



## قرار تعقيبي

باسم الشعب التونسي

أصدرت الدائرة التعقيبية الرابعة بالمحكمة الإدارية القرار التالي بين:

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

من جهة،

والمعقّب ضدها: شركة ..... في شخص ممثّلها القانوني، مقرّها بنهج

..... تونس، نائبها الأستاذ .....، الكائن مكتبه .....

..... تونس،

من جهة أخرى.

بعد الإطلاع على مطلب التعقيب المقدّم من المعقّبة المذكورة أعلاه والمرسّم بكتابة المحكمة بتاريخ 18 أبريل 2011 تحت عدد 311926 طعنا في الحكم الإستئنافي الصادر عن محكمة الإستئناف بتونس تحت عدد 6370 بتاريخ 8 ديسمبر 2010 والقاضي بقبول الإستئنافين الأصلي والعرضي شكلا وفي الأصل بنقض الحكم الابتدائي عدد 3968 الصادر في 10 فيفري 2010 والقضاء من جديد بإلغاء قرار التوظيف الإجباري عدد 2009/926 المؤرخ في 7 أكتوبر 2009 وإعفاء المستأنفة من الخطيّة وإرجاع معلومها المؤمن إليها.

وبعد الإطلاع على الحكم المطعون فيه الذي تفيد وقائعه أنّ المعقّب ضدها خضعت لمراقبة جبائية معمّقة، في مادة الضريبة على الشركات والأقساط الإحتياطية والمعلوم على المؤسسات ذات الصبغة الصناعية أو التجارية أو المهنية بعنوان الفترة الممتدّة من 1 جانفي 2004 إلى 31 ديسمبر 2006 أفضت إلى صدور قرار التوظيف الإجباري عدد 2009/926 بتاريخ 7 أكتوبر 2009 القاضي بإلزامها بأداء مبلغ 51.078,104 دينار بعنوان الأصل والخطايا لحزينة الدولة، فاعترضت عليه أمام المحكمة الابتدائية بتونس التي أصدرت حكمها في القضية عدد 3968 بتاريخ 10 فيفري 2010 بتعديل قرار التوظيف الإجباري وذلك بالتخفيض في الأداء إلى 20.969,744 دينار بعنوان الأصل والخطايا، فاستأنفته الإدارة والمطالبة بالأداء أمام محكمة الإستئناف بتونس التي أصدرت حكمها المبيّن منطوقه بالطالع والذي هو موضوع الطعن المائل.

وبعد الإطلاع على المذكّرة في بيان أسباب الطعن المدلى بها من المعقّبة بتاريخ 10 ماي 2011 والرامية إلى قبول مطلب التعقيب شكلا وأصلا بنقض قرار محكمة الإستئناف بتونس وإحالة الملف إليها لإعادة النّظر فيه بهيئة حكومية جديدة وذلك بالإستناد إلى ما يلي:

- أوّلا: حرق أحكام الفصل 48 (v) من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات، بمقولة أنّ محكمة الحكم المنتقد إعتبرت أنّه لا يمكن للإدارة أن تعيد إدماج أجر وكيل الشركة المطالبة بالضريبة ضمن أساس الأداءات والمعالم الموظفة على الشركة على أساس أنّها يملكان بصفة مباشرة وبصفة غير مباشرة أغلبية أسهمها طبقا لأحكام الفصل 48 المذكور، وذلك بناء على فقه قضاء المحكمة الإدارية المكرس في القرار التعقيبي عدد 38974 الذي أسّست فيه لقاعدة عامة مفادها أنّ المكافآت المسندة للشركاء الوكلاء تطرح من الضريبة إلا إذا كان الوكيل يملك أغلبية المنابات الإجتماعية، أو إذا كان القرين أو الأطفال غير الراشدين، شركاء ويملكون غالبية المنابات الإجتماعية وهو إستثناء لا يمكن سحبه بالقياس على الحالة التي يملك فيها الوكيل الشريك جميع الأسهم عن طريق ذات معنوية يملك فيها أغلب المنابات بصورة منفردة، والحال أنّ الفقرة المذكورة من الفصل 48 لا توحى مطلقا أنّ المشرع إنّما قصد حصر تطبيق أحكامها العامة على الصورة الخاصة من حالات المساهمة غير المباشرة في رأسمال الشركة ذات المسؤولية المحدودة أي المساهمة في رأس المال عبر القرين والأبناء غير الراشدين. وأنّ مفهوم الوكيل الشريك الذي يملك أغلبية المنابات الإجتماعية لا ينحصر في الملكية المباشرة لمنابات الشركة بل يتجاوز ذلك إلى الحالة التي

