



قرار تعقيبي

28 جويلية 2014

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،

والمعقب ضدها: شركة ا... في شخص ممثلها القانوني، مقرها بنهج عدد المنطقة الصناعية الشرقية 1 محاميها الأستاذ ر بالحد مقره بمكتبه الكائن بنهج عدد تونس.

من جهة أخرى.

بعد الإطلاع على مطلب التعقيب المقدم من المعقبة المذكورة أعلاه بتاريخ 7 جويلية 2010 والمرسم بكتابة المحكمة تحت عدد 311368 طعنا في الحكم الصادر عن محكمة الاستئناف بتونس بتاريخ 9 ديسمبر 2009 في القضية عدد 78102 والقاضي " بقبول الاستئناف شكلا وفي الأصل بنقض الحكم الابتدائي والقضاء من جديد بإلغاء قرار التوظيف الإجباري عدد 2007/28 المؤرخ في 16 نوفمبر 2007 وإعفاء المستأنفة من الخطية وإرجاع معلومها المؤمن إليها".

وبعد الإطلاع على الحكم المطعون فيه الذي تفيد وقائعه أن المعقب ضدها خضعت إلى مراجعة معمقة فيما يتعلق بالضرية على الشركات والأقساط الاحتياطية والأداء على القيمة المضافة والخصم من المورد والمعلوم على التكوين المهني والمساهمة في صندوق النهوض بالمسكن لفائدة الأجراء والمعلوم على المؤسسات ذات الصبغة الصناعية أو التجارية أو المهنية شملت الفترة الممتدة من 1 جانفي 2003 إلى 31 ديسمبر 2005، نتج عنها قرار في التوظيف الاجباري للأداء صدر تحت عدد 2007/28 بتاريخ 16 نوفمبر 2007 يقضي بمطالبتها بدفع مبلغ جملي لفائدة الخزينة قدره 338.921,912 ديناراً أصلاً وخطايا. وتبعاً للاعتراض الصادر عن الممثل القانوني للشركة المعنية بالأمر تم نشر الملف أمام المحكمة الابتدائية بتونس التي قضت بجلستها المنعقدة بتاريخ 24 أبريل 2008 تحت 2873 بما يلي: " قبول الاعتراض شكلا وفي الأصل باقرار التوظيف الاجباري عدد 2007/28 الصادر بتاريخ 16 نوفمبر 2007 واجراء العمل به".

فاعترضت عليه المعنية بالأمر لدى المحكمة الابتدائية بتونس التي أصدرت حكماً 24 أبريل 2008 تحت 2873 يقضي بما يلي: " قبول الاعتراض شكلا وفي الأصل باقرار التوظيف الاجباري عدد 2007/28 الصادر بتاريخ 16 نوفمبر 2007

واجراء العمل به. " فاستأنفته الشركة المعنية أمام محكمة الاستئناف بتونس التي تعهدت بملف القضية وأصدرت حكماً
المضمن منطوقه بالطالع والذي هو محل الطعن بالتعقيب المائل.

وبعد الإطلاع على المذكورة في شرح أسباب الطعن المقدمة من الإدارة العامة لسأدات بتاريخ 21 جويلية 2010
والرامية إلى قبول مطلب التعقيب شكلا وأصلا ونقض الحكم المطعون فيه بالاستناد إلى ما يلي:
المطعن الأول: خرق أحكام الفصل 49- عاشر من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات
وذلك للأسباب التالية:

أولاً: لأن الشركة دونت بالقوائم المالية لسنة الاندماج أي سنة 2003 مبلغاً قدره 3.299.999.000 دينار تحت عنوان
GOOD WILL وهو يمثل الفارق بين قيمة الشركة وقيمة الأصول الصافية المصححة (11.672.276.000 دينار)
(8.392.277.000 دينار) وهو فارق إيجابي خاضع للضريبة على الشركات بين يدي الشركة الداخلة
ABSORBANTE على معنى الفصل 49 عاشر من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على
الشركات.

ثانياً: لأنه جاء في بتقرير مراقب الحسابات العينية المؤرخ في 17 ديسمبر 2003 ومشروع الاندماج بتاريخ 21 نوفمبر
2003 المصادق عليه بمحضر الجلسة العامة الخارقة للعادة بتاريخ 24 فيفري 2004 تم تحديد المبالغ المتعلقة بعملية
الاندماج كما يلي:

قيمة شركة (الشركة المدججة) : في 31 ديسمبر 2002 :
11.632.276.000 دينار.

قيمة الأصول الصافية المصححة لشركة ا : في 31 ديسمبر 2002 : 8.392.277.000 دينار مما
يجعل الفارق بين قيمة الشركة وقيمة الأصول الصافية المصححة : 3.299.999.000 دينار.

