



قرار تعقيبي

باسم الشعب التونسي

أصدرت الدائرة التعقيبية الرابعة بالمحكمة الإدارية القرار الآتي نصّه بين:

المعقبة: الإدارة العامة في شخص ممثلها القانوني، الكائن مقرها

من جهة،

والمعقب ضدها: الشركة التونسية في شخص ممثلها القانوني مقرها

، نائبها الأستاذ الكائن مكتبه

من جهة أخرى،

بعد الإطلاع على مطلب التعقيب المقدّم من الإدارة العامة بتاريخ 14 جوان 2012 والمرسم بكتابة هذه المحكمة تحت عدد 312913 طعنا في الحكم الاستئنائي الصادر عن محكمة الاستئناف بتاريخ 12 أكتوبر 2011 في القضية عدد 13754 والقاضي نصه بقبول الاستئناف شكلا ورفضه أصلا وإقرار الحكم الابتدائي مع تعديل نصه وذلك باعتبار أن مبلغ خمسة عشر ألفا وأربعمائة وثلاثة وخمسون دينارا ومليمات (15.453,979د) المحكوم به وهو لقاء أصل الأداء دون الخطايا.

وبعد الاطلاع على الحكم المطعون فيه والذي تفيد وقائعه أنّ وحدة المراقبة الوطنية والأبحاث الجبائية أجرت عملية مراجعة معمقة للوضعية الجبائية للشركة التونسية بموجب نشاطها المتمثل في صناعة ، تعلقت أساسا بالضريبة على الشركات والأقساط الاحتياطية والمعلوم على المؤسسات ذات الصبغة الصناعية أو التجارية أو المهنية والمساهمة في صندوق النهوض بالمسكن لفائدة الإجراء ومعلوم المحافظة على البيئة، شملت الفترة الممتدة من 1 جانفي

2005 إلى 31 ديسمبر 2007، وصدر اثر تلك المراجعة قرار في التوظيف الإجباري للأداء عدد 2009/58 مؤرخ في 03 جوان 2009 ضبطت فيه الاداءات الموظفة على الشركة المعنية بالأمر والخطايا المتعلقة بها بـ 121.883,239د، كما ضبطت فيه فائض الضريبة على الشركات بعنوان 2006 بـ 68.762,429د، وفائض الأداء على القيمة المضافة إلى موفى ديسمبر 2007 بما قدره 433.648,770د. فتولت المعقب ضدّها الاعتراض عليه أمام الدائرة الجبائية بالمحكمة الابتدائية التي أصدرت بخصوصه حكماً عدد 3800 بتاريخ 11 نوفمبر 2009 والقاضي بنصه " بقبول الاعتراض شكلاً وفي الأصل بإقرار قرار التوظيف الإجباري عدد 2009/58 الصادر بتاريخ 3 جوان 2009 مع تعديل نصه وذلك بالخط من المبالغ المطالب بها إلى ما قدره خمسة عشر ألفاً وأربعمائة وثلاثة وخمسون ديناراً ومليماً 979 (15.453,979د) لقاء أصل الأداء والخطايا، فتولت استئنافه أمام محكمة الاستئناف التي أصدرت بخصوصه حكماً المبين نصه بالطالع وموضوع الطعن المائل.

وبعد الاطلاع على مذكرة شرح أسباب الطعن المدلى بها من الإدارة العامّة بتاريخ 5 جويلية 2012 والرامية إلى قبول التعقيب شكلاً وفي الأصل بنقض الحكم الاستئنافي وإحالة القضية على محكمة الاستئناف المختصة كحمل المصاريف القانونية على المعقب ضدّها وذلك بالاستناد إلى الآتي:

1- سوء تأويل أحكام الفصل 48 VII عاشرًا من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات بمقولة أن قضاء محكمة الحكم المطعون فيه بتعديل المبلغ الذي وظف على الشركة التونسية وذلك بقبول طرح المداخل والأرباح الاستثنائية من أساس الضريبة على الشركات على غرار الأرباح المتأتية من عمليات التصدير فيه خرق لأحكام الفصل 48 للأسباب التالية:

-لأن النص أجاز للمؤسسات التي تقوم بعمليات تصدير تتعلق بخدمات أو سلع أن تطرح من ربحها الخاضع للضريبة على الشركات الربح المتأتي من تلك العمليات.

