



## قرار تعقيبي باسم الشعب التونسي

أصدرت الدائرة التعقيبية الرابعة بالمحكمة الإدارية القرار التالي بين:

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

عدد تونس

من جهة،

في شخص ممثلها القانوني، مقرها بشارع

والمعقب ضدها: شركة ا

أريانة، نائبها الأستاذ الط بن ج الكائن مكتبه بنهج

عدد إقامة

تونس والأستاذ اله الج الكائن مكتبه بنهج

عدد عمارة

عدد تونس

من جهة أخرى،

بعد الإطلاع على مطلب التعقيب المقدم من الإدارة العامة للأداءات بتاريخ 18 جويلية 2012

والمرسوم بكتابة المحكمة تحت عدد 312977 طعنا في الحكم الصادر عن محكمة الاستئناف بتونس بتاريخ

7 مارس 2012 في القضية عدد 26695 والقاضي نصه بقبول الاستئناف شكلا وفي الأصل بإقرار

الحكم الابتدائي وإجراء العمل به.

وبعد الإطلاع على الحكم المطعون فيه والذي تفيد وقائعه أن مصالح الجباية أجرت عملية مراجعة معمقة للوضعية الجبائية لشركة تعلقت أساسا بالضريبة على الشركات والأداء على القيمة بعنوان الفترة الممتدة من غرة جانفي 2001 إلى 31 ديسمبر 2006 والأقساط الاحتياطية بعنوان الفترة الممتدة من غرة جانفي 2002 إلى 31 ديسمبر 2006 والخصم من المورد والمعلوم على المؤسسات ذات الصبغة الصناعية أو التجارية أو المهنية والأداء على التكوين المهني بعنوان الفترة الممتدة من غرة جانفي 2003 إلى 31 ديسمبر 2006، و صدر في شأنها قرار توظيف إجباري للأداء عدد 2008/17 بتاريخ 4 سبتمبر 2008 ضبطت فيه مصالح الجباية الأداءات الموظفة عليها والخطايا المتعلقة بما يبلغ مليون وثمانية آلاف وخمسمائة وأربعة وثلاثون دينارا و 786 مليمات (1.008.534,786د)، وتبع لاعتراض الشركة المعقب ضدها على قرار التوظيف المذكور قضت المحكمة الابتدائية بأريانة في 4 نوفمبر 2010 في القضية عدد 804 بإقرار قرار التوظيف للأداء مع تعديله وذلك بالتزول بالمبالغ المطالب بها إلى أربعمائة وخمسة وتسعون ألف وثلاثمائة وأربعة عشر دينار و 670 مليما (495.314,670د) أصلا وخطايا. وتبع للاستئناف المقدم من المعقبة صدر الحكم المضمن منطوقه بالطالع موضوع التعقيب المائل.

وبعد الاطلاع على مذكرة شرح أسباب الطعن المقدمة المؤرخة في 2 أوت 2012 والرامية إلى قبول مطلب التعقيب شكلا وفي الأصل بنقض القرار المطعون فيه وإحالة ملف القضية على محكمة المصدر للنظر فيه بهيئة أخرى وتحميل المصاريف القانونية على الجهة المعقب ضدها، بالاستناد إلى ما يلي :

#### الجزء الأول من المطاعن : فيما يتعلق بمعينات كراء المحلات والمرابض للبنك الإفريقي للتنمية:

المطعن الأول : الضعف الفادح في التعليل : بمقولة أن الدائرة السادسة بمحكمة الاستئناف أقرت حكم المحكمة الابتدائية بأريانة معللة ذلك بأنه ثبت لديها أن البنك الإفريقي للتنمية ينتفع بنظام توقيف العمل بالأداء على القيمة المضافة بعنوان اقتناء الخدمات الضرورية لسير نشاطها طبقا لأحكام الفصل 19 من الاتفاق المبرم بتونس 17 أبريل 2002 بين حكومة الجمهورية التونسية من جهة والصندوق الإفريقي للتنمية من جهة أخرى والمتعلق بتأسيس فرع البنك الإفريقي للتنمية والصندوق الإفريقي للتنمية بتونس، صيرت حكمها مشوبا بضعف التعليل لأنه ثبت من أوراق القضية أن البنك الإفريقي للتنمية ينتفع بتوقيف العمل بالأداء على القيمة المضافة بعنوان المعينات التي دفعها لشركة

بكراء المحلات المعدة للاستعمال كمكاتب ومرابض السيارات وأن المبالغ المتعلقة بمعينات الأكرية خالية من أي أداء على القيمة المضافة باعتبار أنه تم توقيف العمل به ولأن أوراق القضية نصت على أن معينات

الكراء التي استحققتها شركة المقاطع من البنك الإفريقي للتنمية تساوي 26.375,000 د بعنوان سنة 2004 و 63.300,000 بعنوان سنة 2005 و 63.300,000 بعنوان سنة 2006 وتعلق تلك المبالغ بأصل معينات الكراء دون احتساب الأداء على القيمة المضافة الذي تم توقيف العمل به، في حين أن الخبير المنتدب اعتبر ودون أن يعلل رأيه الفني بأن تلك المبالغ تتضمن الأداء على القيمة المضافة فحولها إلى مبالغ صافية من ذلك الأداء، كما أن محكمة الاستئناف لم تعلل قرارها بخصوص نفس المسألة ولم تؤخذ بعين الاعتبار شهادات توقيف العمل بالأداء على القيمة المضافة التي سلمها مكتب مراقبة الأداءات نلسن منديلا للبنك الإفريقي للتنمية والمراسلات المتبادلة بين شركة و شركة والبنك الإفريقي للتنمية والمتعلقة بكراء مجموعة من المحلات والتي نصت على أن مبالغ معينات الكراء المستحقة صافية من كل الأداءات.

