

الحمد لله ،

الجمهورية التونسية

مجلس الدولة

المحكمة الإدارية

القضية عدد : 311936

تاريخ القرار : 14 جويلية 2012.



قرار تعقيبي

باسم الشعب التونسي

أصدرت الدائرة التعقيبية الأولى بالمحكمة الإدارية القرار التالي بين :

المعقبة : الإدارة العامة للأداءات في شخص ممثلها القانوني، الكائن مقرها بعدد 93 شارع الهادي شاكر، البليدير، تونس 1002،

من جهة،

والمعقب ضدها :

نائبها الأستاذ

من جهة أخرى.

بعد الإطلاع على مطلب التعقيب المقدم من المعقبة المذكورة أعلاه بتاريخ 21 أفريل 2011 والمرسم بكتابة المحكمة تحت عدد 311936 طعنا في الحكم الصادر عن محكمة الاستئناف بتونس بتاريخ 5 جانفي 2011 في القضية عدد 1480 والقاضي بـ "قبول الاستئناف شكلا وفي الأصل بإقرار الحكم الابتدائي مع تعديل نصه وذلك بالحط من المبالغ المطالب بها إلى ما قدره 101.963,672 دينار أصلا وخطايا".

وبعد الإطلاع على الحكم المطعون فيه الذي تفيد وقائعه أن المعقب ضدها خضعت بموجب نشاطها في قطاع الأشغال العامة إلى مراجعة معمقة لوضعيتها الجبائية في مواد الضريبة على الشركات والأقساط الاحتياطية والمعلوم على المؤسسات ذات الصبغة الصناعية أو التجارية أو

المهنية والأداء على التكوين المهني والمساهمة في صندوق النهوض بالمسكن لفائدة الأجراء والخصم من المورد والأداء على القيمة المضافة، شملت الفترة الممتدة من غرة جانفي 2000 إلى غاية 31 ديسمبر 2003 أفضت إلى صدور قرار في التوظيف الإجباري للأداء بتاريخ 27 أكتوبر 2005 تحت عدد 2005/561 يقضي بإلزام المعنية بالأمر "بدفع مبلغ جملي لفائدة الخزينة قدره 595.961,509 دينار أصلا وخطايا، فاعترضت عليه الشركة المطلوبة بتاريخ 2005/9/21 أمام المحكمة الابتدائية بأريانة التي تعهدت بالقضية وأصدرت فيها حكما بتاريخ 23 نوفمبر 2006 تحت عدد 400 يقضي : "بقبول الاعتراض شكلا وفي الأصل بإقرار قرار التوظيف الإجباري من حيث المبدأ مع تعديل نصه وذلك بالنزول في الأداءات والضرائب المطالبة بها المعترضة إلى حدود مائتان وأربعة وعشرون ألف وسبعمائة وسبعة دينار ومليمات 526 (224.707,526 د.) أصلا وخطايا" فاستأنفته الشركة المطالبة بالأداء لدى محكمة الاستئناف بتونس التي تعهدت بملف القضية وأصدرت فيها حكما بتاريخ 6 فيفري 2008 تحت عدد 55448 و55449 يقضي : "بقبول الاستئناف شكلا وفي الأصل بإقرار الحكم الابتدائي وإجراء العمل به وتخطئة المستأنفة بالمال المؤمن وحمل المصاريف القانونية عليها"، ثم طعنت فيه الشركة المطالبة بالأداء لدى المحكمة الإدارية فتعهدت الدائرة التعقيب الثالثة بها بملف القضية وأصدرت قرارها بتاريخ 15 جويلية 2009 تحت عدد 39570 القاضي : "بقبول مطلب التعقيب شكلا وفي الأصل بنقض الحكم المطعون فيه وإحالة القضية إلى محكمة الاستئناف بتونس لتعيد النظر فيها بهيئة حكومية جديدة وبحمل المصاريف القانونية على المعقب ضدها" فتولت المعقبة حاليا إعادة نشر القضية لدى محكمة الاستئناف بتونس التي تعهدت بالقضية وأصدرت الدائرة السادسة بها الحكم المضمن منطوقه بالطالع والذي هو محل الطعن بالتعقيب المائل.

