المعقب ضدّها برفض المطعن المأخوذ من سوء التعليل شكلا بحكم عدم تطابق عنوانه مع مضمونه ، وبصفة احتياطية ، أكّد أنّ تقدير كلفة الشقة الواحدة من قبـــل الإدارة كـــان مبسّطا و لم يراع جملة من المعطيات التي تدخل في باب المحاسبة التحليلية وخاصة إنجاز مشروع أمل على قسطين تحمّل كل قسط منهما أعباء عملية الهدم طبقا للنسبة المائوية لمســـاحة كـــل قسط . إضافة إلى أن الحكم المطعون فيه كان معلّلا على نحو مستفيض فيما يتعلق بالمخزون . وفيما يتعلق ببقية المطاعن المتعلقة بخرق الفصلين 2 و12 من القانون عدد 112 لسنة 1996 المؤرخ في 30 ديسمبر 1996 المتعلق بنظام المحاسبة للمؤسّسات وخرق الفصـــلين 65 و65 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية وخرق أحكام الفقرات 19 و25 و28 مـــن الإطـــار المرجعي للمحاسبة وخرق أحكام المعيار العام للمحاسبة (م م1) الجزء الثاني "أحكام تتعلـــق بالتنظيم المحاسبي" الفقرة 18 وخرق أحكام الفصلين 450 و461 مـــن مجلـــة الإلتزامـــات والعقود ، فقد لاحظ نائب المعقب ضدّها أنّه لم يسبق للمعقبة إثارتها لدى محكمة الإســـتئناف باستثناء ما تعلق منها بالفصل 2 من القانون عدد 112 لسنة 1996 المؤرخ في 30 ديسمبر 1996 المتعلق بنظام المحاسبة للمؤسّسات والفصل 450 من مجلة الإلتزامات والعقود وهو ما يجعلها عرضة للرفض شكلا . وبصفة احتياطية أشار إلى أن هذه المطاعن تتعلّق بـــالخوض في مسائل واقعية هي من صميم صلاحيات محكمة الموضوع التي لا تمتدّ إليها رقابة قاضي التعقيب إلا في حدود التثبت من تعليل موقفها منها تعليلا مستساغا وأن محكمة الإستئناف خلصت إلى اعتماد الفواتير التي تقدّمت بها الشركة المعقب ضدّها بحكم تضمينها في مستوى دفتر الجرد التي تمسكه ولا ينال من قوتها الثبوتية عدم توثيقها ببقية الوثائق المحاسبية فضلا عن صدورها عـــن

مزودين موجودين ولا ينال من صحتها عدم تصريحهم بها لإدارة الجباية التي تملك إخضاعهم إلى المراجعة المعمقة .

في خصوص المطاعن المتعلقة ببيع الشقق لوكيل الشركة فقد بيّن نائب المعقب ضدّها أن المطعن المتعلق بسوء التعليل يشوبه التناقض ذلك أن الإدارة اعتبرت أن محكمة الإستئناف لم تتعرض إلى مسألة التحيّل الجبائي قبل أن تستدرك ذلك للتأكيد على أنها حسمت هذه المسألة في سطرين . واعتبر أن محكمة الإستئناف علّلت موقفها في هذا المجال . أمّا بخصوص خرق أحكام الفقرات 01 و03 و06 من معيار المحاسبة المتعلق بالمداخيل (م م 03) والفقرة 05 من معيار المحاسبة المتعلق بالمخزونات وخرق الفصلين 1250 و1293 من مجلة الإلتزامات والعقود والفصل 2 من مجلة الشركات التجارية والفصل 6 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية والفصل 11 (1) من مجلة الضريبة والتنكر لنظرية التصرف غير العادي ، فقد لاحظ أنه باستثناء مسألة خرق الفصل 11 من مجلة الضريبة فإن هذه المطاعن وردت لأول مرة في الطور التعقيبي وهو ما يجعلها عرضة للرفض شكلا . وبصفة احتياطية ، أكّد أنّ عملية تفويت المعقب ضدها في عدد من الشقق لصالح وكيلها لا تتعارض مع أغراض تحقيق الربح إذ أنها حققت أرباحا تقدر بثمانية وعشرين ألف دينار (28.000،000 د) كما أن عملية نقل جزء من المخزون إلى أصول ثابتة تمّ طبقا للقانون بموجب محاضر جلسات ثابتة التاريخ قائمة على ما له أصل ثابت في الملف .

