



الجمهورية التونسية

مجلس الدولة

المحكمة الإدارية

القضية عدد: 312344

تاريخ القرار: 4 أفريل 2017

## قرار تعقيبي

باسم الشعب التونسي

أصدرت الدائرة التعقيبية الرابعة بالمحكمة الإدارية القرار التالي بين:

المعقبة: الإدارة العامة للأداءات في شخص ممثلها القانوني، الكائن مقرها بشارع الهادي شاكر  
عدد 93، تونس، 1002،

من جهة،

والمعقب ضده: شركة في شخص ممثلها القانوني، مقرها

من جهة أخرى.

بعد الإطلاع على مطلب التعقيب المقدم من الإدارة العامة للأداءات في شخص ممثلها القانوني والمرسم بكتابة المحكمة بتاريخ 28 سبتمبر 2011 تحت عدد 312344 طعنا في الحكم الصادر عن محكمة الاستئناف بصفاقس في القضية عدد 26234 بتاريخ 11 جانفي 2010 والقاضي بقبول الاستئناف شكلا وفي الأصل بنقض الحكم الابتدائي والقضاء من جديد بإقرار قرار التوظيف الإجباري مع تعديله وذلك بالحط من مبلغ الأداءات المستوجبة من المستأنف ضدها أصلا وخطايا إلى ستة وعشرين ألف وخمسمائة وثلاثة وسبعين دينارا و مليمات 595 (26.573,595 د) وحمل المصاريف القانونية عليها .

وبعد الإطلاع على الحكم المطعون فيه الذي تفيد وقائعه أن المعقب ضدها خضعت إلى مراجعة أولية لتصاريجها المتعلقة بالضريبة على الشركات بعنوان سنوات 2002 و 2003 و 2004 والأقساط الاحتياطية بعنوان سنوات 2003 و 2004 و 2005 نتج عنها قرار في

التوظيف الإجباري للأداء صدر بتاريخ 9 أكتوبر 2006 تحت عدد 2006/1864 يقضي بمطالبتها بدفع مبلغ جملي لفائدة الخزينة قدره 61.013,893 د أصلا و خطايا. وتبعا للاعتراض الصادر عن المعقب ضدها تم نشر الملف أمام المحكمة الابتدائية بصفاقس التي أصدرت بجلستها المنعقدة بتاريخ 11 جويلية 2007 حكمها عدد 742 يقضي بقبول الاعتراض شكلا وأصلا وإلغاء قرار التوظيف الإجباري المعارض عليه وإلغاء جميع نتائجها القانونية. وقد تم الطعن فيه بالاستئناف أمام محكمة الاستئناف بصفاقس التي تعهدت بملف القضية وأصدرت فيه حكمها المضمن منطوقه بالطالع والذي هو محل الطعن المائل.

وبعد الإطلاع على مذكرة الطعن المدلى بها من المعقب والواردة على المحكمة بتاريخ 19 أكتوبر 2011 والمتضمنة طلب قبول مطلب التعقيب شكلا وفي الأصل نقض حكم محكمة الاستئناف بصفاقس عدد 26234 بتاريخ 11 جانفي 2010 وإحالة القضية إلى محكمة الاستئناف المختصة ليعاد النظر فيها بهيئة حكمية جديدة وحمل المصاريف القانونية على المعقب ضدها، وذلك بالاستناد إلى ما يلي:

أولا: سوء تأويل أحكام الفصل 48-V من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات بمقولة أنه يفهم من قراءة أحكام الفصل المذكور أنه لا تقبل للطرح من قاعدة الضريبة على الشركات المستوجبة على الشركة ذات المسؤولية المحدودة المكافآت التي تسند إلى وكلائها إذا كان الوكلاء يملكون أغلبية المنايات الاجتماعية فيها. كما يفهم من قراءة أحكام الفقرتين الثانية والثالثة من نفس البند أنه يعدّ بمثابة الشريك الوكيل في الشركة ذات المسؤولية المحدودة الذي لا يملك شخصا منابات اجتماعية فيها ولا يملك شخصا أغلبية المنايات الاجتماعية فيها إذا كان قرينه أو أطفاله غير الراشدين شركاء فيها و إذا امتلك هؤلاء مجتمعين أغلبية المنايات الاجتماعية. وأن المشرع سنّ الأحكام الخاصة الواردة بالفقرتين الثانية و الثالثة من البند V من الفصل 48 بهدف تطبيق الأحكام العامة الواردة بالفقرة الأولى منه على حالة خاصة من حالات المساهمة غير المباشرة في رأس مال الشركة ذات المسؤولية المحدودة و هي الحالة التي يكون فيها هؤلاء مجتمعين مالكين أغلبية المنايات الاجتماعية فيها . وأن ذلك لا يعني بتاتا أن المشرع قصد حصر تطبيق الأحكام العامة الواردة بالفقرة الأولى من ذلك البند على تلك الحالة الخاصة فحسب دون غيرها من حالات المساهمة غير المباشرة في الشركة ذات المسؤولية المحدودة ومنها الحالة التي لا يملك فيها وكيلها