ثالثاً: لأن الشركة الداخلة (شركة) عمدت بعد اقتنائها لـ 94.86 % من أسهم
شركة إلى القيام بإعادة تقييم أصول تلك الشركة وذلك بواسطة مكتب دراسات حدد القيمة
الصافية للشركة زمن التفويت بـ 5.800.000 دينار، وتمسكت الشركة المعنية بالأمر بذلك التقرير خلال طوري النزاع
إلا أن ذلك التقرير لا يمكن الأخذ به وذلك لسببين على الأقل، الأول وهو أن مصالح الجباية تتمسك بتقرير مراقب
المساهمات العينية " مكتب نم ج للدراسات " والذي جاء فيه أن شركة (société)

حققت قيمة زائدة تقدر بـ 3.239.999.000 دينار وهو نفس المبلغ الذي ورد بمشروع الدمج
(projet de fusion) بتاريخ 21 نوفمبر 2003 والمصادق عليه من طرف الجلسة العامة الخارقة للعادة بتاريخ 24
فيفري 2004 والثاني وهو الأهم، أن الشركة المعنية بالأمر اقتضت عند قيامها بإعادة تقييم أصول شركة

على جزء الأصول القابل للاستهلاك باعتبار إمكانية انتفاعها باستهلاكات إضافية بعنوانها على الشركة الداخلة
وتغافلت عن إعادة تقييم قطعة أرض مساحتها 9 هـ و 50 آر و 98 ص وأبقت على ثمن الاقتناء كما تغافلت أيضاً عن
إعادة تقييم الأصل التجاري (وهي أصول ثابتة غير مادية غير قابلة للاستهلاك.

رابعا: لأن تمسك الشركة المعنية بالأمر بأهنا كانت ضحية لعملية تضخيم في قيمة شركة ا من قبل الشركة التونسية للبنك (وهي المالك الأصلي لشركة (وان القيمة الحقيقية لتلك الشركة زمن التفويت أقل بكثير من ذلك الثمن وأنها طالبت الشركة التونسية للبنك بإعادة مبلغ قدره 2.001.914.000 ديناراً إلا أن هذه الأخيرة رفضت الإرجاع، فان هذا الأمر يتعلق بعلاقة الشركة التونسية للبنك (البائعة) وشركة دراسات واستشارات حرف بترت (المشترية) وهو أمر لا يتعلق البتة بموضوع قضية الحال، وهو الخلط الذي وقعت فيه الدائرة السادسة بمحكمة الاستئناف بتونس بناء على تقرير مكتب الدراسات باعتبار أن موضوع قضية الحال هو : هل حققت شركة ا (الشركة المدججة) فعلا قيمة زائدة خاضعة للضريبة على الشركات على مستوى الشركة الداجة أم لا ؟ وهنا وجب توضيح أمر على قدر من الأهمية وهو وجود عمليتين منفصلتين عن بعضهما البعض:

الأولى: تتعلق باقتناء الأسهم المكونة لرأس مال شركة من قبل شركة ا

الثانية: تتعلق بعملية الاندماج بين شركة ا وشركة د

خامسا: لأنه بالرجوع إلى تقرير مراقب المساهمات العينية المؤرخ في 17 ديسمبر 2003 والكتب التوضيحي المؤرخ في 3 ماي 2007، يتبين بصفة جلية أن قيمة **GOOD WILL** تمكن من الأخذ بعين الاعتبار المردودية الحاضرة والمستقبلية للشركة وان هذه القيمة تعتبر محاسبا كأصول غير مادية وتدون تحت عبارة أصل تجاري وإن هذه القيمة هي في واقع الأمر ايجابية.

سادسا: أن الشركة المعنية بالأمر نصت صلب ردها المؤرخ في 26 أفريل 2007 على طلب الإيضاحات الذي وجهته إليها مصالح الجباية بخصوص الـ **GOOD WILL** أنه يمثل القيمة الحقيقية للأرض وقيمة الأصل التجاري.

سابعا: لأن أحكام معيار المحاسبة المتعلقة بتجميع المؤسسات (م م 38) نص ضمن النقطة 36 و37 على ضرورة تقييم الأصول والخصوم المعرفة **IDENTIFIABLE** على أساس قيمتها العادلة **Juste valeur** قبل ضبط مبلغ الشهرة **GOOD WILL** والذي يمثل الفارق بين مبلغ صافي الأصول **ACTIF CORRIGE** وقيمة الاقتناء وهو ما لم تلتزم به الشركة المعنية بالأمر التي لم تقم بإعادة تقييم الأصول غير قابلة للاستهلاك (الأرض والأصل التجاري) على أساس قيمتها العادلة زمن التفويت.

المطعن الثاني: حرق أحكام النقطة 36 و37 من معيار المحاسبة المتعلقة بتجميع المؤسسات (م م 38) بمقولة أن أحكام معيار المحاسبة المتعلقة بتجميع المؤسسات (م م 38) نص على ضرورة تقييم الأصول والخصوم المعرفة على أساس قيمتها العادلة **Juste valeur** قبل ضبط مبلغ الشهرة **GOOD WILL** والذي يمثل الفارق بين مبلغ صافي الأصول **actif net corrigé** وقيمة الاقتناء ولأن الشركة المعنية بالأمر لم تلتزم بذلك المعيار وقامت بتدوين جزء من الأصول الثابتة غير المادية (خاصة الأرض) بحسب قيمتها زمن اقتنائها من طرف شركة ولم تقم بإعادة تقييم وتصحيح القيمة الحقيقية لذلك الأصل زمن عملية الاندماج كما أن الشركة المعنية بالأمر تعمدت عدم تقييم القيمة الصحيحة للأصل التجاري وبالتالي فان إعادة التقييم الذي قامت به تلك الشركة هي إعادة تقييم جزئي ولم تشمل كل

عناصر أصول تلك الشركة ولأنه ومن جهة أخرى عندما قامت مصاخ الجباية بكتابة الشركة المعنية بالأمر طلبت منها توضيحات بخصوص الـ GOOD WILL فكانت إجابة الشركة ضمن مکتوبها المؤرخ في 26 أفريل 2007 بأنه يمثل القيمة الحقيقية للأرض وقيمة الأصل التجاري. ولأن تقرير مراقب المساهمات العينية المؤرخ في 17 ديسمبر 2003 وفي الكتب التوضيحية المؤرخ في 3 ماي 2007 يبرز وبصفة جلية أن قيمة GOOD WILL تمكن من الأخذ بعين الاعتبار المردودية الحاضرة والمستقبلية للشركة وأن هذه القيمة تعتبر محاسبيا كأصول غير مادية وتدوّن تحت عبارة أصل تجاري وأن هذه القيمة هي في واقع الأمر ايجابية وهو أمر لم تلتزم به الشركة المعنية بالأمر.

