



قرار تعقيبي

باسم الشعب التونسي

أصدرت الدائرة التعقيبية الثانية بالمحكمة الإدارية القرار التالي بين:

المعقّبة: الإدارة العامة للأداءات في شخص ممثلها القانوني الكائن مقرّها بشارع الهادي شاكر، عدد 93، تونس-1002.

من جهة،

في شخص ممثلها القانوني، الكائن

والمعقّب ضدها: الشركة

محاميتها الأستاذة س الذ الكائن مكتبها بنهج عدد

تونس.

من جهة أخرى.

بعد الإطلاع على مطلب التعقيب المقدم من الإدارة العامة للأداءات والمرسّم بكتابة المحكمة بتاريخ 26 جانفي 2012 تحت عدد 312565 والزامي إلى الطعن في الحكم الصادر عن محكمة الاستئناف بتونس بتاريخ 17 فيفري 2010 تحت عدد 80043 والقاضي نصّه بقبول الاستئناف شكلا وفي الأصل بإقرار الحكم الابتدائي وإجراء العمل به وتخطية المستأنفة بالمال المؤمن وحمل المصاريف القانونية عليها.

وبعد الإطلاع على وقائع الحكم المطعون التي مفادها أنّ المعقّب ضدها خضعت إلى مراجعة معمّقة لوضعيتها الجبائية شملت الضريبة على الشركات والأقساط الاحتياطية والأداء على القيمة المضافة والمعلوم المهني لفائدة صندوق تنمية القدرة التنافسية السياحية والمعلوم على النزول والأداء على التكوين

المهني والمساهمة في صندوق النهوض بالمسكن لفائدة الأجراء ومعلوم الإجازة والخصم من المورد بعنوان الفترة الممتدة من سنة 2002 إلى سنة 2005 نتج عنها صدور قرار في التوظيف الإجباري تحت عدد 2007/193 بتاريخ 15 جوان 2007 قضى بإلزامها بأداء ما قدره 19.883,694 دينار أصلا وخطايا وضبط فائض الأداء على القيمة المضافة بعنوان شهر ديسمبر من سنة 2005 بـ 5.580,851 دينار وفائض الضريبة على الشركات بعنوان سنة 2005 بـ 1.227,132 دينار فاعترضت عليه المعقب ضدها لدى المحكمة الابتدائية بتونس التي أصدرت الحكم في القضية عدد 2662 بتاريخ 24 أبريل 2008 والقاضي بقبول الاعتراض شكلا وفي الأصل بإقرار قرار التوظيف الإجباري عدد 2007/173 الصادر بتاريخ 15 جوان 2007 مع تعديل نصّه وذلك بالخط من المبالغ المطالب بها إلى ما قدره سبعة آلاف ومائتين وثلاثة وعشرين دينارا ومليمات 518 (7.223,518 د) أصل الدين والخطايا، فاستأنفته المعقب ضدها أمام محكمة الاستئناف بتونس التي تعهدت بملف القضية وأصدرت فيه الحكم المضمّن منطوقه بالطالع والذي هو محلّ الطعن بالتعقيب المائل.

وبعد الإطلاع على المذكورة في شرح أسباب الطعن المقدمة من المعقبة بتاريخ 15 فيفري 2012 والزامية إلى قبول مطلب التعقيب شكلا وأصلا ونقض القرار المطعون فيه مع الإحالة وحمل المصاريف القانونية على المعقب ضدها بالاستناد إلى ما يلي:

- خرق أحكام الفصلين 11 (II) و 48 (I) من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات، بمقولة أنّ محكمة الحكم المطعون فيه أقرت ما انتهت إليه محكمة البداية بخصوص تعديل عنصر التوظيف المتعلق بالمبالغ المالية الموضوعة على ذمة شركتين، معتبرة أنّ الأمر يتعلّق بقروض أسندتها المعقب ضدها إلى الغير وتقتضي توظيف فائض بنسبة 8% واحتساب ذلك الفائض في أساس الضريبة على الشركات، والحال أنّه لم يثبت للمحكمة أنّ الأمر يتعلّق بقروض ذلك المعقب ضدها لم تقدم أي عقد قرض ثابت التاريخ في أيّ من المبالغ الموضوعة على ذمة الشركتين. وعلاوة على ذلك فقد نجم عن قيام المعقب ضدها بوضع مبالغ مالية على ذمة الشركتين التنقيص في حساباتها المالية وفي سيولتها وهي عنصر من العناصر التي تتكوّن منها أصولها وبالتالي التنقيص في أصولها الصافية وهي الفارق بين مجموع أصولها ومجموع خصومها المكوّنة من ديونها والاستهلاكات والمدّخرات المكتسبة، ومن ثمة التنقيص في نتيجتها الخاضعة للضريبة على الشركات. كما تبين أنّ إحدى الشركتين المنتفعتين بتلك المبالغ مساهمة في رأس مال الشركة المعقب ضدها وأنّ تلك الشركة سحبت مبالغ مالية منها مما يتعين

معه إدماج تلك المبالغ عند احتساب الأصول الصافية لتلك الشركة كما يقتضيه الفصل 11 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات.

