

الحمد لله،

الجمهورية التونسية

مجلس الدولة

المحكمة الإدارية

- القضية عدد : 312720

- تاريخ القرار : 8 ديسمبر 2014.



2016 ماي 02

قرار تعقيبي

باسم الشعب التونسي

أصدرت الدائرة التعقيبية الأولى بالمحكمة الإدارية القرار التالي بين :

المعقبة : الشركة
في شخص ممثليها القانوني، مقرها
بشارع فرحات حشاد، طريق الرجيش ولاية المهدية، محاميها الأستاذ فـ لـغـ ، الكائن مكتبه
بشارع 14 جانفي 2011، عمارة ، الطابق الـ شقة عدد سوس،
من جهة،

والمعقّب ضدها : الإدارة العامة للأداءات، مقرها بشارع الهادي شاكر، عدد ، تونس،

من جهة أخرى.

بعد الإطلاع على مطلب التعقيب المقدم من محامي المعقبة المذكورة أعلاه بتاريخ
24 مارس 2012 والمرسم بكتابة المحكمة تحت عدد 312720 طعنا في القرار الصادر عن
محكمة الإستئناف بالمنستير بتاريخ 8 ديسمبر 2009 تحت عدد 767 والقاضي "بقبول
الإستئناف شكلا وفي الأصل بإقرار الحكم الابتدائي وتخطية المستأنفة بالمال المؤمن وحمل
المصاريف القانونية عليها".

وبعد الإطلاع على الحكم المطعون فيه الذي تفيد وقائعه أن المعقبة، تمارس نشاط
خياطة الملابس الجاهزة المعدة للتصدير كليا، وقد خضعت لمراجعة أولية لوضعيتها الجبائية

تعلقت بالضريبة على الشركات بعنوان سنة 2006 نتج عنها قرار في التوظيف الإجباري للأداء بتاريخ 27 سبتمبر 2007 تحت عدد 2007/1651 ضبطت فيه الأداءات الموظفة عليها بما قدره 87.652،106 دينار أصلا وخطايا، وتبعاً لاعتراض المعنية بالأمر على قرار التوظيف المذكور لدى المحكمة الابتدائية بالمهدية أصدرت هذه الأخيرة حكماً بتاريخ 28 أكتوبر 2008 تحت عدد 748 يقضي "بقبول الاعتراض شكلاً وفي الأصل بتأييد قرار التوظيف المطعون فيه وحمل المصاريف القانونية على المعارضة"، فاستأنفته المعنية بالأمر أمام محكمة الاستئناف بالمنستير التي أصدرت الحكم المضمن منطوقه بالطالع والذي هو محل الطعن بالتعقيب المائل.

وبعد الإطلاع على مذكرة شرح أسباب الطعن المقدمة من محامي المعقبة بتاريخ 22 ماي 2012 والرامية إلى قبول مطلب التعقيب شكلاً وأصلاً ونقض الحكم المطعون فيه مع الإحالة، استناداً إلى ما يلي :

1 - خرق محكمة الحكم المنتقد أحكام الفصل 11 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات لما اعتبرت أن القيمة الزائدة المحققة من قبل المعقبة بمناسبة تفويتها في أحد أصولها المادية الثابتة تخضع للضريبة على الشركات والحال أن أحكام الفصل 11 المذكور لم تميز في ضبط الربح الصافي السنوي الخاضع للضريبة بين مكونات ذلك الربح ومصدر تلك المكونات بل نصت على ربح موحد وهو ما لا يجوز معه إفراد الربح المحقق من التفويت في أحد الأصول المادية الثابتة بنظام جبائي خاص به باعتباره يندرج صلب نشاط المعقبة التصديري، الأمر الذي يستدعي إعفاءها من الضريبة الموظفة على الربح المحقق من عملية التفويت في أحد أصولها المادية الثابتة والمتمثل في البناية التي كانت تأوي مقر الشركة.