-لأن الأرباح المعنية بذلك الامتياز هي أرباح متأتية قصراً من عمليات تصدير خدمات أو سلع مقتناة محلياً ولا ينسحب ذلك الامتياز على باقي الأرباح المتأتية من الاستغلال كأرباح المتأتية من بيع المنتجات أو إسداء الخدمات بالسوق الداخلية ولذلك لا يطبق الامتياز على الأرباح المتأتية من الأنشطة العادية للمؤسسة كالأنشطة المتعلقة بالتوظيفات ولا يطبق على الأرباح المتأتية من العمليات

الطارئة أو ما يعبر عنه بالأرباح الاستثنائية. بما في ذلك المنح المسندة أو القيم الزائدة المتأتية من عمليات التفويت في عناصر الأصول وأرباح الصرف والديون المتخلدة بالذمة والمتخلى عنها.

-لأن محكمة الحكم المعقب توسعت في تطبيق أحكام الفصل 48 من مجلة الضريبة على الدخل دون موجب وسحبت تلك الأحكام على أرباح لا ترتبط مباشرة بعمليات التصدير وهي غير متأتية منها.

-لأن ما قامت به مصالح الجباية ضمن قرار التوظيف الإجباري يعد التطبيق السليم لمقتضيات الفصل المذكور طبقاً للمعادلة التالية:

الأرباح الجمالية - الأرباح الاستثنائية = الأرباح المتأتية من النشاط العادي للمؤسسة.

الأرباح المتأتية من النشاط العادي X نسبة الطرح = الأرباح القابلة للطرح بعنوان التصدير.

بما يعني أن محكمة الحكم المتقدم طبقت الفصل 48 في غير موضعه وطرحت بمقتضاه أرباحاً غير معنية بامتياز الطرح وتوسعت في تطبيقه وفي ذلك خرق لأحكام الفصل المذكور.

2- خرق أحكام الفصلين 11 I و 148 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين

والضريبة على الشركات. بمقولة أن محكمة الاستئناف لما قضت بإقرار قرار التوظيف الإجباري مع تعديل نصه وذلك بالتزول بالمبالغ المطالب بها بعنوان أصل الأداء إلى حدود (15.453,979د) وذلك باستبعاد عنصر التوظيف المتعلق بطرح الأرباح الاستثنائية من قاعدة احتساب الأرباح المتأتية من التصدير القابلة للطرح، تكون قد خرقت أحكام الفصل المذكورين أعلاه للأسباب التالية:

-لأن الربح الصافي الخاضع للضريبة على الشركات يضبط باعتبار كل نتائج كل العمليات مهما كان نوعها ولا تقبل للطرح إلا المداخل أو الأرباح التي أجاز القانون صراحة طرحها من الربح الصافي التجاري أو الصناعي المكون للدخل الجملي الخاضع للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين أو من الربح الصافي الخاضع للضريبة على الشركات.

-لأن القانون لم يسمح بطرح المداخل أو الأرباح الاستثنائية من الربح الصافي إلا بداية من 1 جانفي 2008 وذلك بمقتضى أحكام الفصل 34 من القانون عدد 70 لسنة 2007 المتعلق بقانون المالية لسنة 2008.

-لأنه قبل ذلك التاريخ فإن الأرباح المتأتية من بيع المنتجات أو إسداء الخدمات بالسوق المحلية أو كذلك المتأتية من المنح ومن عمليات التفويت في عناصر الأصول أو أرباح الصرف والديون

المتخلي عنها خاضعة وجوبا للضريبة على الشركات بل ولا يوجد وخلافا لما ذهبت إليه محكمة الاستئناف أي نص يعفي تلك الأرباح أو يسمح بطرحها.

3- سوء التعليل. بمقولة أن محكمة الحكم المتقدم ميزت بين صيغة الفصل 48 قبل وبعد تنقيحه بقانون المالية 2008 وذكرت في تلك المستندات الفصل 48 قديم والفصل 48 جديد وهو أمر يستدعي الانتباه لان المحكمة يبدو أنها عملت بنصوص لا وجود لها.