-سوء التكييف، بمقولة أنّ محكمة الحكم المطعون فيه قضت بإقرار الحكم الابتدائي الذي انتهى إلى احتساب نسبة 8% على المبالغ التي وضعتها المعقب ضدها على ذمة الشركتين، مبررة ذلك بأنّ الأمر يتعلّق بعقد قرض وبذلك تكون قد أساءت التكييف كما أنّه لم يثبت لديها وجود رزنامة لإرجاع تلك المبالغ بما يحول دون اعتبارها من قبيل القروض.

-انعدام التعليل، بمقولة أنّ محكمة الحكم المطعون فيه لم تتولّ الردّ على المطعن الذي أثارته مصالح الجباية في تقريرها المؤرّخ في 10 سبتمبر 2008 والمتعلق بتعديل محكمة البداية للخطية الموظفة والمساوية لمبالغ الخصوم من المورد التي لم تقم بها الشركة المعقب ضدها في إطار الصفقات التي أبرمتها معتبرة أنّ تلك المعاملات لا تكتسي صبغة الصفقات.

وبعد الإطلاع على التقرير في الردّ على مستندات التعقيب المقدّم من قبل نائبة المعقب ضدها بتاريخ 3 أكتوبر 2013 والرّامي إلى رفض مطلب التعقيب شكلا وفي الأصل القضاء برفض المطاعن المضمّنة به لتعلّقها بماديات الملف والوقائع وما هو مشمول باستقراءات قاضي الموضوع بالاستناد إلى ما يلي:

-من جهة الشكل: دفعت نائبة المعقب ضدها برفض مطلب التعقيب شكلا لتقديمه خارج الآجال القانونية المنصوص عليها بالفصل 67 من القانون المتعلق بالمحكمة الإدارية بمقولة أنّه تمّ إعلام المعقبة بالحكم الاستثنائي المطعون فيه بتاريخ 27 ديسمبر 2011 طبق الرقيم عدد 2373 المحرّر من الأستاذ مح ع الب وتوجهت المعقب ضدها إلى كتابة المحكمة الإدارية للحصول على شهادة في عدم التعقيب وتمت إجابتها بالمراسلة عدد 601 المؤرخة في 13 جانفي 2013 بأنّه لم يقع تعقيب الحكم الاستثنائي عدد 80043 بتاريخ 17 فيفري 2010 في الآجال القانونية.

-من جهة الأصل وبصفة احتياطية، وبخصوص المطعن الأوّل المتعلّق بحرق أحكام الفصلين 11 و48 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات، فإنّ المبالغ المقدّمة لم تكن لفائدة شركات مشاركة أو أشخاص شركاء بالشركة، وقد قدّمت منوّبتها للمحكمة المؤيدات وكشوفات الحسابات وكذلك القانون الأساسي للشركة وتبيّن لها أنّ المبالغ لم تقدّم لشركاء وعلى أساسه ذلك قامت بتعديل قرار التوظيف الإجباري بهذا الخصوص، مضيئة أنّ المشرع سواء تعلّق الأمر بالحسابات المدينة للشركاء أو بحسابات مدينة للغير لم يرتّب اعتبارها بمثابة الأرباح طالما تمّ تأييدها وبيان عدم تعلّقها

بأرباح مخفية أو موزعة، ويتدعم ذلك بموقف الإدارة التطبيقي المضمّن بالمذكرة العامة عدد 172 المؤرخة في 31 جانفي 1999 الذي أكد أنّ المبالغ الموزعة بالحساب الجاري للشركاء لا تمثل نقصا في رقم المعاملات إذا ما تمّ إثبات ذلك بكل الوسائل وأنّ المشرع تدخل على مستوى الفصل 48 (VII) من مجلّة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات لإرساء إخضاع المبالغ المدبنة الموضوعة على ذمة الشركاء للفائض المحدد بـ8% ولم ينصّ على المبالغ المدبنة الموضوعة على ذمة غير الشركاء وخاصة تلك التي يتطلّبها الاستغلال ومزاولة النشاط للحرفاء والمحافظة عليهم. مضافة أنّ المحكمة علّلت استبعادها لإخضاع تلك المبالغ للأداء استنادا إلى المؤيدات المقدمة إليها وهي مسائل واقعية ترجع إلى اجتهاد قاضي الأصل بما يتجه معه الالتفات عن هذا المطعن ورفضه.