2 - خرق محكمة الحكم المنتقد أحكام الفصل 12 من مجلة تشجيع الإستثمارات لما اعتبرت أن القيمة الزائدة المحققة من قبل المعقبة بمناسبة تفويتها في أحد أصولها المادية الثابتة تخضع للضريبة على الشركات بمقولة أن الأرباح المحققة من تلك العملية ولئن كانت تشكل أرباحاً استثنائية إلا أنها تندرج في إطار النشاط الأصلي للشركة المعقبة باعتبارها تمارس نشاطها التصديري في المقر موضوع عملية التفويت وبالتالي فإنه توجد علاقة عضوية بين الأصل المادي الثابت المفوت فيه والنشاط التصديري للشركة المعقبة، الأمر الذي يحول دون توظيف الضريبة



على الشركات على القيمة الزائدة المحققة من تلك العملية وهو ما تم إقراره بالمذكرة العامة عدد 49 لسنة 1991 المتعلقة بضبط النظام الجبائي للعمليات العرضية التي تحققها المؤسسات المصدرة كليا.

3 - خرق محكمة الحكم المنتقد أحكام الفصل 17 من مجلة تشجيع الإستثمارات لما قضت بصحة التعديل الذي أدخلته مصالح الجباية على الوضعية الجبائية للمعقبة والحال أن أحكام الفصل 17 المذكور لم تخضع للضريبة على الشركات سوى رقم المعاملات المتأتي من المبيعات والخدمات المنجزة محليا دون سواه، ليبقى مبدأ الطرح الكلي للأرباح هو السائد بالنسبة لما عدا ذلك من العمليات التي تنجزها تلك المؤسسات.

4 - فقدان التعليل بمقولة أن المعقبة تمسكت أمام محكمة الحكم المنتقد بإقرار الإدارة بانطباق الإمتياز الجبائي بعنوان النظام التصديري على العمليات العرضية التي تنجزها المؤسسات المصدرة كليا في إطار أحكام الفصل 12 من مجلة تشجيع الإستثمارات التي تتطابق حرفيا مع أحكام الفصل 12 من مجلة تشجيع الإستثمارات الصناعية كما وقع تفسيرها بالمذكرة الإدارية عدد 49 لسنة 1991، إلا أن المحكمة لم تناقش هذا الدفع الأمر الذي صير حكمها فاقدا للتعليل وحرى بالنقض من هذا الجانب.

وبعد الإطلاع على التقرير المدلى به من الإدارة العامة للأداءات بتاريخ 26 نوفمبر

2012 في الرد على مستندات التعقيب والمتضمن ما يلي :

1 - بخصوص المطعن الأول، فإن مصالح الجباية وظفت الضريبة على الشركات بنسبة 30 % على الأرباح الإستثنائية التي حققتها المعقبة والمتأتية من عملية تفويت في أحد أصولها الثابتة المادية وذلك تطبيقا لأحكام الفصلين 11 - I و 48 - I من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات التي تنص على أن الربح الصافي يضبط باعتبار نتائج العمليات مهما كان نوعها التي تقوم بها المؤسسة بما في ذلك التفويت في عنصر ما من أصولها، وعلاوة على ذلك فإن المداخل والأرباح الإستثنائية التي تحققها الشركات المصدرة كليا والمرتبطة بنشاطها لم تصبح قابلة للطرح من النتيجة الخاضعة للضريبة إلا ابتداء من سنة 2008 وذلك بمقتضى الفصل 34 - I من القانون عدد 70 المؤرخ في 27 ديسمبر 2007 المتعلق

بقانون المالية لسنة 2008 وشريطة أن تتم عملية التفويت في عنصر ما من الأصول المادية الثابتة خارج البلاد التونسية أو لفائدة مؤسسة مصدرة كليا وهو ما لم يتوفر في قضية الحال كما أنه لا يجوز للشركة المعقبة الإنتفاع بأحكام قانون المالية لسنة 2008 بصفة رجعية بخصوص عملية تفويت قامت بها بعنوان سنة 2006 وبمعنوا أرباحها الإستثنائية التي حققتها في تلك السنة.