وثبت أن الشركة المعنية بالأمر تعمدت بحسابتها تدوين جزء من عناصر الأصول بحسب قيمتها ولم تقم بإعادة تقييمها وتبيان القيمة المحاسبية العادلة وهو ما يشكل في حد ذاته خرقا لأحكام النقطة 36 و37 من معيار المحاسبة المتعلق بتجميع المؤسسات (م م 38) وقد أيدت الدائرة السادسة بمحكمة الاستئناف بتونس موقف الشركة المعنية بالأمر مما يغدو معه حكمها عرضة للنقض.

المطعن الثالث: خرق أحكام الفصل 12 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات بمقولة أن الفصل 12 نص على انه يمكن فقط قبول طرح الأعباء المتعلقة بنشاط المؤسسة المعنية بالأمر والتي استلزمها استغلالها والحال أن شركة تعمدت طرح أعباء تتعلق بفوائض قرض مسند لشركة أخرى تابعة لنفس المجمع وهي شركة وأنها سجلت بحسابتها قرضا ممنوحا من البنك القومي الفلاحي في شهر ديسمبر 2001 بمبلغ قدره 2.500.000 دينار وسجلت أيضا الأعباء المالية المتعلقة به والمضمنة بجدول الفوائد الملحق لعقد القرض وقبلتها مصالح الجباية واعتبرتها قابلة للطرح على أساس أنها متعلقة باستغلال تلك الشركة وأن الأعباء التي رفضت مصالح الجباية قبولها للطرح لا تتعلق بذلك القرض ولا وجود لها بجدول فوائد القرض المذكور ولا وجود لأي تسجيل محاسبي بعنوان القرض الثاني المزعوم وأن وقائع هذا الملف تحمل على الاعتقاد بوجود قرضين الأول يتعلق بشركة ا . وهو ما

أقرت مصالح الجباية وجوده وقبلت طرح الأعباء المالية المتعلقة به وقرض ثان ممنوح لشركة ولا يتعلق البتة بنشاط الشركة المعنية وقد تقدمت الشركة المعنية بالأمر بعريضة إلى اللجنة الاستشارية المكلفة بالنظر في عرائض المطالبين بالأداء، التي طلبت منها بتاريخ 3 سبتمبر 2008 الإدلاء بما يفيد إحالة مبلغ القرض وكيفية إرجاعه إلى البنك المعني إلا أن الشركة المعنية عجزت عن تقديم تلك الوثائق الى غاية جلسة 22 ماي 2009 وبالتالي قررت تلك اللجنة حفظ الملف لعدم تقدم الإثباتات اللازمة وبقيت ادعاء الشركة المعنية بالأمر بخصوص القرض التناوبي مجردة وعجزت عن إثباتها.

المطعن الرابع : القضاء بأكثر مما طلبه الخصوم بمقولة أنه ثبت لمصالح الجباية عند قيامها بمراجعة الوضعية الجبائية لشركة أن هذه الأخيرة لم تقم بإدماج خمس القيمة الزائدة الناتجة عن الإسهام بعناصر الأصول في إطار عملية الاندماج وذلك بعنوان سنة 2005 وقامت مصالح الجباية بناء على ذلك بإدماج مبلغ قدره 258.660.300 دينار ضمن النتيجة الجبائية، فاستأنفت الشركة المعنية بالأمر ذلك القرار أمام الدائرة السادسة بمحكمة الاستئناف بتونس وتمسكت حصرا بعدم تحقيقها لأي قيمة زائدة عند قيامها بعملية الاندماج وأحقيتها بطرح الأعباء المالية المتعلقة بالقرض ولم تتعرض

باطعن بتاتا لعنصر التوظيف المتعلق بتغافلها عن إدماج خمس القيمة الرائدة بعنوان سنة 2005 ورغم عدم تمسك الشركة المعنية بالأمر بهذا الفرع من التوظيف فإن محكمة الاستئناف بتونس قضت بإلغاء قرار التوظيف الإجباري برمته وتكون بالتالي قد قضت بأكثر مما طلبه منها الخصوم.