-لأن الفقرة 7 عاشر من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات المتعلقة بطرح الأرباح والمتأتية من تصدير خدمات أو سلع أضيفت بموجب الفصل 27 من القانون عدد 111 لسنة 1998 المؤرخ في 28 ديسمبر 1998 المتعلق بقانون المالية لسنة 1999، ثم ألغيت أحكام هذه الفقرة بمقتضى أحكام الفصل 27 من القانون عدد 101 لسنة 1999 المؤرخ في 31 ديسمبر 1999 المتعلق بقانون المالية لسنة 2000 وعوضت بفقرة جديدة نصها " تلغى أحكام الفقرة 7 عاشر من الفصل 48 وتعوض بالفقرة التالية: " لضبط الربح الخاضع للضريبة تطرح الأرباح المتأتية من عمليات تصدير الخدمات وتصدير سلع تم اقتناؤها محليا وذلك خلال العشر سنوات الأولى للنشاط ابتداء من أول عملية تصدير 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 وتطرح هذه الأرباح في حدود 50% بعد هذه الفترة..."

-لأن القانون عدد 80 لسنة 2006 المؤرخ في 18 ديسمبر 2006 المتعلق بتخفيض نسب الأداء وتخفيف الضغط الجبائي على المؤسسات أرسى نظام نهائي للتصدير يتمثل بالنسبة للمؤسسات الخاضعة للضريبة على الشركات في إخضاع الأرباح المتأتية من عمليات التصدير إلى الضريبة على الشركات محتسبة بنسبة 10% وذلك بالنسبة للأرباح المحققة ابتداء من جانفي 2008 مع إلغاء أحكام الفقرة 7 من مجلة الضريبة ابتداء من ذلك التاريخ وهي الفقرة التي كانت تجيز للمؤسسات طرح الأرباح المتأتية من عمليات تصدير من أساس الضريبة على الشركات وتم كل ذلك بمقتضى أحكام الفصل 5 الفقرة 1 و3 من القانون عدد 80 لسنة 2006 المؤرخ في 18 ديسمبر 2006 المتعلق بتخفيض نسب الأداء وتخفيض الضغط الجبائي على المؤسسات. وأن تمييز الدائرة الاستئنافية بين صياغة الفصل 48 عاشر من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات قبل وبعد سنة 2008 في غير محله ولا وجود لأي تغيير في مضمون الفصل المذكور.

وبعد الإطلاع على بقيّة الأوراق المظروفة بالملف.

وبعد الإطلاع على القانون عدد 40 لسنة 1972 المؤرخ في 1 جوان 1972 المتعلق بالمحكمة الإدارية المنقح والمتمم بالقوانين اللاحقة له وآخرها القانون الأساسي عدد 2 لسنة 2011 المؤرخ في 3 جانفي 2011.

وبعد الاطلاع على ما يفيد إستدعاء الطرفين بالطريقة القانونيّة لجلسة المرافعة المعيّنة ليوم 26 فيفري 2020، وبها تمّ الاستماع إلى المستشار المقرّر السيد ختام الجماعي في تلاوة ملخص من تقريره الكتابي وحضر ممثل المعقبة الإدارة العامة وتمسك بمستندات التعقيب ولم يحضر الأستاذ نائب المعقب ضدها وبلغه الاستدعاء.

حجرت القضية للمفاوضة والتصريح بالقرار بجلسة يوم 1 افريل 2020، وبها قرّرت المحكمة التمديد في أجل المفاوضة لجلسة يوم 30 افريل 2020 وبها تم التمديد في أجل المفاوضة إلى يوم 20 ماي 2020.

وبها وبعد المفاوضة القانونيّة صرّح بما يلي:

من جهة الشكل:

حيث قدّم الطعن في أجله القانونيّة ومُن له الصّفة مستوفيا مقوماته الشكليّة الجوهريّة، لذا يتّجه قبوله من هذه النّاحية.

وحيث أدلى الأستاذ نيابة عن المعقب ضدها بتاريخ 11 أوت 2012 تقريرا في الرّد على المستندات إلا أنّه يتّعين عدم اعتماد ما جاء فيه من دفعات في ظلّ عدم تبليغه إلى المعقبة من طرف عدل منفذ مثلما اقتضى ذلك الفصل 69 من قانون المحكمة الإدارية.