2 - بخصوص المطعن الثاني فإن أحكام الفصل 12 من مجلة تشجيع الإستثمارات قد حددت بصفة صريحة الإمتيازات الجبائية التي تنتفع بها الشركات المصدرة كليا وهي أحكام لا يمكن قراءتها بمنأى عن أحكام الفصل 10 من نفس المجلة باعتبار أن الإنتفاع بتلك الإمتيازات لا يتعلق إلا بعمليات البيع وعمليات إسداء الخدمات الموجهة بصفة كلية إلى خارج البلاد التونسية أو المقدمة حصريا إلى المؤسسات المنتسبة بفضاءات الأنشطة الإقتصادية، وتبعا لذلك فإن أي صنف من المداخل غير تلك المذكورة آنفا لا يمكن قبولها للطرح من أساس الضريبة على الشركات، وبالنسبة إلى صورة الحال فإنه يتضح عدم توفر المعايير المنصوص عليها بالفصلين 10 و12 من مجلة تشجيع الإستثمارات باعتبار وأن عملية التفويت في البناية التي قامت بها المعقبة قد تمت لفائدة الوكالة العقارية السياحية الأمر الذي يحول دون انتفاع تلك العملية بالنظام التفاضلي المنصوص عليه بالفصل 12 من مجلة تشجيع الإستثمارات. كما أنه علاوة على ذلك وعلى خلاف ما تمسك به نائب المعقبة فإن المذكرة الإدارية عدد 49 لسنة 1991 قد جاءت لتفسير أحكام القانون عدد 100 المؤرخ في 17 نوفمبر 1989 المتعلق بنظام تشجيع الإستثمارات في أنشطة الخدمات وهو قانون تم إلغاؤه بمقتضى الفصل 5 من القانون عدد 120 المؤرخ في 27 ديسمبر 1993 المتعلق بإصدار مجلة تشجيع الإستثمارات وبالتالي فإنه لا جدوى من التمسك بمقتضيات قانون ملغى ولا بما ورد في شأنه من نصوص تفسيرية كما أنه وعلى عكس ما تمسك به محامي المعقبة فإن نية المشرع لم تتجه حتى بعد صدور مجلة تشجيع الإستثمارات إلى إعفاء المداخل المتأتية من التفويت في العقارات المبنية وغير المبنية التي تعد عنصرا من العناصر الثابتة للشركات من الضريبة على الشركات وهو ما تم تأكيده بموجب الفصل 34 من القانون عدد 70 المؤرخ في 27 ديسمبر 2007 المتعلق بقانون المالية لسنة 2008.

3 - بخصوص المطعن الثالث فإن العبرة في إخضاع المداخل التي تحققها شركة مصدرة كليا من عدمه إلى الضريبة على الشركات هي مدى تعلق تلك المداخل بالنشاط الأصلي للشركة والذي تحصلت على أساسه على الإمتيازات الجبائية وبالتالي وخلافا لما تمسك به نائب المعقبة فإن إخضاع المبيعات والخدمات التي تنجزها الشركات المصدرة كليا في السوق المحلية للضريبة على الشركات وغيرها من الأداءات الأخرى يعد دليلا قاطعا على أن النظام التفاضلي الذي تتمتع به المؤسسات المصدرة كليا يقتصر على عمليات التصدير كما عرفها الفصل 10 من مجلة تشجيع الإستثمارات دون سواها وفيما عدا ذلك تخضع للضرائب والأداءات المستوجبة لجميع المداخل الأخرى التي تحققها تلك الشركات ومن بينها الربح المتأتي من عملية التفويت في أحد أصولها الثابتة.

