



قرار تعقيبي

باسم الشعب التونسي

أصدرت الدائرة التعقيبية الثانية بالمحكمة الإدارية القرار التالي بين:

101 جويلية 2015

المشغل للإدارة العامة للأداءات، مقترحا بشارع احادي شاكِر عدد 93 - تونس،

من جهة،

والمندوب مساهم شركة في مدّخص ممثّلها القانوني ، نائبها الأستاذ

مقابل مدّخره مساهم - تونس،

من جهة أخرى.

بعد الإطلاع على مطلب التعقيب المقدم من الإدارة العامة للأداءات والمرسّم بكتابة المحكمة بتاريخ 2009 تحت العدد 310.374 طعنا في الحكم الصادر عن محكمة الاستئناف الصادر في التقيبية عدد 77144 بتاريخ 29 أفريل 2009 والقاضي بقبول الاستئناف شكلا وفي الأصل بإقرار المحكمة الابتدائي وإجراء العمل به.

بعد الإطلاع على الحكم مطعون فيه، الذي تفيد وقائعه أنّ المعقب ضدها خضعت إلى مراجعة جبايئة المسكن وبتداه نظرية عن الشركات بعدوان، الفترة الممتدة من 1 جانفي 2002 إلى غاية 31 ديسمبر 2003 والأداء على القيمة المضافة والأقساط الإحتياطية والمعلوم على المؤسسات ذات الصبغة الصناعية من القطاع، المهنية والأداء على التكوين المهني والمساهمة في صندوق النهوض بالمسكن لفائدة الأجراء المساهمين من طرف بعض الأجراء المساهمين من 1 نوفمبر 2002 إلى 31 جويلية 2004 آل إلى صدور قرار في التعقيب الإداري تحت العدد 2005/220 بتاريخ 6 ماي 2005 يقضي بمطالبتها بمبلغ قدره 983,977,111 د. عملا ونسبنا فاعتبرت عليه أمام المحكمة الابتدائية بين عروس التي قضت بموجب

حكمتها الصادر في القضية عدد 324 بتاريخ 4 جانفي 2008 بقبول الاعتراض شكلا وفي الأصل بإقرار قرار التوظيف الإحصائي المطعون فيه من حيث المبدأ مع تعديله بالخط من مبلغ الأداءات المستوجبة إلى مائة وستة دينار و 245 مليمات (106,245 د) أصلا وثمانية وعشرين دينارا و 052 مليمات 28,052 د خطأيا وحين التصديق القانونية على المعترضة بما في ذلك أجرة الإختبار المعدلة بألفي دينار (2.000,000 د)، وإثر استئناف الإدارة الحكم المذكور لدى محكمة الإستئناف بتونس أصدرت هذه الأخيرة الحكم المنعقد منطوقه بالطابع والذي هو محل الطعن المائل.

وبعد الإطلاع على المذكورة في بيان أسباب الطعن المدلى بها من طرف المعقبة بتاريخ 11 جانفي 2010 وإدانة طلب نقض الحكم المطعون فيه بالإستناد إلى:

1- مخالفة أحكام الفصول II- 11 و II- 48 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات، بالنسبة لهدف التعديل الذي قامت به الإدارة والمتمثل في إدماج الفارق بين قيمة مساهمة شركة توزيع مياه تونس في كبر من شركتي اللف بالألومنيوم والمشروبات الغازية والشركة باللزومة المسندة بحسبة الشركة المعقبة وندما بحساب الأسهم والقيمة الحقيقية لتلك المساهمة باعتبار أن الترفيع في قيمة أصول الشركة المعقبة عندما في شركة اللف بالألومنيوم والمشروبات الغازية ، من 372 سهم بقيمة 7.060.000 إلى 14610 سهم بقيمة 277.590,000 د وكذلك الشأن بالنسبة لأسهم الشركة سلفا عندما في الشركة باللزومة التي كانت تساوي 749 سهم بقيمة 37.450,000 د، قيمة مساهمتها في رأس مال الشركة المذكورة والتي أصبحت تساوي 37.450,000 على إثر الترفيع في قيمة سهم الواحد من 20 دينار إلى 50 دينار بإدماج احتياطات بقيمة 30 دينار مثلما يبينه محضر الجمعية العامة الدارفة لإعادة المنعقدة في 27 سبتمبر 2001، ويؤول بالضرورة إلى الترفيع في الربح الصافي للشركة المعقبة عندما إلا أن هذه الأخيرة اكتفت فقط بتسجيل 186 سهما بحسابتها ثم عدلت ذلك بإضافة 186 سهم مجاني وزعت عليها إثر ترفيع أولي في رأس مال شركة اللف بالألومنيوم والمشروبات الغازية دون إضافة قيمة الأصول المجانية الأخرى الموزعة عليها إثر عمليات الترفيع المتتالية التي حصلت بداية من سنة 1999 وفدها 14238 سهما ودون تسجيل الترفيع في القيمة الإسمية التي تمتلكها في رأس مال الشركة العامة للخدمات والأشغال باللزومة وهو ما أحدث نقصا في قيمة أصولها الصافية وقيمة ربحها لا تتطابق إياه محكمة الحكم المنتقد التي اعتبرت أن الترفيع في عدد الأسهم لا يؤثر على أصولها.