وبعد الإطلاع على التقرير المقدم من محامي المعقب ضدّها بتاريخ 28 أكتوبر 2010 في الردّ على مستندات التعقيب والمتضمّن طلب رفض التعقيب أصلا بالاستناد إلى ما يلي:

أولا: في خصوص المطعن المتعلق بحرق أحكام الفصل 49 عاشرًا من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات فإنه لم يتم تحقيق أي قيمة زائدة بل أن عملية الاندماج أدت في حقيقة الأمر إلى حصول قيمة ناقصة وهو ما ثبت من خلال وقائع عملية الاندماج وخصوصيتها باعتبارها انطلقت بعملية حوصصة عرفت تطورات معقدة وانطلقت من شراء كتلة الأسهم التي تمثل 94.86% من أسهم شركة

تحديد الفارق السلبي بين ثمن الشراء والقيمة الصافية المصححة للشركة بعد إعادة تقييم الأصول الثابتة بـ 3.239.999 د وهدف إيجاد التوازن بين قيمة شراء كتلة الأسهم عند عملية الحوصصة التي تمت في سنة 2001 تمّ إلحاق هذا المبلغ تحت عنوان **Good Will non Affecté** أو بالأحرى **Good Will Négatif** وهو في حقيقة الأمر فارق سلبي ناجم عن خصوصيات مراحل الحوصصة التي مرّت بها الشركة وما اتصل بعملية التقييم الأولى للكتلة المعروضة للبيع من شطط وأن الشركة الداحجة لم تسجل أي قيمة زائدة من هذه العملية بل إنها تكبّدت قيمة ناقصة أي خسارة وأن شركة د

ECCB لم تحقق قيمة زائدة عند دمجها مع شركة المصنع التونسي للخزف إذ انه بالرجوع إلى

حقيقة الأصول يتضح أن قيمة الأسهم لا علاقة لها بقيمة الأصول.

وفي خصوص القيمة الإضافية **Good Will** وهو مفهوم يختلف عن مفهوم القيمة الرائدة كما جاء ضمن كتاب شرح المصطلحات "IMF GLOSSARY" لسنة 1982 في الصفحة 59 بالعدد **G-65** أن القيمة الإضافية هي عبارة عن العناصر اللامادية للأصل التجاري أي كل مكوناته ومنها خاصة ثمن العتبة

"**Pas de porte**" والزبائن **Clientèle** وجلب الزبائن **Achalandage** وأهمية التموقع لترويج البضائع **Sur** **valoir**

فالفرق بين المفهومين واضح إذ أن مفهوم الـ **Good will** محاسبي ولا علاقة له بالمفهوم الجبائي حسب التعريف المذكور فالقيمة الزائدة تعتمد على فارق يتم إخضاعه للضريبة أما القيمة الإضافية فهي تعتمد على منافع مستقبلية يمكن أن تحصل أو لا تحصل وفي قضية الحال فإن منوبته قامت بتقييد القيمة الإضافية بعد الاختبار والتحقق مما ينصّ عليه معيار المحاسبة عدد 38 في الفقرة 48 الذي جاء فيه " يمكن أن تطرأ عند التقييد المحاسبي للاقتناء ظروف لا تعكس فيها القيمة

الإضافية السلبية من الاقتناء المنافع الاقتصادية مستقبلية والمرتبقة من قبل المقتني". فمثلا قد يحدث حين التفاوض على سعر الاقتناء انخفاض في قيمة التدفقات النقدية المستقبلية المرتبطة للأصول الصافية المحددة والمقتنية وتقوم المؤسسة في هذه الحالة بإجراء اختبار حول انخفاض القيمة الإضافية وتقييد وبالتالي كل خسارة في القيمة". وتطبيقا لهذه الأحكام قامت المعنية بإجراء الاختبار المشار إليه الذي أدى إلى استنتاج خسارة في القيمة **Good will Négatif** باعتبار أن العناصر اللامادية متأكلة ومهترئة ولم تعد لها جاذبية وهو ما أدى حتى إلى التخلي عن الاسم التجاري الأصلي **MTC** وتعويضه باسم تجاري آخر يرجع للمقتني كما هو واضح في الكراسات والإعلانات والاشهارات إلى جانب تغيير السياسة التجارية المستقبلية وأساليب العمل للانطلاق من جديد وهي مرحلة بمثابة خلق أصل تجاري جديد والتخلي عن الأصل القديم وهي مرحلة انتقالية عادية مرت بها كل الشركات التي خضعت لعملية خصخصة وهي عملية معقدة تمتد لسنوات وتنتهي الشركة المعروضة للخصخصة بفقدان كل مكوناتها.

ثانيا: في خصوص المطعن المتعلق بخرق أحكام النقطة 36 و 37 من معيار المحاسبة المتعلق بتجميع المؤسسات (م م 38) فإنه تم تحديد الفارق السلبي وفق ما قدمه الخبير المحاسب السيدة ز ج ضمن تقريرها بين ثمن شراء كتلة الأسهم والقيمة الصافية المصححة للشركة بعد إعادة تقييم الأصول الثابتة بـ 3.239.999 د

وبهدف إيجاد التوازن بين قيمة شراء كتلة الأسهم عند عملية الخصخصة التي تمت في سنة 2001 تم إلحاق مبلغ 3.239.999 د تحت عنوان **Good will non Affecté** أو بالأحرى **Good Will négatif** عند الإدماج ولا يمكن اعتبار هذا المبلغ إيجابيا بل هو فارق سلبي ناجم عن خصوصيات مراحل الخصخصة التي مرت بها الشركة وما اتصل بعملية التقييم الأولى للكتلة المعروضة للبيع من شطط ولا يمكن اعتباره مبلغا خاضعا للضريبة طبق أحكام الفصل 49 عاشر من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات بل هو مجرد نتيجة إعادة تقديم الموازنة المالية للشركة المستوعبة (ECCB) شركة ، (والتي تم تغيير اسمها بـ المصنع التونسي