4 - بخصوص المطعن الرابع وعلى خلاف ما تمسك به نائب المعقبة فإن محكمة الحكم المنتقد أطنبت في تعليل قرارها فيما يتعلق بمدى انتفاع المداخل المتأتية من عملية التفويت في أحد الأصول الثابتة لشركة مصدرة كليا بالنظام التفاضلي المنصوص عليه بالفصل 12 من مجلة تشجيع الإستثمارات وبيّنت أن المعيار الوحيد المعتمد للإنتفاع بتلك الإمتيازات يتمثل في مدى توفر شروط الفصل 10 من نفس المجلة في العملية المنجزة من قبل الشركة المصدرة كليا وفي ذلك تطبيق سليم للقانون باعتبار أنه لا مجال للحديث عن أحكام قد تم إلغاؤها صراحة الأمر الذي يصبح معه التمسك بالأحكام الواردة بمجلة الإستثمارات الصناعية في غير طريقه حتى وإن تطابقت مع أحكام القوانين السارية المفعول. كما أن المحكمة تثبتت من جميع الوثائق المدلى بها من المعقبة وما قضاؤها بعدم انطباق المعطيات الواردة بالمذكرة العامة عدد 2007/20 المتعلقة بالنظام الجبائي لأرباح الصرف المحققة من قبل المؤسسات المصدرة كليا إلا دليلا واضحا على تفحصها جميع مؤيدات المعقبة.

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 تمته وآخرها القانون الأساسي عدد 2 لسنة 2011 المؤرخ في 3 جانفي 2011.

وعلى مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات.

وعلى مجلة تشجيع الإستثمارات.

وعلى القانون عدد 70 لسنة 2007 المؤرخ في 30 ديسمبر 2007 المتعلق بقانون المالية لسنة 2008.

وبعد الإطلاع على ما يفيد استدعاء الطرفين بالطريقة القانونية لجلسة المرافعة المعينة ليوم 29 سبتمبر 2014، وبها تم الإستماع إلى المستشار المقرر السيد م الو في تلاوة ملخص من تقريره الكتابي، ولم يحضر الأستاذ الك بلغه الإستدعاء وحضر ممثل الإدارة العامة للأداءات وتمسك بتقرير الرد.

قررت المحكمة حجز القضية للمفاوضة والتصريح بالقرار لجلسة يوم 27 أكتوبر 2014، وبها وبعد المفاوضة القانونية قررت المحكمة التمديد في أجل المفاوضة والتصريح بالحكم لجلسة يوم 8 ديسمبر 2014.

وبها وبعد المفاوضة القانونية صرح بما يلي :

- من جهة الشكل :

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

- من جهة الأصل :

- عن المطاعن الأول والثاني والثالث معا، لتداخلها ووحدة القول فيها :

حيث يعيب نائب المعقبة على محكمة الحكم المنتقد خرق أحكام الفصل 11 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات والفصلين 12 و17 من مجلة تشجيع الإستثمارات لما اعتبرت أن القيمة الزائدة المحققة من قبل المعقبة بمناسبة تفويتها في أحد أصولها المادية الثابتة تخضع للضريبة على الشركات والحال أن الأحكام المذكورة أعلاه لم تميّز

X

في ضبط الربح الصافي السنوي الخاضع للضريبة بين مكونات ذلك الربح ومصدر تلك المكونات بل نصت على ربح موحد وهو ما لا يجوز معه إفراد الربح المحقق من التفويت في أحد الأصول المادية الثابتة بنظام جبائي خاص به باعتباره يندرج صلب نشاط المعقبة التصديري، ذلك أن الأرباح المحققة من تلك العملية ولئن كانت تشكل أرباحا استثنائية إلا أنها تندرج في إطار النشاط الأصلي للشركة المعقبة باعتبارها تمارس نشاطها التصديري في المقر موضوع عملية التفويت بما يدل على وجود علاقة عضوية بين الأصل المادي الثابت المفوت فيه والنشاط التصديري للشركة المعقبة الأمر الذي يحول دون توظيف الضريبة على الشركات على القيمة الزائدة المحققة من تلك العملية وهو ما تم إقراره بالمذكرة العامة عدد 49 لسنة 1991 المتعلقة بضبط النظام الجبائي للعمليات العرضية التي تحققتها المؤسسات المصدرة كليا. كما يعيب عليها خرق أحكام الفصل 17 من مجلة تشجيع الإستثمارات لما قضت بصحة التعديل الذي أدخلته مصالح الجباية على الوضعية الجبائية للمعقبة والحال أن أحكام الفصل 17 سالف الذكر لم تخضع للضريبة على الشركات سوى رقم المعاملات المتأتي من المبيعات والخدمات المنجزة محليا دون سواء، ليبقى مبدأ الطرح الكلي للأرباح هو السائد بالنسبة لما عدا ذلك من العمليات التي تنجزها تلك المؤسسات.