في خصوص الإستهلاكات لاحظ نائب الشركة المعقب ضدّها أن المطعن المتعلق بخرق الفصلين 12 و48 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات يتنزل في إطار تكرار المطاعن المثارة في القسم الثاني من المطاعن لاتصاله بإثبات عملية التحويل بحجج قانونية وهو ما يتنزل ضمن صميم صلاحيات قاضي الموضوع . وبصفة احتياطية ، أكّد أنّ الحكم المطعون فيه كان في طريقه لما أقر جواز طرح أعباء الإستهلاك المتعلقة بالعقارات التي تمّ تحويلها من حساب المخزونات إلى حساب الأصول الثابتة المادية مشيرا إلى أن محكمة الإستئناف تعرّضت بإطناب إلى مسألة العقارات الواقع تحويلها من حساب المخزونات إلى حساب الأصول الثابتة المادية والإستهلاكات المترتبة عنها بالرجوع إلى قيامها على محضر جلسة ثابت التاريخ وهو ما يجعل الحكم المنتقد معلّلا .

وبعد الإطّلاع على بقية الأوراق المظروفة بالملف .

وبعد الإطلاع على القانون عدد 40 لسنة 1972 المؤرخ في غرّة جوان 1972 والمتعلق بالمحكمة الإدارية مثلما تمّ تنقيحه و إتمامه بالنصوص اللاّحقة وآخرها القانون الأساسي عدد 2 لسنة 2011 المؤرخ في 3 جانفي 2011 .

وبعد الإطلاع على ما يفيد استدعاء الطرفين بالطريقة القانونيّة لجلسة المرافعة المعيّنة ليوم 10 جوان 2013 ، وبها تلا المستشار المقرّر السيد أحمد سهيل الراعي ملخّصا لتقريره الكتابي وحضر ممثل الإدارة العامة للأداءات وتمسّك و لم يحضر الأستاذ ********** نائب المعقب ضدّها وبلغه الإستدعاء ،

وإثر ذلك حجزت القضية للمفاوضة والتصريح بالحكم لجلسة يوم 15 جويلية 2013 وبها وبعد المفاوضة القانونية قرّرت المحكمة التمديد في أجل المفاوضة والتصريح بالحكم لجلسة يوم 30 سبتمبر 2013 ،

و بها و بعد المفاوضة القانونية صرّح بما يلي :

من جهة الشكل :

حيث قدّم التعقيب في ميعاده القانوني ممّن له الصّفة والمصلحة وكان مستوفيا لشروطه الشكلية ، لذا فقد تعيّن قبوله من هذه الناحية .

من جهة الأصل :

القسم الأول من المطاعن المتعلقة بمبيعات شركة البعث العقاري والتجاري في إطار مشروع آية بالمتره 9 "أ":

- **عن المطعن المتعلق بسوء التعليل والمطعن المتعلق بخرق أحكام الفصلين 65 و68 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية والمطعن المتعلق بخرق أحكام الفصلين 2 و12 من القانون عدد 112 لسنة 1996 المؤرخ في 30 ديسمبر 1996 المتعلق بنظام المحاسبة للمؤسّسات والمطعن المتعلق بخرق الفصل 450 من مجلة الإلتزامات والعقود لتداخلها واتّحاد القول فيها :**