للخزف بمقتضى قرار جلسة عامة خارقة للعادة بتاريخ 24 فيفري 2004 وذلك لاحترام كراس الشروط الذي تمت في إطاره عملية الخصخصة)، إذ من الناحية المحاسبية البحتة فقد كانت العملية مواكبة لتطور المعايير المحاسبية الدولية وخصوصا المعيار رقم 36 من معايير التقارير المالية **NORME IAS/IFRS** الذي ارسى مبدأ ضرورة التقييم المتواصل لأجزاء الأصول اللاملموسة ومن بينها **Good will non Affecté** وان وجد تدهور لقيمتها أوصى المعيار بضرورة القيام بتخصيصات للوصول إلى القيمة الصحيحة الصافية **Juste valeur nette**. وبعبارة أخرى فان المعنية لم تحقق أي ربح أو إثراء أو نمو ثروة وهو المبدأ الأساسي لكل مطالبة بدفع الأداء يبرر مطالبتها بدفع ضريبة بل أن الأمر يتمثل في تقديم جديد للموازنة عبر تجزئة حساب أسهم **MTC** إلى مجموعة من عناصر الأصول وتغطية الفارق بين الأصول والخصوم بمبلغ

Good will non Affecté. ويتضح حليا بعد هذا العرض لمختلف مراحل عملية الخوصصة وما تبعها من عملية اندماج بين شركة د --- وشركة ا --- أن الأعوان المراقبين امتنعوا عن فهم العملية المحاسبية التي أدت إلى تسجيل القيمة الناقصة بالموازنة واقتصروا على ظاهر الكلمة لغويا وهي Good will ليستنتجوا منها وجود قيمة زائدة والحال أن الكلمة الفنية المعمول بها وهي Good will يقع استعمالها في الحالتين في حالة وجود قيمة زائدة أو وجود قيمة ناقصة وفي هذه الحالة الأخيرة تكون مصحوبة بكلمة سلبية كما أن المعاملة المحاسبية تتم بصورة مختلفة في كلا الحالتين ففي صورة وجود Good will تسجل العملية بخصوص الموازية وهي قابلة للاستهلاك وفي صورة وجود Good Will négatif تسجل بالأصول وهو ما تم القيام به.

ثالثا: في خصوص المطعن المتعلق بخرق أحكام الفصل 12 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات فإن شركة المصنع التونسي للخزف تقدمت بمطلب قرض متوسط المدى إلى البنك الوطني الفلاحي بقيمة 2.500.000.000 ديناراً وقد تحصلت على الموافقة المبدئية شريطة توفير جملة من الضمانات إلا أنها لم تتمكن من توفير كل تلك الضمانات لذا تقدمت شركة وهي شركة مساهمة في رأس مال شركة

بمطلب قرض تناوب crédit relais بنفس المبلغ لحساب شركة وقد حظي هذا المطلب بالموافقة وتم تحويل مبلغ القرض في الحساب البنكي لشركة المفتوح لدى البنك الوطني الفلاحي فتولت تحويله إلى حساب شركة المفتوح لدى نفس البنك وذلك بمقتضى اتفاقية مبرمة بين الشركتين والتي تثبت قيام شركة ا بقام البنك الوطني الفلاحي كمحطة اقتراض بين البنك الوطني الفلاحي وشركة

كما تثبت التزام هذه الأخيرة بتحمل كامل الأعباء المالية الناتجة عنها باعتبارها الشركة المنتفعة بالقرض وقد تم تسجيل مبلغ القرض والفوائد المنجزة عنه بالحساب الجاري لشركة عدد 441109 وسجلت شركة مبلغ القرض عند تحويله من لدن البنك الوطني في مرحلة أولى كما قامت بتسجيل عملية تحويل مبلغ القرض لفائدة شركة في مرحلة ثانية. أما بالنسبة للأعباء المالية الناتجة عن القرض فقد تم تسجيلها بنفس الحساب عدد 441109 وتثقيلا على حساب شركة أما في خصوص شركة

فقد تم تسجيل الأعباء المالية الناتجة عن القرض ضمن حساب الأعباء المالية وهي أعباء تحملتها الشركة فعليا عبء مالي الناتج عن عملية الاقتراض وقامت بطرحها طبقاً لأحكام الفصل 12 من مجلة الضريبة. أما بالنسبة لشركة ارغانيا للتوزيع فقد دونت تلك عملية القرض والأعباء المنجزة عنه في الحساب الجاري لشركة دون تحمل

أي عبء من جانبها. ولتأكيد ما تمسكت به المنوبة قدمت هذه الأخيرة شهادة مسلمة من البنك القومي الفلاحي مؤرخة في 26 مارس 2008 مظلوفة بالملف يشهد فيها البنك أنه منح الشركة المعنية قرضا بـ 2.500.000.000 وذلك في

إضار تمويل اقتناء شركة
وقد تقدمت الشركة بعريضة إلى اللجنة الاستشارية المكلفة بالنظر في
عرائض المطالبين بالأداء بتاريخ 3 سبتمبر 2008 وأجابت هذه الأخيرة بقبولها طرح هذه الأعباء المالية وقد تضمنت ردّ
اللجنة الاستشارية مطالبة الشركة بالإدلاء بوثائق وإثباتات أخرى ليس إلا.