المطعن الثاني : خرق أحكام الفصل 110 من مجلة المرافعات المدنية والتجارية : ضرورة أن الخبير المنتدب اعتبر أن مبالغ الكراء المذكورة بالوثائق المتبادلة بين شركة والبنك الإفريقي للتنمية وشركة متضمنة للأداء على القيمة المضافة دون تبرير موقفه، مما تسبب في التقيص من المبالغ المحتسبة في أساس الضريبة على الشركات بعنوان الأرباح المتأتية من كراء المحلات والمرابض، طالبا على ذلك الأساس نقض الحكم المنتقد لخرقه أحكام الفصل 112 من مجلة المرافعات المدنية والتجارية.

### الجزء الثاني من المطاعن : فيما يتعلق بعملية الاكتتاب في رأسمال شركة

المطعن الأول : خرق أحكام الفصلين 2 و 7 من مجلة تشجيع الاستثمارات : بمقولة أن مصالح الجباية عاينت لما أجرت عملية مراجعة معمقة للوضعية الجبائية لشركة أهما اكتتبت في رأسمال شركة بقيمة مائة وعشرين ألف دينار (120.000,000 د) سنة 2006 وأن الشركة المكتتب في رأسمالها لم يسبق لها أن أودعت تصريحا بالاستثمار طبقا للفصل 2 من مجلة تشجيع الاستثمارات وتبعاً لذلك لم تقبل مصالح الجباية طرح الأرباح المكتتبه في رأسمال شركة من أساس الضريبة المستوجب بعنوان سنة 2006 وهو نفس الموقف الذي تبناه الخبير المنتدب، إلا أن محكمتي الأصل اعتبرتا أن المعقب ضدها تنتفع بأحكام مجلة تشجيع الاستثمارات باعتبار أن الشركة المكتتب في رأسمالها نشأت في الأجل القانوني وحصلت على ترخيص إداري في 27 فيفري 2006 مما يجعل استبعاد الامتياز الذي انتفعت به شركة في غير محله، وهو موقف مجاني للصواب لأن شركة حصلت على ترخيص لممارسة نشاط البعث

العقاري طبقاً لأحكام القانون عدد 17 لسنة 1990 المؤرخ في 26 فيفري 1990 المتعلق بتحويل التشريع الخاص بالبعث العقاري، وذلك الترخيص يسمح لها بالانتفاع بالتشجيعات والامتيازات التي سمح لها ذلك القانون فحسب ولكنه لا يسمح لها بالانتفاع بالحوافز المنصوص عليها صلب مجلة تشجيع الاستثمارات باعتبار أن تلك الحوافز تبقى رهينة إيداع تصريح بالاستثمار طبقاً للفصل 2 المذكور في حين أن شركة لم تودع تصريحها بالاستثمار إلا في 22 أكتوبر 2007 وبذلك فإنه لا يمكنها الانتفاع بالحوافز إلا بداية من ذلك التاريخ، كما أنه لا يمكن لأي مكتب في رأسمالها أن ينتفع بطرح المداخيل أو الأرباح التي اكتتبتها إلا بداية من ذلك التاريخ.

المطعن الثاني سوء التعليل: بمقولة أن محكمة الاستئناف بتونس قد أساءت تعليل قرارها عندما مكنت شركة المقاطع الكبرى بجبل الوسط من الانتفاع بطرح الأرباح التي اكتتبتها في رأسمال شركة من أساس الضريبة على الشركات المستوجبة معتبرة بأنها نشأت في الآجال القانونية وبأنها حصلت على ترخيص مسبق للممارسة نشاطها.

المطعن الثالث : تحريف الوقائع: بمقولة أن شركة لم تحصل على التصريح بالاستثمار إلا في سنة 2007 وبالتالي فإنه لا يجوز للشركة التي اكتتبت في رأسمالها، المعقب ضدها في دعوى الحال، أن تنتفع بطرح الأرباح التي استثمرتها.

### الجزء الثالث : فيما يتعلق بمسألة الأعباء غير المدعمة:

عن المطعن المأخوذ من ضعف التعليل: بمقولة أن مصالح الجباية عاينت أن المعقب ضدها سجلت بحسابتها المتعلقة بسنة 2004 أعباء كراء بقيمة مائة ألف دينار (100.000,000د) ولم تقدم في شأنها المستندات والمؤيدات التي تدعمها خلافاً لما يقتضيه الفصل 12 من القانون عدد 112 لسنة 1996 المؤرخ في 30 ديسمبر 1996 المتعلق بنظام المحاسبة للمؤسسات الذي اقتضى أن كل تقييد محاسبي يجب أن يكون مدعماً بالمؤيدات والمستندات المثبتة له، إلا أن محكمة القرار المنتقد قضت بإلغاء ذلك التعديل معللة ذلك بجملة مقتضبة مفادها أن الحبير اطلع على الأعباء التي رفضت مصالح الجباية طرحها أو طرح جزء منها، وهو تعليل لا يرقى إلى مرتبة النقاش القانوني المستساغ للمطاعن التي تقدمت بها مصالح الجباية فكان تعليلها مقتضياً غامضاً أعرضت فيه عن دفعات مصالح الجباية التي مست كل التقييدات المحاسبية التي قامت بها الشركة والفواتير التي قدمتها وكذلك أعمال ونتائج الاختبار، مبيناً أن المعقبة عمدت في محاسبتها المتعلقة بسنة 2004 إلى تقييد أعباء كراء بالجانب المدين لحساب الأعباء المتعلقة بما يقابله من تقييد في الجانب الدائن للحساب 408: مزودين فواتير لم يقع استلامها، كما

ادعت بأنها ألغت ذلك التقييد سنة 2005 وعائين الخبير رشيد تمر أنها قامت بتسجيل أعباء الكراء بالجانب المدين لحساب أعباء الكراء في بداية سنة 2005 وذكر في تقريره أن التقييد الذي قامت به الشركة تسبب في التقييد من أعبائها في تلك السنة وهو أمر مغلوط من الناحية المحاسبية باعتبار أن تقييد الأعباء بالجانب المدين لحساب الأعباء لا يترتب عنه التقييد فيها وإنما وخلافا لذلك الترفيع فيها.