أغلبية المنابات الاجتماعية فيها عن طريق مساهمته في ذوات معنوية أخرى شريكة فيها وأن مفهوم الوكيل الشريك الذي يملك أغلبية المنابات الاجتماعية في الشركة ذات المسؤولية المحدودة لا ينحصر في حالة الوكالة الفردية التي يكون فيها الوكيل مالكا لأغلبية المنابات الاجتماعية في الشركة ذات المسؤولية المحدودة وحالة الوكالة الجماعية التي يكون فيها الوكلاء مجتمعين مالكين لأغلبية المنابات الاجتماعية في الشركة المحدودة . كما لا ينحصر في الحالة الخاصة التي وردت على سبيل المثال في الفقرتين الثانية و الثالثة من الفصل المذكور أعلاه و هي الحالة التي يكون فيها الوكيل مالكا لأغلبية المنابات الاجتماعية في الشركة ذات المسؤولية المحدودة عن طريق مساهمته في ذوات معنوية أخرى شريكة فيها. وأن قصد المشرع تفادي أن يستغل الشريك الوكيل في الشركة ذات المسؤولية المحدودة الذي يمتلك بصفة مباشرة أو غير مباشرة أغلبية المنابات الاجتماعية فيها نفوذه وسلطته في اخذ القرار حتى يسند لنفسه مكافآت مشطبة ينتج عنها التنقيص من أرباح المؤسسة المعنية بالأمر ومن الأداء المستوجب بعنوانها. وأنه فيما يتعلق بالمكافآت التي اسندت لوكيل الشركة المعقب ضدها في سنتي 2002 و 2003 فقد عاينت مصالح الجباية أن ذلك الوكيل يملك أغلبية الحصص في تلك الشركة وذلك باعتبار الحصص التي يملكها بصفة شخصية وإضافة حصص قرينة و طفله غير الراشد وإضافة الحصص التي يملكها الجميع في شركة أخرى مساهمة في رأس مال الشركة المعقب ضدها و التي لم تقبل الدائرة التجارية بمحكمة الاستئناف بصفاس اعتبارها.

ثانيا : خرق أحكام الفصل 532 من مجلة الالتزامات و العقود بمقولة أن محكمة الاستئناف خرقت الفصل المذكور باعتبار أن أحكام الفصل 48-V من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات سنت بصفة عامة و مطلقة حتى تستوعب كل أوجه ملكية المنابات الاجتماعية في الشركة ذات المسؤولية المحدودة سواء كانت بالملكية المباشرة أو غير المباشرة . وان قصد المشرع لما سن تلك الأحكام هو الحيلولة دون أن يستغل الشريك الوكيل في الشركة ذات المسؤولية المحدودة الذي يملك بصفة مباشرة أو غير مباشرة أغلبية المنابات الاجتماعية فيها نفوذه وسلطته في أخذ القرار حتى يسند لنفسه مكافآت مشطبة ينتج عنها التنقيص بصفة مفتعلة ومتعمدة من أرباح المؤسسات المعنية بالأمر ومن الأداء المستوجب بعنوانها. وأن أحكام الفقرتين الثانية والثالثة من الفصل سنت لتطبيق الأحكام العامة الواردة بالفقرة الأولى من ذلك الفصل على حالة خاصة من حالات المساهمة غير المباشرة في رأس مال الشركة ذات المسؤولية المحدودة و هي الحالة التي يكون فيها هؤلاء مجتمعين مالكين لأغلبية المنابات الاجتماعية فيها. غير أن ذلك لا يعني بتاتا أن المشرع قصد