يملك فيها الوكيل أغلبية المنابات الإجتماعية في شركة ذات مسؤولية محدودة عبر مساهمته في ذوات معنوية أخرى شريكة فيها. وقد كان على محكمة الحكم المنتقد أن تأخذ بعين الإعتبار ما إنتهت إليه المراقبة الجبائية من أن وكيلي المطالبة بالأداء أخوان يملك كل منهما 10 ./. من رأسمالها ويملكان مجتمعين 100 ./. من رأسمال شركة التجهيزات المتزلية والصناعية المساهمة بنسبة 80 ./. في رأسمال الشركة المعقّب ضدها، وهو ما يجعل وكيليها بالتالي مالكين لرأسمالها كلياً بما يحول دون طرح المكافآت التي تسند إليهما من أساس الضريبة.

- ثانياً: خرق أحكام الفصل 533 من مجلة الإلتزامات والعقود، بمقولة أن محكمة الحكم المنتقد أولت الفقرة الأولى من البند V من الفصل 48 المشار إليه أعلاه تأويلاً يتعارض مع المبدأ المضمّن بمجلة الإلتزامات والعقود والذي يقتضي أنّه إذا كانت عبارة القانون مطلقة جرت على إطلاقها، بإعتبار أنّ تلك الفقرة لم تخصّ حالة معيّنة من حالات ملكية الوكيل الشريك لأغلبية المنابات التي تبرّر عدم طرح المكافآت التي تسند إليه من أساس الضريبة وكانت أحكامها مطلقة بحيث تشمل صورة مساهمة الشريك بأغلبية المنابات في الشركة التي يتولى تسييرها عبر مساهمته في شركة أخرى تكون مساهمة في الشركة المطالبة بالأداء.

وبعد الإطلاع على تقرير نائب المعقّب ضدها في الردّ على مذكرة التعقيب المدلى به في 19 ماي 2011، والذي تمسّك فيه بأنّ محكمة الإستئناف أولت أحكام الفصل 48 من مجلة الضريبة تأويلاً سليماً حين إعتبرت قرار التوظيف الإلجباري لاغياً لما إعتد إدماج المكافآت المسندة لوكيلي منوّبه في أساس الضريبة بالنسبة لكافة السنوات المعنية بالتوظيف بإعتبارهما يملكان جميع أسهم الشركة وهو تأويل ينسجم تماماً مع ما أقرّته المحكمة الإدارية في القرار التعقيبي عدد 38974 من أن القاعدة العامة تقوم على إعتبار أنّ المكافآت المسندة للشركاء الوكلاء تطرح من أساس الضريبة وبصفة إستثنائية لا تطرح تلك المكافآت إذا كان الوكيل يملك أغلبية المنابات الإجتماعية أو إذا كان قرينه وأبناءؤه غير الرشداء شركاء، وأنّه من القواعد الأساسية في تأويل النصوص القانونية أنّه لا يجوز التوسّع في تفسير الإستثناءات، كما لا يجوز أخذها بطريق القياس. وتأسيساً على ذلك فإنّ عدم طرح المكافآت المسندة لوكيل الشركة لا ينسحب إلا على الحالتين اللتين حدّدهما المشرّع صراحة ولا يمكن بالتالي سحب هذا الإستثناء بالقياس على الحالة التي يملك فيها الوكيل الشريك جميع الأسهم عن طريق ذات معنوية يملك فيها أغلب المنابات بصورة منفردة.

وبعد الإطلاع على بقية الأوراق المظروفة بالملف.

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

وعلى مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات.

وعلى مجلة الإلتزامات والعقود.

وبعد الإطلاع على ما يفيد استدعاء الطرفين بالطريقة القانونية لجلسة المرافعة المعينة ليوم 19  
سبتمبر 2016، وبما تم الإستماع إلى المستشارة المقررة السيدة كريمة النفزي في تلاوة ملخص  
لتقريرها الكتابي، وحضر ممثل الإدارة العامة للأدعاءات وتمسك بالطعن، وحضر الأستاذ  
نائب الشركة المعقب ضدها وتمسك بالرد الكتابي.

حجزت القضية للمفاوضة والتصريح بالقرار لجلسة يوم 31 أكتوبر 2016.

وبما وبعد المفاوضة القانونية صرح بما يلي:

من جهة الشكل:

حيث قدّم مطلب التعقيب في الآجال القانونية ممن له الصفة والمصلحة مستوفيا إجراءاته  
الشكلية والجوهرية، وتعين قبوله من هذه الناحية.