### الجزء الرابع: فيما يتعلق بالاستهلاكات التي كونتها شركة

عن المطعن الوحيد المأخوذ من ضعف التعليل : بمقولة أن مصالح الجباية عاينت أن المعقب ضدها سجلت بمحاسبته بحساب الأصول الثابتة المادية مبالغ تعلقت بتهيئة الأرض التي ستستغلها كمقطع، وباعتبار أن الإستهلاكات المتعلقة بالأراضي لا تقبل الطرح طبقا لأحكام الفصل 15 من مجلة الضريبة على الدخل فتولت مصالح الجباية إدماج تلك الاستهلاكات عند احتساب الضريبة على الشركات إلا أن محكمة القرار المنتقد ألغت ذلك التعديل في حين أن الاستهلاكات المتعلقة بالمقطع لا تقبل الطرح بما في ذلك العناصر المكونة لتكلفته ومنها مصاريف تهيئته وإصلاحه وقد دفعت بذلك مصالح الجباية وكان على محكمة القرار المنتقد أن تناقش ذلك الدفع نظرا لأهميته من الناحية القانونية في حين أنها اكتفت بالإشارة إلى أن نسبة الاستهلاك التي طبقها الخبير وهي 5% والحال أنها نسبة لا تتعلق بالأراضي التي لا تخضع أصلا للاستهلاك وإنما بالبناءات القديمة.

وبعد الإطلاع على التقرير المدلى به من الأستاذ الط بن جج والأستاذ اله ج نيابة عن المعقب ضدها، شركة ، في الرد على مستندات التعقيب والوارد على كتابة هذه المحكمة في 31 جانفي 2013، والذي بين من خلاله أن مسألة معين كراء محلات منوبته لفائدة البنك الإفريقي للتنمية لم يطرح ولم يعرض بين الطرفين خلال فترة المراجعة الجبائية ولم يذكر ضمن قرار التوظيف الإجباري علما وأن قرار التوظيف قد تضمن أن الشركة المعقب ضدها اقتنت بعض الشقق لدى باعث عقاري ومولت شراءها بموجب الإيجار المالي، وهي مدونة باسمها، ثم وضعت تلك الشقق على ذمة البنك الإفريقي للتنمية بعنوان تسويق ودونت بمحاسبته معينات كراء سواء منها ما تحمته بعنوان إيجار مالي أو ما هو راجع لها بعنوان مداخيل كرائية وأنه وبالنظر إلى أن معين الإيجار المالي أرفع من المداخيل الكرائية فقد رفضت مصلحة المراقبة الجبائية عملية طرح معينات الإيجار المالي معللة ذلك بأن الشقق المذكورة ليست في تصرف الشركة وبالتالي فإن أعباء الإيجار المالي لا تتعلق بالاستغلال وغير قابلة للطرح، قابلة بذلك المداخيل العقارية حجما وتاريخا ورافضة طرح معينات الإيجار المالي رغم أنها صرفت مقابل التحصيل على الإيرادات، مشددا على أن العنصر المهم في هذا المجال هو أن التعديل الوارد بقرار التوظيف