وبعد الإطلاع على مذكرة الإدارة العامة للأداءات في شرح أسباب الطعن المقدمة بتاريخ 4 ماي 2011 والرامية إلى قبول مطلب التعقيب شكلا وأصلا ونقض الحكم المطعون فيه مع الإحالة وحمل المصاريف القانونية على المعقب ضدها، وذلك بالاستناد إلى المطاعن التالية :

أولا : خرق أحكام الفصل 1096 من مجلة الالتزامات والعقود بمقولة أن التعديل الذي أدخلته مصالح الجباية على الوضعية الجبائية للمطالبة بالأداء والمتمثل في توظيف فوائض بنسبة 12% على المبالغ التي دفعتها الشركة المعنية بالأمر بعنوان التسبقات لفائدة شركة بدعوى عدم توفر مقومات التصرف غير العادي باعتبار أن الشركة المنتفعة بتلك المبالغ هي شركة فرعية تابعة لنفس المجمع وقد مرت بصعوبات اقتصادية مما أدى إلى إقراضها تلك المبالغ دون فوائض، في حين أن أحكام الفصل 1096 من مجلة الالتزامات والعقود أوجبت الفائض بالنسبة للعقود المبرمة بين التجار حتى في غياب التنصيص على ذلك بعقد القرض ولم تستثن من ذلك التاجر المعسر أو الذي له صفة الشريك للتاجر المانح، بل وردت مطلقة ولذلك فهي تؤخذ على إطلاقها.

ثانيا : خرق أحكام الفصل 474 (الفقرتين 1 و 3) من مجلة الشركات التجارية لما قضت بحذف التعديل الذي أدخلته مصالح الجباية على الوضعية الجبائية للمطالبة بالأداء والمتمثل في

توظيف فوائض بنسبة 12% على المبالغ التي دفعتها الشركة المعنية بالأمر بعنوان التسبقات لفائدة شركة ذلك أن أحكام الفصلين المذكورين اشترطت في العمليات المالية التي تنجز بين الشركات المنتمية لنفس المجمع أن تكون العملية المالية عادية ولا تنجر عنها صعوبات للطرف الذي قام بها وأن يكون لها كذلك مقابل فعلي أو متوقع بالنسبة للطرف الذي قام بها، في حين أن المعقب ضدها أقرت في عريضة الدعوى الابتدائية بكونها اضطرت للحصول على قرض بنكي لمدة أربع سنوات بنسبة فائض قدرها معدل السوق النقدية زائد نقطتين لتنفيذ التزامها بكفالة شركة ، كما أكدت على مرورها بصعوبات مالية في تسديد الديون المتخلدة بذمتها وبالتالي فقد ترتبت عوائق على مستوى سداد الديون بسبب التسبقات التي منحتها للشركة الفرعية المذكورة فضلا عن أن تلك التسبقات لم تكن بمقابل فعلي ولم ينتج عنها أي مقابل آخر متوقع خلافا للشروط الواردة بالفصل 474 (الفقرتان 1 و 3) من مجلة الشركات التجارية.

ثالثا : سوء التعليل، بمقولة أن محكمة الحكم المنتقد أساءت تعليل حكمها فيما قضت به من طرح الفوائض التي قامت مصالح الجباية بإدماجها في أساس الضريبة على الشركات والمتعلقة أساسا بالمبالغ المسندة لشركة دون سواها من الشركات المقترضة دون أن تبين الأسس القانونية التي بنت عليها قرارها ولم تخض في الصعوبات التي واجهتها المعقب ضدها جراء القروض والتسبقات والضمانات وغيرها من العمليات المالية التي قامت بها مع باقي الشركات والتي جرتها إلى الإقتراض من مسيرتها ومن المؤسسات المالية.

وبعد الإطلاع على تقرير نائب المعقب ضدها في الرد على مستندات التعقيب الوارد بتاريخ 7 جويلية 2011 والرامي إلى رفض مطلب التعقيب أصلا إن كان مقبولا شكلا استنادا إلى ما يلي :

- بخصوص المطعن المتعلق بخرق أحكام الفصل 1096 من مجلة الإلتزامات والعقود، فإنه لم يسبق للمعقب أن تمسكت بأحكام الفصل المذكور لدى محكمة الإحالة بما يتعين معه رفض هذا المطعن شكلا، وبصفة احتياطية فإنه يتعين رفضه أصلا ذلك أن النتائج الجبائية لعقد القرض بفائض أو بدونه يحددها القانون الجبائي وليس القانون المدني وأن مناط النزاع هو تطبيق أحكام الفصلين 48 و 11 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات والمبدأ القانوني العام المأخوذ من "نظرية التصرف غير العادي".