رابعاً: فيما يتعلق بالقضاء بأكثر مما طلبه الخصوم فقد رأت الإدارة أن الشركة لم تقم بإدماج جزء من القيمة الرائدة الناتجة
عن إعادة تقييم أصول ثابتة غير مادية في إطار عملية الاندماج ضمن النتائج الخاضعة للضريبة وذلك في حدود 50 % من
مبلغها وعلى أساس الخمس سنوياً ابتداء من سنة الاندماج وعلى هذا الأساس تم إدماج المبالغ ضمن النتيجة الجبائية وكما
وقع شرحه يستخلص من محمل المحاسبة ومن تقارير مختلف الخبراء الذين قاموا بتقييم شركة
في مرحلة ما بعد التخصيص أو عند إتمام عملية الاندماج انه لا وجود لأي قيمة زائدة تودي إلى توظيف الضريبة على
الشركات طبقاً لأحكام الفصل 49 عاشرًا من مجلة الضريبة وإنما تحملت فارقاً سلبياً ويكون المطعن المتعلق بالقضاء بأكثر
مما طلبه الخصوم في غير طريقه إذ المطعن المتعلق بحرق أحكام الفصل 49 عاشرًا من مجلة الضريبة يشمل عنصر التوظيف
المتعلق بإدماج خمس القيمة الرائدة بعنوان سنة 2005 باعتبار انه ولا وجود لأي قيمة زائدة.

وبعد الإطلاع على بقية الأوراق المطروفة بالملف .

وبعد الإطلاع على القانون عدد 40 لسنة 1972 المؤرخ في غرة جوان 1972. والمتعلق بالمحكمة الإدارية كما وقع
تنقيحه وإتمامه بالقوانين اللاحقة له وآخرها القانون الأساسي عدد 2 لسنة 2011 المؤرخ في 3 جانفي 2011 .

وعلى القانون عدد 82 لسنة 2000 المؤرخ في 9 أوت 2000 المتعلق بإصدار مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية .

وعلى مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية .

وبعد الإطلاع على ما يفيد استدعاء الطرفين بالطريقة القانونية لجلسة المرافعة المعينة ليوم 17 فيفري 2014 وبما تمّ
الاستماع إلى المستشار المقرر السيد طا الح في تلاوة ملخص لتقريره ولم يحضر ممثل الإدارة العامة للأداءات وبلغه
الإستدعاء وحضر الأستاذ الط بن جم نيابة عن زميله الأستاذ ر بله وتمسك.

قرّرت المحكمة حجز القضية للمفاوضة والتصريح بالقرار بجلسة يوم 17 مارس 2014 وبما قررت المحكمة التمديد في أجل
المفاوضة لجلسة يوم 21 أبريل 2014 وبما قررت المحكمة التمديد في أجل المفاوضة لجلسة يوم 28 أبريل 2014.

وبها وبعد المفاوضة القانونية صرح بما يلي:

من جهة الشكل :

حيث قدّم مطلب التعقيب في الأجل القانونية تمن له الصفة والمصلحة واستوفى كافة مقوماته الشكلية، مما يتعين معه قبوله من هذه الناحية.

من جهة الأصل :

أولاً: عن المطعن المتعلق بخرق أحكام الفصل 49- عاشرًا من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات.

حيث تمسكت المعقبة بخرق أحكام الفصل 49- عاشرًا من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات لأنه ثبت وجود فارق إيجابي سنة 2003 قدره 3.239.999.000 دينار تحت عنوان GOOD WILL وهو فارق يشكل قيمة زائدة خاضعة للضريبة على الشركات على مستوى الشركة الداخلة.

وحيث اقتضى الفصل 49- عاشرًا من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات أنه لضبط الربح الخاضع للضريبة تطرح القيمة الزائدة الناتجة عن الإسهام بعناصر الأصول في إطار عملية اندماج شركات أو عملية انقسام كلي للشركات باستثناء السلع والأملاك والقيم التي تكون غرض الاستغلال. غير أن القيمة الزائدة المذكورة تدمج ضمن النتائج الخاضعة للضريبة للشركة التي آلت إليها عناصر الأصول. بمقتضى عملية الاندماج أو عملية الانقسام في حدود 50% من مبلغها وذلك على أساس الخمس سنويًا ابتداء من سنة الاندماج أو من سنة الانقسام.

وحيث تمسك نائب المعقب ضدها بأنه لم يتم تحقيق أي قيمة زائدة بل أن عملية الاندماج أدت في حقيقة الأمر إلى حصول قيمة ناقصة وخسارة انطلقت من عملية الخوصصة.

وحيث ثبت من أوراق الملف أن شركة " " اقتنت في إطار الخوصصة، أسهم المصنع وتم الاندماج منذ 1 جانفي 2003 بين المؤسستين وأصبحت التسمية الجديدة للمؤسسة المنبثقة عن عملية الاندماج " " .

وحيث تضمنت القوائم المالية لسنة الاندماج أي سنة 2003 في الجزء المتعلق بالأصول غير المادية مبلغًا قدره 3.239.999.000 دينار تحت عنوان GOOD WILL.

وحيث تبين من تقرير مراقب المساهمات العينية المؤرخ في 17 ديسمبر 2003 أن GOOD WILL يمكن من الأخذ بعين الاعتبار المردودية الحالية والمستقبلية للمؤسسة وهو مبلغ يمثل الفارق بين القيمة المحاسبية والقيمة التجارية كما جاء في المکتوب المؤرخ في 3 ماي 2007 أن قيمة المؤسسة تقدر بالأصول الصافية المصححة وهذه القيمة يمكن أن تكون سلبية أو إيجابية وهي تأخذ بعين الاعتبار المردودية الحالية والمستقبلية للمؤسسة فإذا كانت المؤسسة ذات مردودية ولها خبرة هامة فإن هذه القيمة هي إيجابية ويعبر عنها بـ GOOD WILL وتعتبر محاسبيا كأصول غير مادية وتدوّن تحت عبارة أصل تجاري.