متعلق بمسألة قابلية معينات الإيجار المالي للطرح من عدمه وأنه وبإثارة المسألة لدى المحكمة الابتدائية أكد الخبير المنتدب بأن ملكية الشقق من طرف الشركة المعقب ضدها ثابتة قانونا كما اطلعت مصلحة الجباية على عنصر جديد مأخوذ من معينات الكراء الراجعة للشركة قائلة أن الكراء خاضع للأداء على القيمة المضافة وأنها غير عالمة بالاتفاقية الدولية التي تربط البنك الإفريقي للتنمية والدولة التونسية والذي يعفي البنك المذكور من الأداء على القيمة المضافة، معتبرا أن تحويل عنصر التوظيف المتعلق بالإيجار المالي إلى عنصر جديد متعلق بمعينات كراء عقاري لا يدخل في إطار تغيير عناصر التوظيف على معنى الفصل 46 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية وهو ما يجعل من الخوض في مسألة حجم معينات الكراء العقاري لفائدة البنك الإفريقي للتنمية غير جائز وغير قانوني، طالبا على هذا الأساس رفض المطعن الأول، مضيفا بصورة احتياطية بأن الإدارة العامة للأداءات وبعد أن أنكرت علمها بالاتفاقية المبرمة بين الدولة التونسية والبنك الإفريقي للتنمية اعتبرت أنه كان على الخبير المنتدب أن يدمج مبلغ الأداء على القيمة المضافة ضمن قاعدة الضريبة على الشركات وهو أمر مجانب للصواب لأنه لا يستساغ قانونا حذف الأداء على القيمة المضافة لعدم جوازه ثم إعادة احتسابه ضمن قاعدة الضريبة على الشركات، ضرورة أن الأداء المذكور غير واجب وغير قابل للاحتساب بأي وعاء يذكر. وبخصوص المطعن المتعلق بخرق الفصل 110 م م م ت، فقد طلب نائب المعقب ضدها رفضه خاصة وأن الخبير المنتدب قام بتحويل معين الكراء الخام إلى معين صافي بعد طرح احتساب الأداء على القيمة المضافة الذي أنكرت مصلحة المراقبة الجبائية في بادئ الأمر الإعفاء منه بموجب الاتفاقية المذكورة. وعن المطعن المأخوذ من إعادة الاستثمار وسوء التعليل، بين نائب المعقب ضدها أن شركة المكتب في رأسمالها تكونت منذ سنة 2006 إلا أن وزارة التجهيز بقيت عدة سنوات لإصدار الترخيص للامتهان بنشاط البعث العقاري فانتهزت مصلحة المراقبة الجبائية تلك الفرصة للقول بأن الشركة لا تعد مكونة إلا بعد الترخيص الإداري للامتهان. بما يجعل إعادة الاستثمار بعنوان سنة 2005 سابق لأوانه ورافضة بذلك إعفاء الشركة من الأداء، في حين أن تأخر وزارة التجهيز عن إسناد رخصة الامتهان بالبعث العقاري لا ينال من حقيقة الاستثمار وإنجازه فعلا حسب إقرار الإدارة ذاتها فضلا على أن الفصل السابع من مجلة التشجيع على الاستثمار لا يعلق الانتفاع بالامتيازات الجبائية على صدور الترخيص الإداري بتاريخ معين وليس ثمة إشارة إلى تعليق الامتيازات على قرار الترخيص الإداري. وبخصوص المطعن المأخوذ من تحريف الوقائع، فقد بين الأستاذ بن جيم بأن ما ورد بنص القرار المنتقد من أن تاريخ الترخيص يوافق يوم 27 فيفري 2006 يعد استغلالا للمعقبة لخطئ مادي قصد الإطاحة بالقرار الاستثنائي ذلك أن التاريخ المذكور يوافق تاريخ تقديم طلب الترخيص إلى

وزير التجهيز للحصول على المصادقة حول الامتثال بالبعث العقاري وليس من التقاضي العادي استغلال خطئ مادي للتشهير بتحريف الوقائع وكان المعقبة مستهدفة. كما بين الخبير بأن مبلغ 110.000,000 د موضوع الطعن المتعلق بضعف التعليل متعلق بأعباء كراء معدات ألحقتها الشركة بسنة 2004 لكنها لم تستهلك منها سوى مبلغ 10.000,000 د بعنوان أعباء لسنة 2004، وأنه وعند إجراء المراجعة الجبائية أدمجت الإدارة مبلغ 100.000,000 د بنتائج سنة 2004 وهو أمر طبيعي وعالجت عملية الإلغاء بعنوان سنة 2006 عوض معالجتها بعنوان سنة 2005 وهي سنة تدوين الإلغاء وهو ما تمت معاينته من طرف الخبير. وبخصوص المطعن الأخير المأخوذ من ضعف التعليل بخصوص الاستهلاكات فقد بين نائب الشركة المعقب ضدها أنه من البديهيات القانونية بأن الأصول الثابتة سواء كانت بناءات أو تجهيزات تستهلك حسب نسب مائوية مختلفة إلا أنها تتفق جميعها حول عنصر جوهري وهي ملكيتها من طرف المؤسسة وبما أن الأرض موضوع تسويق من الدولة التونسية فإن مصاريف التهيئة لا تنصهر بالأرض لأنها ليست على ملك الشركة ولأنها بناءات سفلية ولأن البناءات سواء كانت علوية أو سفلية تكون قابلة للاستهلاك، طالبا على هذا الأساس رفض المطعن المائل كرفض الدعوى برمتها.

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

وبعد الإطلاع على ما يفيد استدعاء الطرفين بالطريقة القانونية لجلسة المرافعة المعينة ليوم 22 جانفي 2020، وبما تلت المستشارية المقررة السيدة ن. ن. ملخصا لتقريرها الكتابي، وحضر ممثل الإدارة العامة للأداءات و تمسك بمسندات التعقيب، وحضر الأستاذ الط. بن ج. نائب المعقب ضدها وتمسك أصالة ونيابة عن زميله الأستاذ اله. الج. بالتقارير في الرد على مستندات التعقيب. حجت القضية للمفاوضة والتصريح بالقرار بجلسة يوم 4 مارس 2020.

وبها، وبعد المفاوضة القانونية صرح بما يلي :

من جهة الشكّل:

حيث قدّم الطعن في أجله القانوني ومُن له الصّفة والمصلحة مستوفيا مقوماته الشكلية الجوهرية، لذا يتّجه قبوله من هذه الناحية.

من جهة الأصل:

الجزء الأول من المطاعن : فيما يتعلق بمعينات كراء المحلات والمرابض للبنك الإفريقي للتنمية:

عن المطعن الأول المأخوذ من الضعف الفادح في التعليل :