وحيث يتبين من أوراق الملف أن مصالح الجباية اعتبرت أن الأرباح التي حققتها المعقبة من التفويت في أحد أصولها المادية الثابتة المتمثل في بناية كانت تحوي مقرها والتي بلغت 274.987،259 دينارا تحتسب في النتيجة الصافية الخاضعة للضريبة على الشركات وقامت تبعا لذلك بتعديل الوضعية الجبائية للمعقبة بتوظيف الضريبة على الشركات على تلك الأرباح وهو التعديل الذي أقرت محكمة البداية بصحته وأيدتها في ذلك محكمة الحكم المنتقد.

وحيث عرّف الفصل 10 من مجلة تشجيع الإستثمارات المؤسسات المصدرة كليا بأنها "تلك التي توجه كامل مبيعاتها أو تسدي كامل خدماتها خارج البلاد أو تنجز خدمات بالبلاد التونسية قصد استعمالها بالخارج، وكذلك تلك التي تتعامل كليا مع المؤسسات المذكورة بالفقرة الأولى من هذا الفصل ومع المؤسسات المنتسبة بالمناطق الإقتصادية الحرة والمنصوص عليها بالقانون عدد 81 لسنة 1992 المؤرخ في 3 أوت 1992 ومع المؤسسات المالية والبنكية التي

تتعامل أساسا مع غير المقيمين والمنصوص عليها بالقانون عدد 108 لسنة 1985 المؤرخ في 6 ديسمبر 1985 المتعلق بتشجيع المؤسسات المالية والبنكية التي تتعامل أساسا مع غير المقيمين".

وحيث ينص الفصل 12 من نفس المجلة على أنه "لا تخضع المؤسسات المصدرة كليا بعنوان نشاطها بالبلاد التونسية إلا لدفع الأداءات والرسوم والمعاليم والضرائب والمساهمات التالية :

1 - الرسوم والمعاليم المتعلقة بالسيارات السياحية.

(. . . .)

7 - الضريبة على الشركات بعد طرح 50% من الربح المتأتي من التصدير مع احترام أحكام الفصل 17 من هذه المجلة. على أن يقع طرح هذه الأرباح كليا من أساس الضريبة خلال العشر سنوات الأولى ابتداء من أول عملية تصدير وذلك بعد تقديم مطلب في الغرض عند إيداع التصريح السنوي بالضريبة على الشركات وذلك بصرف النظر عن أحكام الفصل 12 من القانون عدد 114 لسنة 1989 المؤرخ في 30 ديسمبر 1989 المتعلق بإصدار مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات".

وحيث يقتضي التأويل السليم لهذه الأحكام أن الأرباح القابلة للطرح إن كليا أو جزئيا من أساس الضريبة على الشركات بالنسبة إلى الشركات المصدرة كليا هي تلك المتأتية قسرا من عمليات التصدير التي تقوم بها الشركة، على خلاف الأرباح المتأتية من بقية العمليات الأخرى التي تقوم بها الشركة والتي تحتسب في أساس الضريبة على الشركات وتخضع بالتالي لتلك الضريبة على غرار البيوعات والخدمات المنجزة محليا ومن بينها عمليات التفويت في العقارات المبنية والعقارات غير المبنية والأصول التجارية.

وحيث أن هذا التأويل هو الذي تم تكريسه صراحة صلب الفصل 34 من القانون عدد 70 لسنة 2007 المؤرخ في 30 ديسمبر 2007 المتعلق بقانون المالية لسنة 2008 والذي استثنى من الأرباح القابلة للطرح من أساس الضريبة على الشركات تلك المتأتية من عمليات التفويت في العقارات المبنية والعقارات غير المبنية والأصول التجارية، إذ نصّ على ما يلي :

"تضاف إلى الفصل 11 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات فقرة I مكرر فيما يلي نصها :

I مكرر - تطرح المداخل والأرباح الإستثنائية المرتبطة بالنشاط الأصلي للمؤسسات حسب نفس الحدود والشروط المضبوطة بالتشريع الجاري به العمل بالنسبة إلى المداخل والأرباح المتأتية من الإستغلال. ويتعلق الأمر ب :

- (...)