- بخصوص المطعن المتعلّق بسوء التكييف، فإنّه يتعلّق بالوقائع، وهي مسألة من اختصاص قاضي الأصل شريطة أن يكون حكمه معلّلا تعليلا مستساغا وقد جاء الحكم المطعون فيه معلّلا بخصوص هذه النقطة.

- بخصوص المطعن المتعلّق بانعدام التعليل، فإنّ الحكم المطعون فيه جاء معلّلا وانتهت المحكمة المصدرة له إلى إقرار الحكم الابتدائي معتبرة أنّ الإدارة لم تأت بما يوهن ذلك الحكم.

وبعد الإطلاع على بقية الأوراق المطروفة بالملف.

وبعد الإطلاع على القانون عدد 40 المؤرخ في 1 جوان 1972 والمتعلّق بالمحكمة الإدارية كما تمّ تنقيحه وإتمامه بالتّصوص اللاحقة له وآخرها القانون الأساسي عدد 2 لسنة 2011 المؤرخ في 3 جانفي 2011.

وعلى مجلّة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات.

وبعد الاطلاع على ما يفيد استدعاء الطرفين بالطريقة القانونية لجلسة المرافعة المعيّنة ليوم 9 جانفي 2017 وبما تمّ الاستماع إلى المستشارة المقرّرة السيدة و الي في تلاوة ملخص من تقريرها الكتابي، ولم يحضر من يمثّل الإدارة العامة للأداءات وبلغها الاستدعاء ولم تحضر نائبة المعقّب ضدّها وبلغها الاستدعاء.

قرّرت المحكمة حجز القضية للمفاوضة والتصريح بالقرار بجلسة يوم 25 جانفي 2017، وبما وبعد المفاوضة القانونية قرّرت المحكمة التمديد في أجل المفاوضة والتصريح بالقرار إلى جلسة يوم الإثنين 30 جانفي 2017.

وبها وبعد المفاوضة القانونيّة صرّح بما يلي:

من جهة الشكل:

حيث دفعت نائبة المعقب ضدها برفض مطلب التعقيب شكلا لتقدمه خارج الآجال القانونية المنصوص عليها بالفصل 67 من القانون المتعلق بالمحكمة الإدارية بمقولة أنّه تمّ إعلام المعقبة بالحكم الاستثنائي المطعون فيه بتاريخ 27 ديسمبر 2011 طبق الرقيم عدد 2373 المحرّر من الأستاذ «، وتوجّهت المعقب ضدها إلى كتابة المحكمة الإدارية للحصول على شهادة في عدم التعقيب وتمت إجابتها بالمراسلة عدد 601 المؤرخة في 13 جانفي 2013 بأنّه لم يقع تعقيب الحكم الاستثنائي عدد 80043 بتاريخ 17 فيفري 2010 في الآجال القانونية.

وحيث اقتضى الفصل 67 من القانون المتعلّق بالمحكمة الإدارية أن "يرفع الطعن بالتعقيب في الصور المنصوص عليها بهذا القانون بمقتضى مطلب يحزّره محام لدى التعقيب يقدّم لكتابة المحكمة في أجل ثلاثين يوما من تاريخ الإعلام بالحكم المطعون فيه".

وحيث يتبيّن بالرجوع إلى أوراق الملف أنّ الشركة المعقّب ضدها تولّت إعلام المعقبة بالحكم المطعون فيه بواسطة العدل المنفذ الأستاذ مح ع ال وذلك بمقتضى محضر إعلام مؤرّخ في 27 ديسمبر 2011 مضمّن تحت عدد 2373 وذلك بعنوانها الكائن بنهج برج بورقيبة، عدد 1، تونس، أين حلّ وخاطب الموظفة بمكتب الضبط التي أمضت الأصل ووضعت الختم. وحيث وعليه يكون مطلب التعقيب المقدّم من الإدارة بتاريخ 26 جانفي 2012، واردا في الآجال القانونية وتعيّن تبعا لذلك ردّ الدفع المائل.

وحيث استوفى مطلب التعقيب بقيّة مقوّماته الشكلية، وتعيّن قبوله من هذه الناحية.