حيث تمسك ممثل الإدارة العامة للأداءات بأن الدائرة السادسة بمحكمة الاستئناف لما أقرت حكم المحكمة الابتدائية بأريانة معللة ذلك بأنه ثبت لديها أن البنك الإفريقي للتنمية ينتفع بنظام توقيف العمل بالأداء على القيمة المضافة بعنوان اقتناء الخدمات الضرورية لسير نشاطها طبقاً لأحكام الفصل 19 من الاتفاق المبرم بتونس 17 أبريل 2002 بين حكومة الجمهورية التونسية من جهة والصندوق الإفريقي للتنمية من جهة أخرى والمتعلق بتأسيس فرع البنك الإفريقي للتنمية والصندوق الإفريقي للتنمية بتونس، صيرت حكمها مشوباً بضعف التعليل لأنه ثبت من أوراق القضية أن البنك الإفريقي للتنمية ينتفع بتوقيف العمل بالأداء على القيمة المضافة بعنوان المعينات التي دفعها لشركة المقاطع الكبرى بجبل الوسط والمتعلقة بكراء المحلات المعدة للاستعمال كمكاتب ومرابض السيارات وأن المبالغ المتعلقة بمعينات الأكرية خالية من أي أداء على القيمة المضافة باعتبار أنه تم توقيف العمل به ولأن أوراق القضية نصت على أن معينات الكراء التي استحدثتها شركة من البنك الإفريقي للتنمية تساوي 26.375,000 د بعنوان سنة 2004 و63.300,000 بعنوان سنة 2005 و63.300,000 بعنوان سنة 2006 وتتعلم تلك المبالغ بأصل معينات الكراء دون احتساب الأداء على القيمة المضافة الذي تم توقيف العمل به، في حين أن الخبير المنتدب اعتبر ودون أن يعلل رأيه الفني بأن تلك المبالغ تتضمن الأداء على القيمة المضافة فحولها إلى مبالغ صافية من ذلك الأداء كما أن محكمة الاستئناف لم تعلل قرارها بخصوص نفس المسألة ولم تؤخذ بعين الاعتبار شهادات توقيف العمل بالأداء على القيمة المضافة التي سلمها مكتب مراقبة الأداءات نلسن مندلاً للبنك الإفريقي للتنمية والمراسلات المتبادلة بين شركة وشركة والبنك الإفريقي للتنمية والمتعلقة بكراء مجموعة من المحلات والتي نصت على أن مبالغ معينات الكراء المستحقة صافية من كل الأداءات.

وحيث أكد ممثل الشركة المعقب ضدها بأن مسألة معين كراء محلات لفائدة البنك الإفريقي للتنمية لم تطرح ولم تعرض بين الطرفين خلال فترة المراجعة الجبائية ولم تذكر ضمن قرار التوظيف الإجباري علماً وأن قرار التوظيف قد تضمن أن الشركة المعقب ضدها اقتنت بعض الشقق لدى باعث عقاري ومولت شراءها بموجب الإيجار المالي، وهي مدونة باسمها، ثم وضعت تلك الشقق على ذمة البنك الإفريقي

للتنمية بعنوان تسويغ ودونت بمحاسبته معينات كراء سواء منها ما تحملته بعنوان إيجار مالي أو ما هو راجع لها بعنوان مداخيل كرائية وأنه وبالنظر إلى أن معين الإيجار المالي أرفع من المداخيل الكرائية فقد رفضت مصلحة المراقبة الجبائية عملية طرح معينات الإيجار المالي معللة ذلك بأن الشقق المذكورة ليست في تصرف الشركة وبالتالي فإن أعباء الإيجار المالي لا تتعلق بالاستغلال وغير قابلة للطرح، قابلة بذلك المداخيل العقارية حجما وتاريخا ورافضة طرح معينات الإيجار المالي رغم أنها صرفت مقابل التحصيل على الإيرادات، مشددا على أن العنصر المهم في هذا المجال هو أن التعديل الوارد بقرار التوظيف متعلق بمسألة قابلية معينات الإيجار المالي للطرح من عدمه وأنه وبإثارة المسألة لدى المحكمة الابتدائية أكد الخبير المنتدب بأن ملكية الشقق من طرف الشركة المعقب ضدها ثابتة قانونا كما اطلعت مصلحة الجباية على عنصر جديد مأخوذ من معينات الكراء الراجعة للشركة قائلة أن الكراء خاضع للأداء على القيمة المضافة وأنها غير عاملة بالاتفاقية الدولية التي تربط البنك الإفريقي للتنمية والدولة التونسية والذي يعفي البنك المذكور من الأداء على القيمة المضافة، كما اعتبر أن تحويل عنصر التوظيف المتعلق بالإيجار المالي إلى عنصر جديد متعلق بمعينات كراء عقاري لا يدخل في إطار تغيير عناصر التوظيف على معنى الفصل 46 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية وهو ما يجعل من الخوض في مسألة حجم معينات الكراء العقاري لفائدة البنك الإفريقي للتنمية غير جائز وغير قانوني، وهو ما يجعل هذا المطعن حريا بالرفض، مضيفا بصورة احتياطية بأن الإدارة العامة للأداءات وبعد أن أنكرت علمها بالاتفاقية المبرمة بين الدولة التونسية والبنك الإفريقي للتنمية اعتبرت أنه كان على الخبير المنتدب أن يدمج مبلغ الأداء على القيمة المضافة ضمن قاعدة الضريبة على الشركات وهو أمر مجانب للصواب لأنه لا يستساغ قانونا حذف الأداء على القيمة المضافة لعدم جوازه ثم إعادة احتسابه ضمن قاعدة الضريبة على الشركات، ضرورة أن الأداء المذكور غير واجب وغير قابل للاحتساب بأي وعاء يذكر.

وحيث يتعلق المطعن الراهن بمسألة احتساب الأداء على القيمة المضافة بخصوص معينات الكراء المدفوعة من طرف البنك الإفريقي للتنمية بخصوص الشقق الواقع تمويل شرائها عن طريق الإيجار المالي، وهو مطعن طلب نائب الشركة رده خاصة وأنه لم تتم إثارته صلب قرار التوظيف الإجباري.