من جهة الأصل:

1- عن المطعين المتعلقين بسوء تأويل وخرق أحكام الفصلين 11 و48 عاشرا من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الأشخاص لوحدّة القول فيهما :

حيث تعيب الإدارة المعقبة على الحكم المطعون فيه خرقها لأحكام الفصل 48 عاشرا من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الأشخاص من خلال تعديل المبلغ الذي وظف على

الشركة التونسية وذلك بقبول طرح المداخل والمداخيل والأرباح الاستثنائية من أساس الضريبة على الشركات على غرار الأرباح المتأتية من عمليات التصدير لأن النص أجاز للمؤسسات التي تقوم بعمليات تصدير تتعلق بخدمات أو سلع أن تطرح من ربحها الخاضع للضريبة على الشركات الربح المتأتي من تلك العمليات ولأن الأرباح المعنية بذلك الامتياز هي أرباح متأتية قصرا من عمليات تصدير خدمات أو سلع مقتناة محليا ولا ينسحب ذلك الامتياز على باقي الأرباح المتأتية من الاستغلال كالأرباح المتأتية من بيع المنتجات أو إسداء الخدمات بالسوق الداخلية ولذلك لا يطبق الامتياز على الأرباح المتأتية من الأنشطة العادية للمؤسسة كالأنشطة المتعلقة بالتوظيفات ولا يطبق على الأرباح المتأتية من العمليات الطارئة أو ما يعبر عنه بالأرباح الاستثنائية بما في ذلك المنح المسندة أو القيم الزائدة المتأتية من عمليات التفويت في عناصر الأصول وأرباح الصرف والديون المتخلدة بالذمة والمتخلى عنها، كما أن محكمة الحكم المعقب توسعت في تطبيق أحكام الفصل 48 من مجلة الضريبة على الدخل دون موجب وسحبت تلك الأحكام على أرباح لا ترتبط مباشرة بعمليات التصدير وهي غير متأتية منها وطرحتم بمقتضاه أرباحا غير معنية بامتياز الطرح وتوسعت في تطبيقه.

وحيث نصّ الفصل 48 VII-عاشرا من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات على أنه " لضبط الربح الخاضع للضريبة تطرح الأرباح المتأتية من عمليات تصدير الخدمات وتصدير سلع تم اقتناؤها محليا وذلك خلال العشر سنوات الأولى للنشاط ابتداء من أول عملية تصدير... "

وحيث أنّ قواعد التأويل تقتضي أخذ عبارة النص على إطلاقها إذا جاءت تلك العبارة عامة ومطلقة وهو ما يتوفر في قضية الحال باعتبار أن المشرع حين ذكر عبارة الأرباح لم يحصر تلك العبارة في الأرباح المتأتية من النشاط العادي للمؤسسة دون غيرها وإنما أطلق تلك العبارة لتشمل جميع الأرباح بما في ذلك الأرباح الثانوية والاستثنائية برمتها دون تجزئة أو تفرقة.

وحيث طالما أن المشرع لم يفرق في هذا الصدد بين الأرباح المتأتية من النشاط العادي للمؤسسة والأرباح الثانوية أو المداخل الاستثنائية في احتساب الأرباح القابلة للطرح، فإنه لا يحق للإدارة أن تفرض تمييزا بين نوعين من الأرباح الذي تكون معه قراءة محكمة الحكم المنتقد للفصل المذكور أعلاه سليمة لما قضت بإقرار قرار التوظيف الإجباري مع تعديل نصه وذلك بالتزول بالمبالغ المطالب بها بعنوان أصل الأداء إلى حدود 15.453,979د وذلك باستبعاد عنصر التوظيف المتعلق بطرح الأرباح الاستثنائية من قاعدة احتساب الأرباح المتأتية من التصدير القابلة للطرح، الأمر الذي يتجه معه رفض المطعن المائل.