وحيث أن قرار التوظيف تعلق بإدماج جزء من القيمة الرائدة الناتجة عن إعادة تقييم أصول ثابتة غير مادية ضمن النتائج الخاضعة للضريبة وقد تعلق بالمبلغ الجملي الذي أفرزته القوائم المالية للشركة والمقدر بـ 3.239.999,000 دينار دون أن تتولى إدارة الجباية مناقشة هذا المقدار بل سلمت به على حاله ضمن قرار التوظيف.

وحيث أن المطعن الراهن والذي أثارته المعقبة في قضية الحال كانت اكتفت بشأنه في الطور الاستثنائي بالإشارة ضمن ردها على عريضة الاستئناف إلى أن الشركة لم تقم بإعادة تقييم الأصول التجاري والأرض وذلك في نطاق ردها على المستند المتعلق بتطبيق الفصل 49 عاشرًا من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات فقضت محكمة الاستئناف بنقض الحكم الابتدائي وإلغاء قرار التوظيف دون الرد على دفع الإدارة المذكور.

وحيث أن إشارة إدارة الجباية العرضية لا يمكن مآخذة محكمة القرار المطعون فيه عن عدم الرد عليها أو تحديد موقفها منها بالقول أنها خرقت أحكام أحكام النقطتان 36 و37 من معيار المحاسبة المتعلقة بتجميع المؤسسات طالما أنها لم تطلب بصفة صريحة الترفع في نتائج المراجعة الجبائية في نطاق تطبيق مقتضيات الفصل 46 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية ليتسنى للمحكمة التثبت في توفر شروط الطلب وجديته الأمر الذي يتجه معه رفض المطعن الراهن .

ثالثًا: عن المطعن المتعلق بخرق أحكام الفصل 12 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات.

حيث تمسكت المعقبة بخرق أحكام الفصل 12 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات بمقولة أن الفصل 12 نص على انه يمكن فقط قبول طرح الأعباء المتعلقة بنشاط المؤسسة المعنية بالأمر والتي استلزمها استغلالها والحال أن شركة ، تعمدت طرح أعباء تتعلق بفوائد قرض مسند لشركة أخرى تابعة لنفس الجمع وهي شركة وأنها سجلت بمحاسبتها قرضا ممنوحا من البنك القومي الفلاحي في شهر ديسمبر 2001 بمبلغ قدره 2.500.000 دينار وسجلت أيضا الأعباء المالية المتعلقة به والمضمنة بجدول الفوائد الملحق لعقد القرض وقبلتها مصالح الجباية واعتبرتها قابلة للطرح على أساس أنها متعلقة باستغلال تلك الشركة وأن الأعباء التي رفضت مصالح الجباية قبولها للطرح لا تتعلق بذلك القرض ولا وجود لها بجدول فوائد القرض المذكور ولا وجود لأي تسجيل محاسبي بعنوان القرض الثاني المزعوم وأن وقائع هذا الملف تحمل على الاعتقاد بوجود قرضين الأول يتعلق بشركة وهو ما أقرت مصالح الجباية وجوده وقبلت طرح الأعباء المالية المتعلقة به وقرض ثان ممنوح لشركة ولا يتعلق بته بنشاط الشركة المعنية وقد تقدمت الشركة المعنية بالأمر بعريضة إلى اللجنة الاستشارية المكلفة بالنظر في عرائض المطالبين بالأداء، التي طلبت منها بتاريخ 3 سبتمبر 2008 الإدلاء بما يفيد إحالة مبلغ القرض وكيفية إرجاعه إلى البنك المعني إلا أن الشركة المعنية عجزت عن تقديم تلك الوثائق الى غاية جلسة 22 ماي 2009 وبالتالي قررت تلك اللجنة حفظ الملف لعدم تقديم الإثباتات اللازمة وبقية ادعاء الشركة المعنية بالأمر بخصوص القرض التناوبي مجردة وعجزت عن إثباتها.

وحيث جاء في قرار التوظيف الإلزامي أنه تبين أن الشركة قامت باحتساب مبالغ فوائد القرض الممنوح من البنك القومي الفلاحي إلى شركة . ضمن الأعباء المالية وبما أن هذه الأعباء لا علاقة لها باستغلال الشركة فقد تم إدماج الأعباء المشار إليها ضمن النتيجة الجبائية بالنسبة لسنتي 2001 و2002 .
وحيث خلافاً لما تدعيه المعقبة، فإن الإشكال المطروح يكمن في اعتبار الإدارة أن الأعباء المطروحة من المعقب ضدها لا علاقة لها باستغلالها.

وحيث يتبين من أوراق الملف أن القرض الممنوح من البنك القومي الفلاحي لفائدة شركة خلال شهر ماي 2001 هو في حقيقة الأمر والواقع قد تم لفائدة شركة دراسات واستشارات خزف بترت التي أصبحت بعد الدمج شركة ويتعلق الأمر فعلاً بقرض تناوب وحق للمعقب ضدها طرح الأعباء المترتبة على ذلك القرض واتجه لذلك رفض المطعن الراهن.

رابعا: عن المطعن المتعلق بالقضاء بأكثر مما طلبه الخصوم.