وحيث بالرجوع إلى ملف الدعوى يتبين أن الشركة المعقب ضدها اقتنت خمس شقق لدى شركة ومولت الشراء المذكور بواسطة الإيجار المالي عن طريق شركة ت

، وقد تحملت الشركة معالم الإيجار المالي والأداء على القيمة المضافة التي دونتها بمحاسبته باعتبارها مقابل العقارات المقتناة، علما وأن تلك الشقق قد تم كرائها إثر ذلك للبنك الإفريقي للتنمية.

وحيث وبالرجوع إلى قرار التوظيف الإجباري يتبين أن مصالح الجباية قد رفضت الأعباء المتعلقة بالإيجار المالي المقدرة بـ 97.216383 سنة 2004 و 223.237,620 سنة 2005 و 223.237,620 سنة 2006 ضرورة أن التحقيقات قد أثبتت أن المحلات موضوع الإيجار المالي لم تستغل من طرف المؤسسة وإنما من طرف البنك الإفريقي للتنمية فضلا على أنها لم تسجل أي إيرادات بعنوان المحلات المذكورة.

وحيث وإثر نشأة النزاع لدى المحكمة طرحت في بادئ الأمر مسألة اعتبار مبالغ الإيجار المالي ضمن الأعباء اللازمة للاستغلال، إلا أنه وفي إطار التداعي قبلت الإدارة العامة للأداءات المعقبة في دعوى الحال اعتبارها من قبيل أعباء الاستغلال وإثر تعيين خبير لمراجعة حسابات الشركة طرحت مسألة الإعفاء الأداء على القيمة المضافة حيث أدلت المعقب ضدها بما يفيد توصلها بمعينات الكراء تساوي 26.375,000 د بعنوان سنة 2004 و 63.300,000 بعنوان سنة 2005 و 63.300,000 بعنوان سنة 2006 وبشهادة في توقيف العمل بالأداءات والمعاملات الموظفة على رقم المعاملات تخص البنك الإفريقي للتنمية. وحيث أكد الخبير المنتدب بعد تفحص الوثائق المقدمة من الطرفين والمعاينة والتدقيق، على أنه لا وجود لما يفيد الإعفاء من الأداء على القيمة المضافة.

وحيث أكدت هذه المحكمة في فقه قضاء مستقر لها أن اعتماد ما انتهى إليه الخبير من أعمال يرجع إلى سلطة قضاة الموضوع في تقدير مدى جدية ما تم إنجازها ويمكنها اعتماد برمته أو الاستئناس به فحسب و لا مجال لمؤاخذتها إلا في حال ثبوت خطأ فادح في التقدير وهو ما لم يتوفر في النزاع، الأمر الذي يتعين معه رفض المطعن المائل.

عن المطعن الثاني المأخوذ من خرق أحكام الفصل 110 من مجلة المرافعات المدنية والتجارية :

حيث تمسكت المعقبة بخرق الفصل 110 م م م ت لأن الخبير المنتدب اعتبر أن مبالغ الكراء المذكورة بالوثائق المتبادلة بين شركة والبنك الإفريقي للتنمية و شركة متضمنة للأداء على القيمة المضافة دون تبرير موقفه، مما تسبب في التنقيص من المبالغ المحتسبة في أساس الضريبة على الشركات بعنوان الأرباح المتأتية من كراء المحلات والمرابض، طالبا على أساس ذلك نقض الحكم المنتقد لخرقه أحكام الفصل 112 من مجلة المرافعات المدنية والتجارية.

وحيث وفضلا على أن مدى استجابة الرأي الفني المضمّن بتقرير الاختبار للشروط الفنية الواجب توفّرها في الاختبارات من حيث الوضوح والتفصيل أمر موكول لاجتهاد المحكمة التي يرجع لها قانونا

اختصاص المصادقة على الاختبار، فإن المطعن المائل مرفوض شكلا لإثارته لأول مرة في هذا الطور من التقاضي.

### الجزء الثاني من المطاعن : فيما يتعلق بعملية الاكتتاب في رأسمال شركة

عن المطعن الوحيد المأخوذ من خرق القانون وتحريف الوقائع :

حيث طلب ممثل الإدارة العامة للأداءات نقض القرار المنتقد بمقولة أن مصالح الجباية عاينت لما أجرت عملية مراجعة معمقة للوضعية الجبائية لشركة - - - - - أنها اكتتبت في رأسمال شركة بقيمة مائة وعشرين ألف دينار (120.000,000 د) سنة 2006 وأن الشركة المكتتب في رأسمالها لم يسبق لها أن أودعت تصريحاً بالاستثمار طبقاً للفصل 2 من مجلة تشجيع الاستثمارات وتبعاً لذلك لم تقبل مصالح الجباية طرح الأرباح المكتتبه في رأسمال شركة من أساس الضريبة المستوجب بعنوان سنة 2006 وهو نفس الموقف الذي تبناه الخبير المنتدب، إلا أن محكمتي الأصل اعتبرتا أن المعقب ضدها تنتفع بأحكام مجلة تشجيع الاستثمارات باعتبار أن الشركة المكتتب في رأسمالها نشأت في الأجل القانوني وحصلت على ترخيص إداري في 27 فيفري 2006 مما يجعل استبعاد الامتياز الذي انتفعت به شركة في غير محله، وهو موقف مجاني للصواب لأن شركة حصلت على ترخيص لممارسة نشاط البعث العقاري طبقاً لأحكام القانون عدد 17 لسنة 1990 المؤرخ في 26 فيفري 1990 المتعلق بتحويل التشريع الخاص بالبعث العقاري، وذلك الترخيص يسمح لها بالانتفاع بالتشجيعات والامتيازات التي سمح لها ذلك القانون فحسب ولكنه لا يسمح لها بالانتفاع بالحوافز المنصوص عليها صلب مجلة تشجيع الاستثمارات باعتبار أن تلك الحوافز تبقى رهينة إيداع تصريح بالاستثمار طبقاً للفصل 2 المذكور في حين أن شركة البعث العقاري لم تودع تصريحها بالاستثمار إلا في 22 أكتوبر 2007 وبذلك فإنه لا يمكنها الانتفاع بالحوافز إلا بداية من ذلك التاريخ، كما أنه لا يمكن لأي مكتتب في رأسمالها أن ينتفع بطرح المداخل أو الأرباح التي اكتتبتها إلا بداية من ذلك التاريخ، مؤكداً على أن قضاء محكمة الاستئناف على النحو المذكور صير حكمها مشوباً بسوء التعليل.