حصر تطبيق الأحكام العامة الواردة بالفقرة الأولى من ذلك الفصل على تلك الحالة الخاصة فحسب دون غيرها من حالات المساهمة غير المباشرة في الشركة ذات المسؤولية المحدودة و منها الحالة التي يملك فيها وكيلها أغلبية المنابات الاجتماعية فيها عن طريق مساهمته في ذوات معنوية أخرى شريكة فيها أو عن طريق مساهمة قرينته أو أطفاله غير الراشدين في تلك الذوات المعنوية الأخرى. و عليه فإن مفهوم الوكيل الشريك الذي يملك أغلبية المنابات الاجتماعية في الشركة محدودة المسؤولية لا ينحصر في حالة الوكالة الفردية وحالة الوكالة لجمعية كما لا ينحصر في الحالة الخاصة التي وردت على سبيل المثال بالفقرتين الثانية والثالثة من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات وهي الحالة التي يكون فيها الوكيل مالكا لأغلبية المنابات الاجتماعية في الشركة ذات المسؤولية المحدودة عن طريق قرينه أو أطفاله غير الراشدين بل يتجاوز ذلك إلى الحالة التي يملك فيها الوكيل أغلبية المنابات الاجتماعية في الشركة ذات المسؤولية المحدودة عن طريق مساهمته في ذوات معنوية مساهمة أخرى شريكة فيها أو عن طريق مساهمة قرينته أو أطفاله غير الراشدين في تلك الذوات المعنوية الأخرى وكان على الدائرة التجارية بمحكمة الاستئناف بصفافس أن تعمل أحكام الفصل 532 من مجلة الالتزامات و العقود.

ثالثا: خرق أحكام الفصل 533 من مجلة الالتزامات و العقود بمقولة أن المشرع نص في الفقرة الأولى من الفصل 48-V من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات على أنه لا تقبل للطرح من قاعدة الضريبة على الشركات المستوجبة على الشركات ذات المسؤولية المحدودة المكافآت التي تسند إلى وكلائها إذا كانوا يملكون أغلبية المنابات الاجتماعية فيها دون أن يتناول بالتحديد وجه ملكية تلك المنابات، ودون أن يحصر ذلك في حالة الملكية المباشرة لتلك المنابات دون غيرها مثل الحالة التي يمتلك فيها وكيل الشركة ذات المسؤولية المحدودة أغلبية المنابات الاجتماعية فيها عن طريق مساهمته في ذوات معنوية أخرى شريكة فيها أو عنه طريق مساهمة قرينته أو أطفاله غير الراشدين في تلك الذوات المعنوية الأخرى وأنه كان على الدائرة التجارية تأويل الفصل 48-V من مجلة الضريبة على أنه يستوعب ضمنا الحالة التي يملك فيها الوكيل أغلبية المنابات الاجتماعية في الشركة ذات المسؤولية المحدودة عن طريق مساهمته في ذوات معنوية أخرى شريكة فيها.

وبعد الإطلاع على بقية الأوراق المظروفة بالملف.

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

وبعد الاطلاع على ما يفيد استدعاء الطرفين بالطريقة القانونية لجلسة المرافعة المعينة ليوم 7 مارس 2017، وبما تم الاستماع إلى المستشارة المقررة السيدة " ق " في تلاوة ملخص من تقريرها الكتابي، وحضر ممثل الإدارة العامة للأداءات وتمسك بمسندات التعقيب، ولم يحضر من يمثل الشركة المعقب ضدها ووجه إليها الاستدعاء .

إثر ذلك قررت المحكمة حجز القضية للمفاوضة والتصريح بالقرار لجلسة يوم 4 أبريل 2017.

وبما وبعد المفاوضة القانونية صرّح بما يلي:

من جهة الشكل:

حيث قدم مطلب التعقيب في ميعاده القانوني ومن له الصفة واستوفى جميع شروطه الشكلية، الأمر الذي يكون معه حريا بالقبول.

من جهة الأصل:

عن جملة المطاعن المتعلقة بسوء تأويل أحكام الفصل 48-V من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين و الضريبة على الشركات و الفصلين 532 و 533 من مجلة الالتزامات والعقود لترابطها:

حيث تمسكت المعقبة بأنّ المشرع سن الأحكام الخاصة الواردة بالفقرتين الثانية والثالثة من البند V من الفصل 48 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين و الضريبة على الشركات بهدف تطبيق الأحكام العامة الواردة بالفقرة الأولى منه على حالة خاصة من حالات المساهمة غير المباشرة في رأس مال الشركة ذات المسؤولية المحدودة و هي الحالة التي يكون فيها هؤلاء مجتمعين مالكين لأغلبية المنابات الاجتماعية فيها، وأن ذلك لا يعني بتاتا أن المشرع قصد حصر تطبيق الأحكام العامة الواردة بالفقرة الأولى من ذلك البند على تلك الحالة الخاصة فحسب دون غيرها من حالات المساهمة غير المباشرة في الشركة ذات المسؤولية المحدودة ومنها الحالة التي لا يملك فيها وكيلها لأغلبية