حيث تمسكت المعقبة بأنه تم القضاء بأكثر مما طلبه الخصوم بمقولة أنه ثبت لمصالح الجباية عند قيامها بمراجعة الوضعية الجبائية لشركة أن هذه الأخيرة لم تقم بإدماج خمس (1/5) القيمة الزائدة الناتجة عن الإسهام بعناصر الأصول في إطار عملية الاندماج وذلك بعنوان سنة 2005 وقامت مصالح الجباية بناء على ذلك بإدماج مبلغ قدره 258.660.300 دينار ضمن النتيجة الجبائية، فاستأنفت الشركة المعنية بالأمر ذلك القرار أمام الدائرة السادسة بمحكمة الاستئناف بتونس وتمسكت حصراً بعدم تحقيقها لأي قيمة زائدة عند قيامها بعملية الاندماج وأحقيتها بطرح الأعباء المالية المتعلقة بالقرض ولم تتعرض بالطعن بتاتا لعنصر التوظيف المتعلق بتغافلها عن إدماج خمس القيمة الزائدة بعنوان سنة 2005 ورغم عدم تمسك الشركة المعنية بالأمر بهذا العنصر من التوظيف فإن محكمة الاستئناف بتونس قضت بإلغاء قرار التوظيف الإلزامي برمته وتكون بالتالي قد قضت بأكثر مما طلبه منها الخصوم.

وحيث يتبين من أوراق الملف أن المعقب ضدها تمسكت في الطور الاستئنائي بأنه لا وجود بتاتا لأي قيمة زائدة من شأنها توظيف الضريبة على الشركات طبقاً لأحكام الفصل 49 عاشر من مجلة الضريبة وهو ما من شأنه أن يؤدي إلى استبعاد أي نوع من التوظيف عن تلك القيمة الزائدة باعتبارها منتفية حسب زعم المستأنفة بما في ذلك التوظيف بعد إدماج خمس القيمة الزائدة في ذلك الطور وبالتالي يكون المطعن المتعلق بالقضاء بأكثر مما طلبه الخصوم في غير طريقه واتجه لذلك رفضه.

ولهذه الأسباب،

قررت المحكمة:

أولاً: قبول مطلب التعقيب شكلاً وأصلاً ونقض الحكم الاستئنائي المطعون فيه وإحالة القضية على محكمة الاستئناف بتونس لإعادة النظر فيها بمينة حكمية جديدة.

ثانياً: حمل المصاريف القانونية على المعقب ضدها.

وصدر هذا القرار عن الدائرة التنفيذية الرابعة بالمحكمة الإدارية برئاسة السيد عبد المس المهر قر وعضوية
المستشارين السيدين محمد لها الوء ومخ الخن

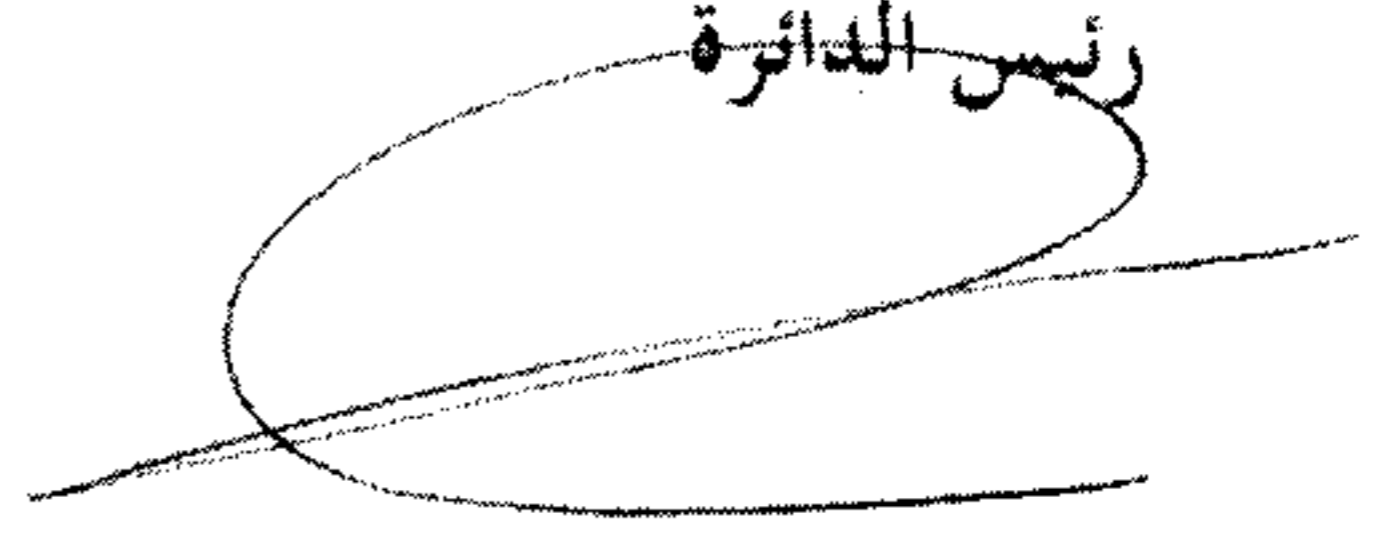
وتلى علنا بجلسة يوم 28 أبريل 2014 بحضور كاتبة الجلسة السيدة سم الما.

المستشار المقر



ط الحر

رئيس الدائرة



ء السا المهر قريا

الكتابة العامة / المحكمة الإدارية
الإضاء: صحت
1