وحيث بين نائب المعقب ضدها أن شركة البعث العقاري المكتتب في رأسمالها تكونت منذ سنة 2006 إلا أن وزارة التجهيز بقيت عدة سنوات لإصدار الترخيص للامتهان بنشاط البعث العقاري فانتهزت مصلحة المراقبة الجبائية تلك الفرصة للقول بأن الشركة لا تعد مكونة إلا بعد الترخيص الإداري للامتهان بما يجعل إعادة الاستثمار بعنوان سنة 2005 سابقاً لأوانه ورافضة بذلك إعفاء الشركة من

الأداء، في حين أن تأخر وزارة التجهيز عن إسناد رخصة الامتحان بالبعث العقاري لا ينال من حقيقة الاستثمار وانجازه فعلا حسب إقرار الإدارة ذاتها فضلا على أن الفصل السابع من مجلة التشجيع على الاستثمار لا يعلق الانتفاع بالامتيازات الجبائية على صدور الترخيص الإداري بتاريخ معين وليس ثمة إشارة إلى تعليق الامتيازات على قرار الترخيص الإداري.

وحيث يقتضي الفصل 59 من القانون عدد 80 لسنة 2003 المؤرخ في 29 ديسمبر 2003 المتعلق بقانون المالية لسنة 2004 أن "تمنح الامتيازات المنصوص عليها بالتشريع الجبائي بعنوان المداخل أو الأرباح المكتتة في رأس مال المؤسسات التي تخول حق طرح المداخل أو الأرباح المكتتة أو الأرباح المعاد استثمارها في صلب المؤسسة، في حدود المداخل أو الأرباح المصرح بها في الأجال القانونية..."

وحيث أن عدم التصريح بالمداخل أو الأرباح المكتتة أو الأرباح المعاد استثمارها في صلب المؤسسة لا يكون مدعاة لحرمان المطالب بالضرية من الامتياز الجبائي المنصوص عليه بالفصل المشار إليه أعلاه إلا متى أقام الدليل على حصول ضرر لخزينة الدولة أو عدم تحقيق الاستثمارات المقررة.

وحيث لم تتوفق المعقبة في بيان مخلفات عدم تصريح المعقب ضدها بالاكتتاب في رأس شركة خلال السنة المعنية بالتوظيف وتأثيره سلبا في خزينة الدولة، الأمر الذي يتعين معه رفض المطعن المائل لتجرده.

### الجزء الثالث : فيما يتعلق بمسألة الأعباء غير المدعمة:

#### 1. عن المطعن المأخوذ من ضعف التعليل:

حيث طلب ممثل الإدارة العامة للأداءات نقض القرار المنتقد ناعيا عليه ضعف التعليل بمقولة أن مصالح الجبائية عاينت أن المعقب ضدها سجلت بحسابتها المتعلقة بسنة 2004 أعباء كراء بقيمة مائة ألف دينار (100.000,000د) ولم تقدم في شأنها المستندات والمؤيدات التي تدعمها خلافا لما يقتضيه الفصل 12 من القانون عدد 112 لسنة 1996 المؤرخ في 30 ديسمبر 1996 المتعلق بنظام المحاسبة للمؤسسات الذي اقتضى أن كل تقييد محاسبي يجب أن يكون مدعما بالمؤيدات والمستندات المثبتة له، إلا أن محكمة القرار المنتقد قضت بإلغاء ذلك التعديل معللة ذلك بجملة مقتضبة مفادها أن الخبير اطلع على الأعباء التي رفضت مصالح الجبائية طرحها أو طرح جزء منها، وهو تعليل لا يرقى إلى مرتبة النقاش القانوني المستساغ للمطاعن التي تقدمت بها مصالح الجبائية فكان تعليلها مقتضبا غامضا أعرضت فيه عن دفعات مصالح الجبائية التي مست كل التقييدات المحاسبية التي قامت بها الشركة والفواتير التي قدمتها وكذلك أعمال ونتائج الاختبار، مبينا أن المعقبة عمدت في محاسبتها المتعلقة بسنة 2004 إلى تقييد أعباء كراء

بالجانب المدين لحساب الأعباء المتعلقة بما يقابله من تقييد في الجانب الدائن للحساب 408: مزودين فواتير لم يقع استلامها، كما ادعت بأنها ألغت ذلك التقييد سنة 2005 وعين الخبير ر : أنها قامت بتسجيل أعباء الكراء بالجانب المدين لحساب أعباء الكراء في بداية سنة 2005 وذكر في تقريره أن التقييد الذي قامت به الشركة تسبب في التنقيص من أعبائها في تلك السنة وهو أمر مغلوط من الناحية المحاسبية باعتبار أن تقييد الأعباء بالجانب المدين لحساب الأعباء لا يترتب عنه التنقيص فيها وإنما وخلافا لذلك الترفيع فيها.