- بخصوص المطعن المتعلق بخرق أحكام الفصل 474 في فقرتيه 1 و 3 من مجلة الشركات التجارية، فإنه لم يسبق للمعقب أن تمسكت بالأحكام المذكورة لدى محكمة الإحالة بما يتعين معه رفض هذا المطعن شكلا، وبصفة احتياطية يتجه رفضه أصلا ضرورة أن محكمة التعقيب تولت نقض الحكم الإستئنافي الأول فيما قضى به من اعتبار التسبقات بدون فائض من الشركة الأم إلى الشركة الفرعية بأنها من قبيل أعمال تصرف غير عادية، والحال أن المطالبة بالضريبة أثبتت أن هذه التسبقات كانت مبررة بانتماء الشركتين لنفس المجمع وبارتباطهما بمصالح مالية واقتصادية مشتركة وأن المؤسسة المانحة حققت مقابلا من هذه العملية بالنظر إلى كونها ضامنة عينيا للشركة

المستفيدة ومساهمة في رأسمالها لاستيعاب الخسائر اللاحقة وإلى تسريح عدد من عملتها وبالتالي فإن منحها لتلك القروض دون توظيف فائض لا يعد من قبيل التصرف غير العادي، غير أن الإدارة لم تطعن لدى محكمة الإحالة في طبيعة تصرف المعقب ضدها إن كان غير عادي ولم تقدم من جهتها وسيلة إثبات تفيد أن تصرف المعقب ضدها إزاء شركتها الفرعية التي تمر بصعوبات اقتصادية كان بشكل غير عادي، كما حاولت الإدارة تلافي ذلك القصور في دفعاتها بمناسبة الطعن بالتعقيب وفق مستنداتها، وهو أمر لا يمكن إثارته لدى هذه المحكمة لمساسه بالوقائع.

- بخصوص المطعن المتعلق بسوء التعليل : خلافا لما تمسكت به المعقبة فإن الحكم المطعون فيه كان معطلا بالإحالة إلى ما قضت به محكمة التعقيب وهذا في حد ذاته كاف لحسن التعليل.

وبعد الإطلاع على بقية الأوراق المظروفة بالملف.

وبعد الإطلاع على القانون عدد 40 لسنة 1972 المؤرخ في 1 جوان 1972 المتعلق بالمحكمة الإدارية وعلى جميع النصوص التي نقحته و تتمته وآخرها القانون الأساسي عدد 2 لسنة 2011 المؤرخ في 3 جانفي 2011.

وعلى مجلة الإلتزامات والعقود.

وعلى مجلة الشركات التجارية.

وعلى مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات.

وبعد الإطلاع على ما يفيد إستدعاء الطرفين بالطريقة القانونية لجلسة المرافعة المعينة ليوم 18 جوان 2012، وبها تم الإستماع إلى المستشار المقرر السيد محمد الهادي الوسلاطي في تلاوة ملخص لتقريره الكتابي وحضر ممثل الإدارة العامة للأداءات وتمسك بما قدمته هذه الأخيرة من مستندات تعقيب كما حضر الأستاذ

نيابة عن زميله الأستاذ

وأعلن أن هذا الأخير يتمسك بما قدمه من رد.

قررت المحكمة حجز القضية للمفاوضة والتصريح بالقرار بجلسة يوم 14 جويلية 2012.

وبها وبعد المفاوضة القانونية صرح بما يلي :

من جهة الشكل :

حيث قدم مطلب التعقيب في الآجال القانونية ممن له الصفة والمصلحة مستوفيا لكافة مقوماته الشكلية، مما يتعين معه قبوله من هذه الناحية.