حيث تعيب المعقبة على المحكمة المصدرة للحكم المطعون فيه سوء التعليل فيما يخصّ السّبب الذي جعل مصالح الجباية تقوم بإدخال تعديل مرتبط بمخزون المعقب ضدها إذ أنه لا يتأسّس على التنقيص في مخزونها وإنّما على تدعيم عملية محاسبية وتسجيلها على مستوى السنة المحاسبية 2002 تمثلت في إخراج مخزون بقيمة ستمائة وواحد وأربعين ألف دينار (641.000،000 د) من تلك المحاسبة واستدعت تلك العملية تسجيل هذا المبلغ في الجانب المدين للحساب المتعلق بتغيير المخزونات بما يقابله على مستوى الجانب الدائن في حساب المخزونات . وطالبت مصالح الجباية المعقب ضدّها بتقديم مبرّراتها حول هذه العملية فقدّمت مجموعة من الفواتير تتعلق بأشغال هدم وتهيئة تمّت على مستوى مشروعها ببومهل غير أنها لم تبرّر في أي طور من أطوار المراجعة ولا في أي طور من أطوار القضية خروج ذلك المخزون في سنة 2002 أي السّبب الذي دفعها إلى تسجيل تغيير مخزونات والسّبب الذي دفعها للقيام بذلك في تلك السنة وهو ما يشكل قرينة على حصول عمليات بيع تمّت خلال سنة 2002 ضرورة أن هذه الفواتير لا تبرّر إلاّ تدعيم أعباء تحمّلتها الشركة المعقب ضدّها في سنة 1998 ولا تفيد خروج مخزون من المحلات السكنية في سنة 2002 ، وهو ما يتأكّد من خلال عدم قيام شركة مؤسسات عبد المولى بالتصريح بأي أرباح عن الأشغال المدعى إنجازها وقد تعذر الرجوع إلى محاسبة هذه الشركة للتثبت من ذلك باعتبار أنها لم تكن موجودة بالعنوان المصرح به في الفواتير كما يتأكد من خلال صدور الفواتير خلال سنة 1998 أي قبل أن تؤول الأرض موضوع الرسمين 584 و585 إلى الشركة المعقب ضدها .

وحيث يتّضح بالرجوع إلى مظروفات الملف أنّه تبعا للنقص الذي عاينته مصالح الجباية في حسابية الشركة المعقب ضدّها بعنوان سنة 2002 اعتبرت الإدارة أن الأمر يتعلق بأرباح مخفية غير مصرّح بها متأتية من التفويت في مجموعة من الشقق التابعة لمشروع آية بالمتره 9 وقامت بتعديل أسس التوظيف من هذه الناحية وهو ما اعترضت عليه المطالبة بالضريبة التي استظهرت تأييدا لموقفها بمجموعة من الفواتير الصادرة عن مقاولات جمال عبد المولى التي تعكس تعهّدها لها بأعمال هدم وتهيئة خلال سنة 1998 .

وحيث سلّمت محكمة البداية بصحّة هذه الفواتير وقبلت اعتمادها لحذف التعديل الذي أدخلته مصالح الجباية في مستوى المخزون الذي أخرجته المعقب ضدّها في سنة 2002 .

وحيث تمسّكت الإدارة أمام محكمة الإستئناف بأن الفواتير المذكورة ولئن كانت كفيلة بتبرير تسجيل المخزون بحسابات الأعباء الموافقة لسنة 1998 فإنها لا تتضمّن ما يفيد خروجه وتنزيله بعنوان حسابات سنة 2002 .

وحيث أهملت المحكمة المطعون في حكمها الخوض في أسانيد الإدارة في هذا الخصوص بالرغم من تأثيرها في وجه الفصل في القضية في غياب ما يفيد صلة الفواتير محل النزاع بقاعدة الضريبة وقد كان في وسعها إعمال ما تستأثر به من سلطة استقصائية للإذن بما يلزم من أعمال تحقيق للوقوف على حقيقة خروج المخزون واقترانه بسنة 2002 المعنية بالتوظيف على اعتبار أن المخزون المقدّر بستمائة وواحد وأربعين ألف دينار (641.000،000 د) كان بعنوان أشغال تقسيم بومهل المنجزة خلال سنة 1998 غير أن خروج هذا المخزون في بداية سنة 2002 لم تتناوله المحكمة بالتبرير على نحو ما تمسّكت به الإدارة المعقّبة وكان عليها تناول هذه المسألة الواقعية خاصة وأنه لم يتمّ تسجيل هذه الأشغال بحساب الأعباء بعنوان السنة الموافقة لإنجازها .

وحيث يكون الحكم المطعون فيه ، في ضوء ما ذكر ، مفتقرا لما يؤسّسه واقعا وقانونا وتعيّن لذلك نقضه من هذه الناحية .