وحيث تمسك نائب الشركة المعقب ضدها بأن الخبير بين مبلغ 110.000,000 د متعلق بأعباء كراء معدات ألحقها الشركة بسنة 2004 لكنها لم تستهلك منها سوى مبلغ 10.000,000 د بعنوان أعباء لسنة 2004، وأنه وعند إجراء المراجعة الجبائية أدمجت الإدارة مبلغ 100.000,000 د بنتائج سنة 2004 وهو أمر طبيعي وعالجت عملية الإلغاء بعنوان سنة 2006 عوض معالجتها بعنوان سنة 2005 وهي سنة تدوين الإلغاء وهو ما تمت معاينته من طرف الخبير.

وحيث أكدت هذه المحكمة في فقه قضاء مستقر لها على أن ضعف التعليل يتمثل في إهمال المحكمة الإجابة عن الدفوعات الجوهرية لأحد الأطراف أو عدم إفصاحها على السند القانوني أو الواقعي الذي تأسس عليه حكمها.

وحيث بالرجوع إلى القرار المنتقد يتبين أن محكمة الاستئناف أوردت صلب حكمها المنتقد جملة ما تمسك به طرفا النزاع من أسانيد ودفوعات متبينة رأي الخبير الذي اطلع على تلك التعديلات واثبت صحة طرح جزء منها، الأمر الذي جعل حكمها معللا تعليلا سليما.

#### الجزء الرابع: فيما يتعلق بالاستهلاكات التي كونتها شركة :

عن المطعن الوحيد المأخوذ من ضعف التعليل :

حيث طلبت الإدارة العامة للأداءات نقض الحكم المنتقد ناعية عليه ضعف التعليل بمقولة أن مصالح الجباية عاينت أن المعقب ضدها سجلت بمحاسبيتها بحساب الأصول الثابتة المادية مبالغ تعلقت بتهيئة الأرض التي ستستغلها كمقطع، وباعتبار أن الإستهلاكات المتعلقة بالأراضي لا تقبل الطرح طبقا لأحكام الفصل 15 من مجلة الضريبة على الدخل فتولت مصالح الجباية إدماج تلك الإستهلاكات عند احتساب الضريبة على الشركات إلا أن محكمة القرار المنتقد ألغت ذلك التعديل في حين أن الإستهلاكات المتعلقة بالمقطع لا تقبل الطرح بما في ذلك العناصر المكونة لتكلفته ومنها مصاريف تهيئته وإصلاحه وقد دفعت بذلك مصالح الجباية وكان على محكمة القرار المنتقد أن تناقش ذلك الدفع نظرا لأهميته من الناحية القانونية

في حين أنها اكتفت بالإشارة إلى أن نسبة الاستهلاك التي طبقها الخبير وهي 5% والحال أنها نسبة لا تتعلق بالأراضي التي لا تخضع أصلا للاستهلاك وإنما بالبناءات القديمة.

وحيث وردا على المطعن المذكور بين نائب الشركة المعقب ضدها أنه من البديهيات القانونية بأن الأصول الثابتة سواء كانت بناءات أو تجهيزات تستهلك حسب نسب مائوية مختلفة إلا أنها تتفق جميعها حول عنصر جوهري وهي ملكيتها من طرف المؤسسة وبما أن الأرض موضوع تسويق من الدولة التونسية فإن مصاريف التهيئة لا تنصهر بالأرض لأنها ليست على ملك الشركة ولأنها بناءات سفلية ولأن البناءات سواء كانت علوية أو سفلية تكون قابلة للاستهلاك.

وحيث أكدت هذه المحكمة في فقه قضاء مستقر لها على أن ضعف التعليل يتمثل في إهمال المحكمة الإجابة عن الدفوعات الجوهرية لأحد الأطراف أو عدم إفصاحها على السند القانوني أو الواقعي الذي تأسس عليه حكمها.

وحيث تمسكت الشركة المعقب ضدها بطرح مبالغ الاستهلاكات الخاصة بالأشغال التي قامت بها على الأرض المستغلة كمقطع وهي أشغال تتعلق بمحطة التكسير ومحطة الغربلة وبناء مخازن للمتفجرات وبناء بيت المحول الكهربائي وبناء الإدارة وبيت العملة والحراسة، وهو ما رفضته الإدارة العامة للأداءات الطرح ضرورة أن المعيار المحاسبي عدد 5 المتعلق بالأصول الثابتة المبالغ التي يتم صرفها لغاية تهيئة المقاطع يتوجب احتسابها ضمن قيمة الأرض التي هي بالأساس غير قابلة للاستهلاك باعتبار أنها على ملك الدولة.

وحيث بالرجوع إلى القرار المنتقد يتبين أن محكمة الاستئناف أوردت صلب حكمها المنتقد جملة ما تمسك به طرفا النزاع من أسانيد ودفوعات وصادقت على أعمال الخبير الذي الاستهلاك المعتمدة من طرف الخبير و المقدر بـ 5% الأمر الذي يجعل من حكمها معللا تعليلا سليما.

**ولهذه الأسباب:**

**قررت المحكمة:**

أولا : قبول التعقيب شكلا ورفضه أصلا.

ثانيا : حمل المصاريف القانونية على المعقبة.

وصدر هذا القرار عن الدائرة التعقيبية الرابعة السيد > بنه وعضوية المستشارين السيد > والطب الغ والسيدة جـ هـ

وتلي علنا بجلسة يوم 4 مارس 2020 بحضور كاتب الجلسة الآنسة حـ عر

المستشارة المقررة

رئيس الدائرة

د  
ز  
ن

ب  
هـ

الكاتب العام للمحكمة الإدارية  
الإمضاء: دة الكا