- القيمة الزائدة المتأتية من عمليات التفويت في عناصر الأصول الثابتة المخصصة للنشاط الأصلي للمؤسسات باستثناء العقارات المبنية والعقارات غير المبنية والأصول التجارية.
- (...).

وحيث يغدو والحالة ما ذكر قضاء محكمة الحكم المنتقد بإقرار صحة التعديل الذي أدخلته مصالح الجباية على الوضعية الجبائية للشركة المعقبة في طريقه، مما يتجه معه رفض المطاعن الراهنة.

- عن المطعن الرابع المأخوذ من فقدان التعليل :

حيث يعيب نائب المعقبة على محكمة الحكم المنتقد فقدان التعليل بمقولة أن المعقبة تمسكت أمامها بإقرار الإدارة بانطباق الإمتياز الجبائي بعنوان النظام التصديري على العمليات العرضية التي تنجزها المؤسسات المصدرة كليا في إطار أحكام الفصل 12 من مجلة تشجيع الإستثمارات التي تتطابق حرفيا مع أحكام الفصل 12 من مجلة تشجيع الإستثمارات الصناعية كما وقع تفسيرها بالمذكرة الإدارية عدد 49 لسنة 1991 إلا أن المحكمة لم تناقش هذا الدفع.

وحيث لاحظت الإدارة العامة للأداءات بأن المذكرة الإدارية المتمسك بها قد جاءت لتفسير أحكام القانون عدد 100 المؤرخ في 17 نوفمبر 1989 المتعلق بنظام تشجيع الإستثمارات في أنشطة الخدمات وهو قانون تم إلغاؤه بمقتضى الفصل 5 من القانون عدد 120 المؤرخ في 27 ديسمبر 1993 المتعلق بإصدار مجلة تشجيع الإستثمارات، وأنه لا جدوى تبعا لذلك من التمسك بمقتضيات قانون ملغى ولا بما ورد في شأنه من نصوص تفسيرية.

وحيث يتبين بالرجوع إلى المذكرة التفسيرية عدد 49 لسنة 1991 المتمسك بخرقها أنها تتعلق بالشراءات التي تقوم بها الشركة المصدرة كليا واللازمة لنشاط التصدير وهي مسألة لا علاقة لها بعمليات التفويت في العقارات المبنية والعقارات غير المبنية والأصول التجارية كما عرفها الفصل 11 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات.

وحيث خلافا لما تمسك به نائب المعقبة فإن محكمة الحكم المطعون فيه عللت قضائها فيما يتعلق بعدم انتفاع الأرباح المتأتية من تفويت المعقبة في أحد أصولها المادية الثابتة بالإمتياز المنصوص عليه بالفصل 12 من مجلة تشجيع الإستثمارات وبيّنت أن تلك العملية لا تشكل عملية تصدير على معنى أحكام الفصل 10 وما بعده من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات ولا تدخل بالتالي في مجال النشاط العادي للشركة المعقبة المتمثل في التصدير بما يصيرها خاضعة للنظام الجبائي العادي.

وحيث يغدو والحالة ما ذكر قضاء محكمة الحكم المنتقد بإقرار الحكم الابتدائي في طريقه واقعا وقانونا ومعللا تعليلا مستساغا، الأمر الذي يتجه معه رفض المطعن الراهن كرفض الطعن برمته.

ولهذه الأسباب،

قررت المحكمة :

- أولا : قبول مطلب التعقيب شكلا ورفضه أصلا.

- ثانيا : حمل المصاريف القانونية على المعقبة.

وصدر هذا القرار عن الدائرة التعقيبية الأولى برئاسة السيد د الز

وعضوية المستشارين السيدين م بو وم س الم

وتلي علنا بجلسة يوم 8 ديسمبر 2014 بحضور كاتبة الجلسة السيدة

س الم

المستشار المقرر

رئيس الدائرة

الو

الكاتب العام لمحكمة الادارة

د الز

10