- **عن المطاعن المتعلقة بخرق الفقرات 19 و25 و28 من الإطار المرجعي للمحاسبة خرق أحكام المعيار العام للمحاسبة (م م01) الجزء الثاني "أحكام تتعلق بالتنظيم المحاسبي" – الفقرة 18 والفصل 461 من مجلة الإلتزامات والعقود :**

حيث تعيب المعقبة على المحكمة المصدرة للحكم المطعون فيه قضاءها بإقرار الحكم الصادر عن محكمة البداية فيما قضى به من حذف التعديل الذي أدخلته مصالح الجباية في خصوص المخزون الذي أخرجته المعقب ضدّها في سنة 2002 بناء على أنها تثبّتت في المعلومات المرتبطة بذلك التقييد المحاسبي والحال أنها لم تكن قائمة على معطيات ثابتة كما أنها وعلى فرض صحتها فإنّها لا تصلح إلاّ في إثبات دخول مخزون من الأشغال الجارية في سنة 1998 ولا تقيم الدّليل بأي وجه كان على إثبات خروج مخزون من المحلات السكنية في سنة 2002.

وحيث يقتضي الفصل 72 من قانون المحكمة الإدارية أنّ الجلسة العامة للمحكمة يقتصر نظرها على المطاعن القانونية التي سبقت إثارتها لدى قاضي الأصل إلاّ إذا كانت المطاعن المثارة لديها لأوّل مرة لها مساس بالنظام العام أو كانت تتعلق بعيب تسرّب إلى الحكم المطعون فيه ولا يمكن معرفته إلاّ بالاطلاع على ذلك الحكم.

و حيث أن المطاعن الراهنة على نحو ما أوردتها الشركة المعقبة لم تتم إثارتها لدى المحكمة المطعون في حكمها ، دون أن يكون لها مساس بالنظام العام أو متعلقة بعيب تسرّب إلى الحكم المطعون فيه ، ممّا لا يحق لها التمسك به لأول مرة في الطور التعقيبي ، الأمر الذي يتجه معه رفضها شكلا .

القسم الثاني : فيما يتعلق بتقدير القيمة الحقيقية للشقق المفوت فيها لفائدة الوكيل :

– عن المطعن المتعلق بخرق الفصل 1250 من مجلة الإلتزامات والعقود و المطعن المتعلق بخرق الفصل 1293 من مجلة الإلتزامات والعقود والمطعن المتعلق بخرق الفصل 2 من المجلة التجارية والمطعن المتعلق بخرق الفصل 6 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية والمطعن المتعلق بالتنكر لنظرية التصرف غير العادي لتداخلها :

حيث تعيب المعقبة على المحكمة المصدرة للحكم المطعون فيه إقرار الحكم الصادر عن محكمة البداية بتعديل قرار التوظيف الإجباري بحذف التعديلات التي أدخلتها مصالح الجباية والمتعلقة بالشقق التي فوتت فيها لفائدة وكيلها دون أن تتناول مسألة عدم توافق القيمة الحقيقية للعقارات المفوت فيها لفائدة الوكيل والقيمة المتفق عليها والحال أن الغرض من تكوين الشركة هو تحصيل الأرباح والإشتراك فيها بما يؤول إلى تنازلها عن جزء من الأرباح التي كان من الممكن تحقيقها وبالتالي التنقيص من قاعدة الضريبة على الشركات المستوجبة والإضرار بحقوق الخزينة .

وحيث يقتضي الفصل 72 من قانون المحكمة الإدارية أنّ الجلسة العامة للمحكمة يقتصر نظرها على المطاعن القانونية التي سبقت إثارتها لدى قاضي الأصل إلاّ إذا كانت المطاعن المثارة لديها لأوّل مرة لها مساس بالنظام العام أو كانت تتعلق بعيب تسرّب إلى الحكم المطعون فيه ولا يمكن معرفته إلاّ بالاطلاع على ذلك الحكم.

و حيث أن المطاعن الراهنة على نحو ما أوردتها الشركة المعقبة لم تتم إثارتها لدى المحكمة المطعون في حكمها ، دون أن يكون لها مساس بالنظام العام أو متعلقة بعيب تسرّب إلى الحكم المطعون فيه ، ممّا لا يحق لها التمسك به الأول مرة في الطور التعقيبي ، الأمر الذي يتجه معه رفضها شكلا .