المنابات الاجتماعية فيها عن طريق مساهمته في ذوات معنوية أخرى شريكة فيها وأن مفهوم الوكيل الشريك الذي يملك أغلبية المنابات الاجتماعية في الشركة ذات المسؤولية المحدودة لا ينحصر في حالة الوكالة الفردية وحالة الوكالة الجماعية كما لا ينحصر في الحالة الخاصة التي وردت على سبيل المثال في الفقرتين الثانية و الثالثة من الفصل 48 وهي الحالة التي يكون فيها الوكيل مالكا أغلبية المنابات الاجتماعية في الشركة ذات المسؤولية المحدودة عن طريق مساهمته في ذوات معنوية أخرى شريكة فيها. وأن قصد المشرع تفادي أن يستغل الشريك الوكيل في الشركة ذات المسؤولية المحدودة الذي يمتلك بصفة مباشرة أو غير مباشرة أغلبية المنابات الاجتماعية فيها نفوذه و سلطته في اخذ القرار حتى يسند لنفسه مكافآت مشطبة ينتج عنها التنقيص من أرباح المؤسسة المعنية بالأمر و من الأداء المستوجب بعنوانها.

وحيث اقتضى الفصل 48-V من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين و الضريبة على الشركات أنه " لضبط الضريبة المستوجبة من قبل الشركات ذات المسؤولية المحدودة، لا تطرح المكافآت المسندة للشركاء الوكلاء إذا كانت أغلبية المنابات الاجتماعية مملوكة من قبل مجموع الوكلاء.

لتطبيق الأحكام السابقة، يعتبر الوكلاء الذين ليس لهم شخصيا ملكية المنابات الاجتماعية شركاء إذا كان قرنائهم أو أطفالهم غير الراشدين شركاء.

وفي هذه الحالة كما هو الشأن إذا كان الوكيل شريكا، تضاف المنابات الراجعة بالملكية أو بالانتفاع لقرين الوكيل ولأطفاله غير الراشدين لمنابات الوكيل".

وحيث يستخلص من أحكام هذا الفصل أن القاعدة العامة تقوم على اعتبار أن المكافآت المسندة للشركاء الوكلاء تطرح من الضريبة و بصفة استثنائية لا تطرح المكافآت إذا كان الوكيل يملك أغلبية المنابات الاجتماعية أو إذا كان قرينه أو أطفاله غير الراشدين شركاء.

وحيث انه من القواعد الأساسية في تأويل النصوص القانونية أنه لا يجوز التوسع في تفسير الاستثناءات، كما لا يجوز أخذها بطريق القياس وتأسيسا على ذلك فإن عدم طرح المكافآت المسندة للشريك الوكيل لا ينسحب إلا في الحالتين اللتين حددهما المشرع صراحة صلب الفصل 48-V ولا يمكن بالتالي سحب هذا الاستثناء بالقياس على الحالة التي يملك فيها الوكيل الشريك جميع الأسهم عن طريق ذوات معنوية يملك فيها أغلب المنابات بصورة منفردة.

وحيث يغدو و الحالة ما ذكر تمسك الجهة المعقبة بخرق أحكام الفصل 48-V من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين و الضريبة على الشركات المذكور في غير طريقه الأمر الذي يتعين معه رفض المطعن المائل كرفض الدعوى برمتها.

ولهذه الأسباب:

قررت المحكمة:

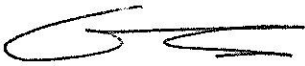
أولاً: قبول مطلب التعقيب شكلاً ورفضه أصلاً.

ثانياً: حمل المصاريف القانونية على المعقبة.

وصدر هذا القرار عن الدائرة التعقيبية الرابعة برئاسة السيد > بن وعضوية المستشارتين السيدتين ص بن ر و و الي

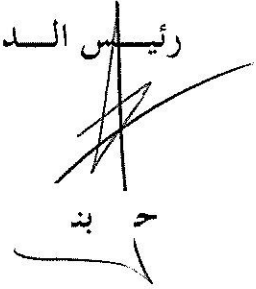
وتلي علنا بجلسة يوم 4 أفريل 2017 بحضور كاتبة الجلسة السيدة > الم

المستشارة المقررة



بم ق

رئيس الدائرة



بند

الكاتب العام للمحكمة الإدارية  
الإمضاء: ل الم