من جهة الأصل:

1- عن المطعين المتعلقين بخرق أحكام الفقرة V من الفصل 48 من مجلة الضريبة على دخل  
الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات ومخالفة أحكام الفصل 533 من مجلة الإلتزامات  
والعقود معا لوحدة القول فيهما:

حيث تعيب المعقبة على محكمة الحكم المنتقد خرق أحكام الفصل 48 (v) من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات لما أجازت طرح المكافآت المسندة لوكليي الشركة المعقّب ضدها من أساس الضريبة والمعاليم الموظفة على الشركات طالما أنّ نسبة مساهمتها في رأسمالها لا تتجاوز 20٪. وأنّ إمتلاكهما معا لجميع رأسمال الشريكة الثالثة في رأسمال المطالبة بالأداء والتي تمتلك 80٪. منه لا يحول دون ذلك الطرح، ممّا يكون الإدماج الذي قامت به الإدارة لمبالغ المكافآت في أساس الضريبة في غير طريقه ومدعاة لإلغاء قرار التوظيف، والحال أنّ تحجير الطرح الوارد بالفصل المذكور يشمل على حدّ السواء المكافآت التي تسند للوكيل الذي يملك غالبية الأسهم مباشرة أو الذي يملكها بصفة غير مباشرة عبر شركة أخرى تكون مساهمة في رأسمال الشركة المطالبة بالضريبة.

وحيث يقتضي الفصل 48 (v) من مجلة الضريبة في صيغته النافذة زمن الوقائع أنّه: "الضبط الضريبة المستوجبة من قبل الشركات ذات المسؤولية المحدودة، لا تطرح المكافآت المسندة للشركاء الوكلاء إذا كانت أغلبية المنابات الإجتماعية مملوكة من قبل مجموع الوكلاء. لتطبيق الأحكام السابقة، يعتبر الوكلاء الذين ليس لهم شخصيا ملكية المنابات الإجتماعية شركاء إذا كان قرنائهم أو أطفالهم غير الراشدين شركاء. وفي هذه الحالة كما هو الشأن إذا كان الوكيل شريكا، تضاف المنابات الراجعة بالملكية أو بالإنتفاع لقرين الوكيل ولأطفاله غير الراشدين لمنابات الوكيل."

وحيث يستنتج من هذه الأحكام أنّ المكافآت التي تسند للوكلاء هي من الأعباء التي تتحمّلها الشركة المطالبة بالضريبة والتي يتعيّن تبعاً لذلك طرحها من أساس الأداء، وأنّ الإستثناء الوحيد لهذه القاعدة يتمثّل في الصّورة التي يمتلك فيها وكيل الشركة أو مجموع الوكلاء غالبية الأسهم، وأنّ المشرّع لم يحدّد صورة الملكية للمنابات الإجتماعية أكانت بصفة مباشرة أو غير مباشرة، وإنّما أراد تجنّب بعض الممارسات التي تتمثّل في تضخيم مبالغ تلك المكافآت بغاية التوصل إلى طرح أعباء غير مستحقة.

وحيث طالما ثبت أنّ وكليي الشركة المعقّب ضدها يمتلكان جميع مناباتها الإجتماعية سواء بطريقة مباشرة في حدود 20٪. أو غير مباشرة من خلال ملكية كامل رأسمال الشريك الثالث وهي شركة

التجهيزات المتزلية والصناعية بنسبة 80 ./.، فإن إدماج المكافآت المسندة إليهما في أساس الضريبة كما قامت به الإدارة لا يتعارض مع أحكام الفصل 48 من مجلة الضريبة، وكان قضاء محكمة الدرجة الثانية في غير طريقه لما قضى بخلاف ذلك وإتجه تبعا لذلك قبول المطعين المائلين وقبول التعقيب برمته.

ولهذه الأسباب:

قررت المحكمة:

أولاً: قبول مطلب التعقيب شكلا وأصلا ونقض الحكم المطعون فيه وإحالة القضية على محكمة الإستئناف بتونس لتعيد النظر فيها بهيئة حكمية جديدة.

ثانيا: حمل المصاريف القانونية على المعقب ضدها.

وصدر هذا القرار عن الدائرة التعقيبية الرابعة برئاسة الرئيس الأول للمحكمة الإدارية السيد عبد السلام المهدي قريصية وعضوية المستشارين السيدين محمد الهادي الوسلاقي ومحمد اللطيف.

وتلي علنا بجلسة يوم 31 أكتوبر 2016 بحضور كاتبة الجلسة السيدة سماح الماجري.

المستشار المقرر  
كريمة النفزي

الرئيس الأول  
عبد السلام المهدي قريصية

الكاتب العام المحكمة الإدارية  
الإمضاء: لطفي الخالدي