من جهة الأصل :

- عن المطعنين المأخوذين من خرق أحكام الفصلين 1096 من مجلة الإلتزامات والعقود

و 474 (الفقرتين 1 و 3) من مجلة الشركات التجارية، لوحد القول فيهما :

حيث تعيب المعقبة على محكمة الحكم المطعون فيه مخالفة أحكام 1096 من مجلة الإلتزامات والعقود لما قضت بحذف التعديل الذي أدخلته مصالح الجباية على الوضعية الجبائية للمطالبة بالأداء بتعلة عدم توفر مقومات التصرف غير العادي باعتبار أن شركة المنتفعة بتلك المبالغ هي شركة فرعية تابعة لنفس المجمع تمر بصعوبات اقتصادية بدعوى إقراضها تلك المبالغ دون فوائض، في حين أن أحكام الفصل المتقدم ذكره إستوجبت تطبيق الفائض على العقود المبرمة بين التجار حتى ولو في غياب التنصيص على ذلك بعقد القرض ولم تستثن من ذلك التاجر المعسر أو الذي له صفة الشريك للتاجر المانح، بل وردت مطلقة لذلك فإنها تؤخذ على إطلاقها. كما تمسكت بمخالفة قضاء محكمة الإستئناف أحكام الفصل 1096 من مجلة الإلتزامات والعقود التي اشترطت في العمليات المالية التي تنجز بين الشركات المنتمية لنفس المجمع أن تكون العملية المالية عادية ولا تنجر عنها صعوبات للطرف الذي قام بها وأن يكون لها كذلك مقابل فعلي أو متوقع بالنسبة للطرف الذي قام بها، في حين أن المعقب ضدها أقرت في عريضة الدعوى الابتدائية بكونها اضطرت للحصول على قرض بنكي لمدة أربع سنوات بنسبة فائض قدرها معدل السوق النقدية زائد نقطتين لتنفيذ التزامها بكفالة شركة ، كما أكدت على مرورها بصعوبات مالية في تسديد الديون المتخلدة بذمتها وبالتالي فقد ترتبت عوائق على مستوى سداد الديون بسبب التسبقات التي منحتها للشركة الفرعية المذكورة فضلا عن أن تلك التسبقات لم تكن بمقابل فعلي ولم ينتج عنها أي مقابل آخر متوقع خلافا للشروط الواردة بالفصل 474 (الفقرتان 1 و 3) من مجلة الشركات التجارية.

وحيث يتبين من مظروفات الملف أن المعقبة لم يسبق لها أن تمسكت بخرق هذه الأحكام أمام محكمة الإحالة لا في إطار مستندات التعقيب ولا في إطار تقاريرها اللاحقة، وإنما تمسكت بخرق الأحكام المذكورة لأول مرة لدى هذا الطور.

وحيث أن الأحكام التي تتمسك المعقبة بخرقها من محكمة الحكم المطعون فيه لا تعد من متعلقات النظام العام ولا تدخل في باب الإستثناءات الواردة بالفصل 72 من القانون المتعلق بالمحكمة الإدارية، الأمر الذي يتعين معه رفض هذين المطعنين شكلا.

- عن المطعن المأخوذ من سوء التعليل :

حيث تعيب المعقبة على محكمة الحكم المطعون فيه أنها أساءت تعليل حكمها فيما قضت به من طرح الفوائض التي قامت مصالح الجباية بإدماجها في أساس الضريبة على الشركات والمتعلقة أساسا بالمبالغ المسندة لشركة دون سواها من الشركات المقترضة دون أن تبين الأسس القانونية التي بنت عليها قرارها ولم تخض في الصعوبات التي واجهتها المعقب ضدها جراء القروض والتسبقات والضمانات وغيرها من العمليات المالية التي قامت بها مع باقي الشركات والتي جرتها إلى الإقتراض من مسيرتها ومن المؤسسات المالية.

وحيث أقرت محكمة الإستئناف قبل النقض والإحالة وجاهة التعديل الذي قامت به مصالح الجباية لما اعتبرت المبالغ الممنوحة من المعقب ضدها لفائدة شركة التابعة لها من قبيل القروض الخاضع استرجاعها لفوائض تدخل بالضرورة ضمن قاعدة الأداء وقامت تبعا لذلك بتوظيف نسبة فائض بـ 12% على تلك المبالغ وبإدماج تلك الفوائض في أساس الضريبة على الشركات وفي أساس الأداء على القيمة المضافة.