من جهة الأصل:

عن المطعنين المأخوذين من خرق أحكام الفصلين 11 (II) و 48 (I) من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات وسوء التكييف:

حيث تعيب المعقبة على محكمة الحكم المطعون فيه إقرارها ما انتهت إليه محكمة البداية بخصوص تعديل عنصر التوظيف المتعلّق بالمبالغ المالية الموضوعة على ذمة شركتين معتبرة أنّ الأمر يتعلّق بقروض أسندتها المعقب ضدها إلى الغير وتقتضي توظيف فائض بنسبة 8% واحتساب ذلك الفائض في أساس الضريبة على الشركات، والحال أنّه لم يثبت للمحكمة أنّ الأمر يتعلّق بقروض ذلك أنّ الشركة المعقب

ضدّها لم تقدم أي عقد قرض ثابت التاريخ في أيّ من المبالغ الموضوعة على ذمة الشركتين بما تكون معه تلك المبالغ من قبيل الأرباح المخفية.

وحيث اكتفت محكمة الحكم المطعون فيه في ردّها على هذه المسألة بالقول بأنّ الشركة المعقب ضدّها قدمت الوثائق المدعّمة لعدم تعلّق هذه المبالغ بشركات مشاركة أو أشخاص شركاء بالشركة.

وحيث يتضح بمراجعة قرار التوظيف الإجباري أنّ إدارة الجباية تولّت اعتبار المبالغ المسحوبة من قبل الشركاء مرابيح مخفية خاضعة للضريبة على الشركات، فيما تمسّكت الشركة المعقب ضدّها بأنّ الفقرة السابعة من الفصل 48 من مجلة الضريبة خوّل للشركة أن تضع على ذمّة الشركاء مبالغ مالية مع وجوب توظيف فوائض مالية عليها بنسبة 8% ولا يمكن أن تكون هذه المبالغ أرباحا خاضعة للضريبة.

وحيث تقتضي الفقرة الثانية من الفصل 11 من مجلة الضريبة ما يلي: " يتكوّن الربح الصافي من الفارق بين قيمة الأصول الصافية عند ختم وافتتاح الفترة التي يجب أن تكون نتائجها أساسا للضريبة على الدخل بعد طرح الإسهامات المضافة وزيادة ما سحبه المستغلّ أو الشركاء أثناء نفس الفترة. ويقصد بالأصول الصافية الفارق بين قيمة الأصول ومجموع الديون لفائدة الغير والاستهلاكات والمدخرات القابلة للطرح الموجودة بالخصوم".

وحيث تنصّ الفقرة السابعة من الفصل 48 من مجلة الضريبة على ما يلي: "تطرح الفوائض الممنوحة للشركاء حسب قيمة المبالغ التي يدفعونها أو يتركونها على ذمّة الشركة، زيادة على مناباتهم في رأس المال، وذلك في حدود 8% على ألا تتجاوز المبالغ الناتجة عنها الفوائض نسبة 50% من رأس المال وأن يكون رأس المال مسدّدا كلياً.

وتدمج ضمن النتائج الخاضعة للضريبة على أساس 8% الفوائض غير الموظفة أو الموظفة بنسبة تقلّ عن هذه النسبة بعنوان المبالغ التي تضعها الشركة على ذمة الشركاء".

وحيث يتبيّن بتفحص أحكام الفصل 48 (VII) من مجلة الضريبة أنّ هذه الأحكام تتعلّق بطرح الفوائض الممنوحة للشركاء على المبالغ التي يدفعونها أو يتركونها على ذمة الشركة من رقم المعاملات الخاضع للأداء ودمج الفوائض الموظفة على المبالغ التي تضعها الشركة على ذمة الشركاء ضمن النتائج الخاضعة للضريبة ولا يتعلّق بالتالي بالقروض الممنوحة للغير وبالفوائض المحمّلة على تلك القروض.

وحيث يتّجه تبعاً لذلك التمييز بين المبالغ الموضوعة على ذمّة الشركاء، وهي في قضية الحال شركة " ، وتلك الموضوعة على ذمّة الغير مثلما هو الشأن بالنسبة لشركة " ، التي اعتبرتها مصالح الجباية خطأ شريك في رأس مال الشركة المعقب ضدّها والحال أنّها تعتبر غيرا بالنسبة لها.

وحيث لئن كان توظيف نسبة 8 % بعنوان فوائض عن أصل القروض الممنوحة لغير الشركاء لا يجد سنده في أحكام الفصل 48 فقرة 7 من مجلة الضريبة، إلا أن ذلك لا يحول دون توظيف فوائض على المبالغ الموضوعة لحساب الغير والتي لم يقدم في شأنها إثبات على كونها موضوع معاملات تجارية، باعتبار أن عدم توظيف المعقب ضدها لنسبة فائض على تلك المبالغ دون أي تبرير يعتبر تصرفاً غير عادي ما لم يكن مبرراً بوجود منفعة اقتصادية أو مالية ثابتة ومباشرة للمؤسسة المانحة ومن شأنه أن يمثل شكلاً من أشكال التهرب الجبائي أو يؤدي إلى الإخلال بالمنافسة.