- عن المطعن المتعلق بخرق الفصل 11 (I) من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات والمطعن المتعلق بضعف التعليل لتداخلهما واتّحاد القول فيهما :

حيث تعيب المعقبة على المحكمة المصدرة للحكم المطعون فيه خرق الفقرة الأولى من الفصل 11 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات بمقولة أن ضبط الربح الصافي يكون على أساس نتائج كل العمليات مهما كان نوعها بما في ذلك التفويت في عنصر من عناصر أصولها كما أنه يتأثر بالتخلي عن جزء من الأرباح التي تكون أساسا للضريبة و تعيب عليها عدم التعرض إلى تعديل الوضعية الجبائية في خصوص عمليات التفويت في الشقق لفائدة الوكيل على أساس الإختلاف بين القيمة الحقيقية والقيمة المتفق عليها واقتصرت على تبني موقف الشركة المعقب ضدها في خصوص تحويل العقارات من حساب المخزونات إلى حساب الأصول الثابتة المادية كما لم تعلّل قرارها تعليلا مستساغا فيما يتعلق بالآثار الجانبية للتصرف غير العادي للشركة المعقب ضدّها .

وحيث يتبيّن بالرجوع إلى الملف أن التفويت في الشقق محل النزاع تمّ بموجب مؤيّدات ثابتة التاريخ بناء على محضر الجلسة العامة العادية للشركة المعقب ضدّها المنعقدة بتاريخ 10 ديسمبر 2001 على نحو ما خلصت إلى ذلك المحكمة المصدرة للحكم المطعون فيه .

وحيث يغدو المطعن الراهن في حكم ما تقدّم في غير طريقه واقعا وقانونا وتعيّن لذلك رفضه .

القسم الثالث من المطاعن المتعلّقة بالإستهلاكات التي تحمّلتها الشركة المعقّب ضدّها :

- عن المطعن المتعلق بخرق أحكام الفصلين 12 و48 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات والمطعن المتعلق بضعف التعليل لتداخلهما واتحاد القول فيهما :

حيث تعيب المعقبة على المحكمة المصدرة للحكم المطعون فيه قضاءها بإقرار الحكم الصادر عن محكمة البداية فيما تضمّنه من حذف التعديل الذي أدخلته مصالح الجباية والمتعلق بالإستهلاكات غير القابلة للطرح دون مراعاة قواعد طرح الأعباء على معنى الفصل 12 المشار إليه ضرورة أن الشركة المعقب ضدها قامت بطرح استهلاكات على جملة من العقارات على أساس تحويلها من حساب المخزونات إلى حساب الأصول الثابتة المادية بصورة مجردة وفي إطار عملية صورية بحتة في تقييد الإيرادات المترتبة على عملية بيعها وذلك بتسجيل القيمة الزائدة المتأتية من تلك المبيعات بحساب الأرباح الطارئة عوض تسجيل محصولها كاملا بحساب الإيرادات والإنتفاع بطرح مخصّصات الإستهلاك المتعلقة بها والحال أنها لم تستعمل قطّ .

وحيث وخلافا لما تمسّكت به المعقبة فإن تحويل الشقق محل النزاع من مخزون الشركة المعقب ضدّها إلى أصولها الثابتة تقرّر بمقتضى محضر جلستها العامة العادية المنعقدة بتاريخ 1 جانفي 1997 ولا ينفصل عن تدعيم ما استقرّ على ذمّتها من أصول ثابتة .

وحيث يغدو المطعن الراهن في حكم ما تقدّم في غير طريقه واقعا وقانونا وتعيّن لذلك رفضه .

و لهذه الأسباب

قررت المحكمة :

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

ثانيا : حمل المصاريف القانونية على المعقّب ضدّها .

و صدر هذا القرار عن الدائرة التعقيبية الرابعة برئاسة السيد عبد السلام المهدي قريصيعة وعضوية المستشارين السيدين فريد الصغير و الحبيب الأطرش .

و تلي علنا بجلسة يوم 30 سبتمبر 2013 بحضور كاتبة الجلسة السيدة سماح الماجري .

رئيس الدائرة | **المستشار المقرر**

عبد السلام المهدي قريصيعة | **أحمد سهيل الراعي**

الكاتب العام لمحكمة الإدارية

الإمضاء: صالح المرزوقي

.310731.13 .04 .03