وحيث تم حسم هذه المسألة تعقيبيا من قبل الدائرة التعقيببية الثالثة بالمحكمة الإدارية التي أكدت صلب قرارها المؤرخ في 15 جويلية 2009 في القضية عدد 39570 أن منح الشركة المطالبة بالأداء قروضا دون فوائد لفائدة الشركة الفرعية التابعة لها والتي تلاقي صعوبات مالية واقتصادية، أمر جائز في بعض الحالات الإستثنائية ويعتبر من قبيل التصرفات العادية شريطة وجود روابط قانونية أو علاقات مالية أو اقتصادية وثيقة بين المؤسسة المتحتملة للعبء والمؤسسة المستفيدة منه وأن تكون تلك العملية مبررة بوجود منفعة مالية أو اقتصادية ثابتة ومباشرة للمؤسسة المانحة ينتفي معها كل إضرار بمصالحها، وهي الشروط المتوفرة في قضية الحال.

وحيث انتهت الدائرة التعقيببية الثالثة بالمحكمة الإدارية صلب قرارها المذكور أعلاه إلى نقض الحكم الإستئنافي فيما قضى به من إقرار التعديل الذي قامت به مصالح الجباية بخصوص هذه المسألة.

وحيث انتهى الحكم المنتقد إلى أن سلطة النظر لمحكمة الإحالة مقيدة بما وقع النقض فيه وأن النقض تسلط على مخالفة الفصول 1 و3 و5 من مجلة الأداء على القيمة المضافة لعدم وجاهة تسليط فوائض على القروض المسندة من المستأنفة لإحدى شركات المجمع. كما أن التسبقات المقدمة من المستأنفة لفائدة إحدى الشركات التابعة لنفس المجمع تعد من قبيل التصرفات العادية وبالتالي لا تستلزم إخضاعها لنسبة فائض بـ 12%. وأن إدماج الفوائض المعترض على توظيفها على القروض المسندة من قبل المستأنفة إلى إحدى شركات المجمع ضمن قاعدة الضريبة على الشركات، في غير طريقه، مستبعدا بذلك الأداء على القيمة المضافة على الفوائض المذكورة وما يترتب عن ذلك بخصوص الأداء على المؤسسات.

وحيث ولئن استقر فقه قضاء هذه المحكمة على اعتبار أن القرار التعقيببي الصادر بالنقض يؤدي إلى إرجاع الأطراف إلى الوضعية القانونية التي كانوا عليها قبل صدور الحكم المستهدف بالنقض وأنه يترتب عن ذلك استعادة محكمة الإحالة كامل سلطاتها للنظر من جديد في النزاع المعروض عليها، فإن نظرها يكون مقيدا في جميع الأحوال بما انتهى إليه قاضي التعقيب بخصوص المسائل التي وقع حسمها صلب القرار التعقيببي القاضي بالنقض وذلك عملا بمبدأ اتصال القضاء.

وحيث يتضح مما سبق وخلافا لما تمسكت به المعقبة أن محكمة الحكم المنتقد أفصحت عن الأسانيد الواقعية والقانونية التي أسست عليها قضائها طالما انتهت إلى طرح الفوائض المتعلقة

بالمبالغ المسندة لشركة من أساس الضريبة على الشركات ومن أساس الأداء على القيمة المضافة، وكان تعليلها في هذا المضمار مستساغا قانونا فضلا عن إقراره لما انتهى إليه القرار التعقيبي بخصوص هذه المسألة وهو من قبيل حسن التعليل، الأمر الذي يتعين معه رفض هذا المطعن كرفض الطعن برمته.

ولهذه الأسباب،

قررت المحكمة :

أولاً : قبول مطلب التعقيب شكلا ورفضه أصلا.

ثانياً : حمل المصاريف القانونية على المعقبة.

وصدر هذا القرار عن الدائرة التعقيبية الأولى برئاسة السيد الحبيب جاء بالله وعضوية المستشارين السيد حسين عمارة والسيدة منى القيزاني.

وتلي علنا بجلسة يوم 14 جويلية 2012 بحضور كاتبة الجلسة السيدة سماح الماجري.

المستشار المقرر



محمد الهادي الوسلاتي

الرئيس



الحبيب جاء بالله

الكاتبة العامة للمكتب الإداري
الإدعاء: صباح التريبي