وحيث اكتفت المعقب ضدها بالتمسك بعدم انطباق أحكام الفصل 48 فقرة 7 من مجلة الضريبة على المبالغ الموضوعة لحساب الغير دون أن تبين أن منح تلك المبالغ دون فوائض مبرر بوجود منفعة اقتصادية أو مالية ثابتة ومباشرة لها.

وحيث أن ما انتهت إليه محكمة الحكم المطعون فيه ومن قبلها محكمة البداية بخصوص اعتبار المبالغ الموضوعة لحساب الغير والتي لم يقدم في شأنها إثبات على كونها موضوع معاملات تجارية تكون خاضعة لوجوب تسجيل مداخيل لقائتها لا تقل عن نسبة الفائض القانوني المتعارف عليه في المحيط الاقتصادي وهو في حدود 8 % وإدماجها صلب النتيجة الجبائية دون اعتبارها من حيث مبدئها رجاء، يكون في طريقه.

وحيث بخصوص الشركة الثانية التي ثبت من أوراق الملف أنها شريك في رأس مال الشركة المطالبة بالأداء، فإنه طالما لم تثبت المعقب ضدها أن المبالغ المسحوبة تمثل قرضاً لفائدة أحد الشركاء ولم تقم الدليل على إرجاع تلك المبالغ بصفة فعلية، فإنها تعدّ من قبيل المربح الموزعة الخاضعة للأداء كما يعدّ قضاء محكمة الاستئناف بتطبيق نسبة 8 % عليها وإدماجها صلب النتيجة الجبائية، مخالفاً لمقتضيات الفصل 11 السالف الذكر، واتجه بالتالي قبول هذين المطعنين في هذا الجانب.

عن المطعن المأخوذ من انعدام التعليل:

حيث تمسكت المعقبة بأن محكمة الحكم المطعون فيه لم تتولّ الردّ على المطعن الذي أثارته مصالح الجبائية في تقريرها المؤرخ في 10 سبتمبر 2008 والمتعلق بتعديل محكمة البداية للخطية الموظفة والمساوية لمبالغ الخصوم من المورد التي لم تقم بها الشركة المعقب ضدها في إطار الصفقات التي أبرمتها، معتبرة أن تلك المعاملات لا تكتسي صبغة الصفقات.

وحيث استقرّ فقه قضاء هذه المحكمة على أنّ واجب تعليل الأحكام يقتضي من المحكمة بيان الأسباب الواقعية والقانونية التي أدت إلى تشكيل قناعتها على نحو يمكن قاضي التعقيب من تسليط رقابته عليها.

وحيث ثبت بالرجوع إلى الحكم المنتقد أنّ المعقبة تمسّكت أمام محكمة الاستئناف بعدم صحّة ما انتهت إليه محكمة البداية من تعديل أساس التوظيف بخصوص الخصم من المورد على الصفقات معتبرة أنّها عمليات عابرة ولا تستجيب لشروط الصفقات والحال أنّها في مجملها عمليات إنجاز خدمات معيّنة تتمّ بصفة مسترسلة زمنيا وهي تمّ عمليات مقاولّة وأشغال وصيانة.

وحيث أحجمت محكمة الحكم المنتقد عن الإجابة عن هذا الدفع وكان حكمها بذلك قاصر التعليل ممّا يتّجه معه قبول المطعن المائل.

ولهذه الأسباب:

قرّرت المحكمة:

أولاً: قبول التعقيب شكلا وأصلا ونقض القرار المطعون فيه وإحالة القضية إلى محكمة الاستئناف بتونس لتعيد النظر فيها بهيئة حكمية جديدة.

ثانيا: حمل المصاريف القانونية على المعقّب ضدها.

وصدر هذا القرار عن الدائرة التعقيبية الثانية بالمحكمة الإدارية برئاسة السيد ر بن ع وعضويّة المستشارين السيدين مح الهادي الواس و و بن ع .

وتلي علنا بجلسة يوم 30 جانفي 2017 بحضور كاتبة الجلسة السيدة و الذ

المستشارة المقرّرة

اليد
و الي

الكاتب العام للمحكمة الإدارية
الإمضاء: لا

رئيس الدائرة

ر ابن