3- عن المطعن المتعلق بسوء التعليل:

حيث تعيب الإدارة المعقبة على محكمة الحكم المنتقد تمييزها بين صيغة الفصل 48 قبل وبعد تنقيحه بقانون المالية 2008 وذكرت في تلك المستندات بالفصل 48 قديم والفصل 48 جديد وهو أمر يستدعي الانتباه لأن المحكمة يبدو أنها عملت بنصوص لا وجود لها لأن الفقرة VII عاشرًا من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات المتعلقة بطرح الأرباح والمتأتية من تصدير خدمات أو سلع أضيفت بموجب الفصل 27 من القانون عدد 111 لسنة 1998 المؤرخ في 28 ديسمبر 1998 المتعلق بقانون المالية لسنة 1999، ثم ألغيت أحكام هذه الفقرة بمقتضى الفصل 27 من القانون عدد 101 لسنة 1999 المؤرخ في 31 ديسمبر 1999 المتعلق بقانون المالية لسنة 2000 وعوضت بفقرة جديدة نصها " تلغى أحكام الفقرة VII عاشرًا من الفصل 48 وتعوض بالفقرة التالية: " لضبط الربح الخاضع للضريبة تطرح الأرباح المتأتية من عمليات تصدير الخدمات وتصدير سلع تم اقتناؤها محليا وذلك خلال العشر سنوات الأولى للنشاط ابتداء من أول عملية تصدير 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 وتطرح هذه الأرباح في حدود 50% بعد هذه الفترة..."

وحيث أن تعليل الأحكام يقتضي التنصيص على الاعتبارات الواقعية والأسباب القانونية التي تمّ على أساسها اتخاذ الحكم أو القرار والتي أدت إلى تشكيل قناعة، وأن التعليل السليم للأحكام القضائية يقتضي تأسيس المحكمة لوقفها على الأسانيد القانونية السليمة وأن أي موقف متخذ من قبلها يجب أن يتجاوز إيراد طلبات الخصوم ووجه دفاعهم إلى تمحيص مستنداتهم بصورة لا يشوبها القصور أو التناقض و ذلك حتى يتمكن المتقاضى من الإقتناع بوجهته أو مناقشته قضائيا و على نحو يمكن قاضي التعقيب من بسط رقابته عليها .

وحيث جاء في الحكم المطعون فيه ردّا على الاستئناف المقدم من الإدارة أنّ " تمسك الإدارة بحصر طرح الأرباح القابلة للطرح في الأرباح المتأتية من النشاط العادي للمؤسسة دون غيرها من الأرباح هو محاولة منها لتطبيق الفصل 48 جديد المنقح بموجب قانون المالية لسنة 2008 بصفة رجعية على الوضعيات السابقة له ضرورة أن عبارة (قصرًا) المتمسك بها... لم ترد بالفصل 48 قديم المنطبق على وضعية المطالب بالأداء."

وحيث وعلى خلاف ما تمسكت به الإدارة المعقبة، فإن الحكم المنتقد لم يتسم بضعف التعليل وإنما جاء وجيها من الناحيتين الواقعية والقانونية كما إشتمل على كافة العناصر وأدلتها وأجاب على الدفعات الجوهرية التي لها تأثير على وجه الفصل وردّ عليها بصورة تمكن قاضي التعقيب من إجراء حقه في مراقبة سلامتها.

وحيث إنّ تأييد محكمة الحكم المطعون فيه لما انتهى إليه الحكم الابتدائي بخصوص بإقرار قرار التوظيف الإجباري مع تعديل نصه وذلك بالتزول بالمبالغ المطالب بها بعنوان أصل الأداء إلى حدود 15.453.979 د وذلك باستبعاد عنصر التوظيف المتعلق بطرح الأرباح الاستثنائية من قاعدة احتساب الأرباح المتأتية من التصدير القابلة يغدو والحالة تلك معللا تعليلا كافيا مما يتجه معه رفض المطعن الراهن. وحيث وتبعاً لما سبق بيانه فإنّ الحكم المطعون فيه يغدو في طريقه مما يتجه معه رفض جميع المطاعن.

ولهذه الأسباب:

قررت المحكمة:

أولاً: قبول التعقيب شكلاً ورفضه أصلاً.

ثانياً: حمل المصاريف القانونية على المعقبة.

وصدر هذا القرار عن الدائرة التعقيبية الرابعة بالمحكمة الإدارية برئاسة السيد حاتم بنخليفة وعضوية المستشارين السيد محمد الطيب الغزي والسيدة هدى جدّة.

وتلي علنا بجلسة يوم 20 ماي 2020 بحضور كاتبة الجلسة السيدة حنان عراكي.

المستشار المقرر

رئيس الدائرة

حاتم الجماعي

حاتم بنخليفة

الكاتب العام للمحكمة الإدارية

الإمضاء: لطفي الخالدي