2- مخالفة أحكام الفصل 12 من القانون عدد 112 لسنة 1996 المؤرخ في 30 ديسمبر 1996 والمتعلق بنظام المحاسبة للمؤسسات لما اعتبرت محكمة الحكم المنتقد أن لا وجود لنص قانوني يجبر المعقبة على تحيين موازنتها حسب النظام المتعارف في الأسهم التي تمتلكها في الشركتين المذكورتين باعتبار أن أحكام الفصل المذكور تفرض عليها تنفيذ كافة عمليات التي لها انعكاس مباشر على أصولها ومنها الترفيع في عدد الأسهم والترفيع في قيمتها الإسمية في محاسبتها لما سيترتب عن أي تغير في عدد الأسهم سواء بالترفيع أو التخفيض على منافعها المستقبلية المتوقعة وبمخالفة الحكم المنتقد للفصل 17 من نظام المحاسبة من جهة أن هذا الفصل يفرض عليها القيام بعمليةجرد مرة في السنة على الأقل لعناصر أصولها المالية المتكونة من سندات مساهمتها في الشركتين المذكورتين وتحديد عناصر هذه الأصول وتحيينها ثم تنزيلها بموازنتها وهو ما لم تقم به باستثناء ما أنجزته خلال سنة 1994 بخصوص الأسهم المحاسبة الموزعة عليها من شركة اللف بالألمنيوم والمشروبات الغازية التي تساوي 186 سهما في أصبح عددها الجملي 372 .

3- مخالفة الحكم المنتقد للفصل 19 من نفس نظام المحاسبة للمؤسسات الذي يوجب أن تبرز القوائم المالية للمعقبة ورواياتها وضوابطها الحقيقية بخصوص مساهمتها في رأس مال الشركتين آنفتي الذكر لعدم تسجيل جزء من أسهمها ملك المحاسبة وهو ما لم يتوفر في قضية الحال ومخالفة الفقرتين 16 و 17 من الإطار المرجعي للمحاسبة من جهة أن موازنة المعقبة لم تبرز حقيقة وضعها المالي وتحديد حقيقة مساهمتها في الشركتين آنفتي الذكر وكذلك بخصوصه من جزء كبير من أسهمها في شركة اللف بالألمنيوم والمشروبات الغازية التي ناهزت 14238 سهم و من قيمة الإسمية لأسهمها بالشركة والتي فاقت مرتين القيمة الإسمية المسجلة لسلك الموازنة إضافة إلى مخالفة الحكم المنتقد للفقرات 25 و 26 و 29 من الإطار المرجعي للمحاسبة الذي يوجب على موارد المعقبة ميزة الأمانة حتى تكون قابلة للوثوق بها وأن تتطابق المعلومات المضمنة بها مع القوائم المالية وحفظ وفيسا وهو ما لم يتوفر في الواقع في خصوص الوضع الحقيقي لمساهماتها ومخالفة الفقرات 50 و 52 من الإطار المرجعي للمحاسبة وأحكام الفقرات 1 و 2 و 4 ("أ" و "ج") و 8 من معقبة من جهة عدم انعكاس التوضيحات (م م 07) من جهة عدم إقرار موازنتها للتغيرات المحدثة في مستوى مساهمتها وقيمتها الإسمية وعدم تسجيلها لتدفع في تلك المساهمات لا من حيث عددها ولا قيمتها الإسمية ولا الأسهم المحاسبة باستثناء ما قامت به خلال سنة 1994.

4- خازن الفصل 36 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية والفصل 102 من مجلة المرافعات المدنية والتجارية من جهة اعتماد محكمة الحكم المنتهدة على تقرير منجز من طرف خبير واحد والحال أن الفصل 102 المذكور يجب حيا الإختصاص من طرف الخبير إلا إذا اتفق الطرفان على خبير واحد وهو ما لم يتحقق في قضية الحال.

5- من التفسير من جهة أن جوهر النزاع في القضية الرابطة يتعلق بمدى وجوب تقييد قيمة الأسهم المجانية في موازنة الشركة ليس بمدى خضوع الأرباح المتأتية من تلك الحصص للضريبة باعتبار أن المعقب ضدها ملزمة بتضمين الأرباح المشتملة على هذه الحصص بما بموازنتها بناء على أن امتلاك أسهم جديدة أو الترفع في قيمة الأسهم القديمة يشكل عنصرين جديدا يؤثر إيجابيا على أصولها المالية ومن ثمة على أصولها الصافية بقطع النظر عن مدى خضوع الأرباح الناجمة عنها للضريبة.

بعد الإطلاع على التقرير في الرد على مستندات التعقيب المدلى به من الأستاذ نيابة عن المعقب أشار بتاريخ 29 أفريل 2014 والمتضمن أن الأسهم المجانية غير خاضعة للضريبة باعتبار أنها ناجمة عن إخراج احتياطي برأس مال الشركتين اللتين تمتلك منوبته بحما أسهما وقد تم دفع الضرائب المستوجبة بعنوان ذلك الاحتياطي بناء على أن هذه المسألة هي موضوع إجماع بين المعقبة التي أقرت صلب تقريرها المؤرخ في 9 مارس 2009 بأن ملكية الأسهم المجانية تمنح أرباح حصص غير خاضعة للضريبة بين يدي المساهمين وكذلك أنها متضمنة في الصور الإيداعية ومحكمة الإيداعية وكذلك محكمة الحكم المنتهدة وأن من المبادئ التي أوردتها إقرار محامي المحاسبة المسومية بخصوص النظام القانوني المحاسبي للأسهم المجانية أن التكلفة التاريخية هي المبدأ الذي يجب أن يرد أصول المؤسسة وخصومها و أن إسناد أسهم مجانية ليس له تأثير إلا على تكلفة الأسهم القائمة والاعتماد على اعتبار أن قيمتها صفر وهو ما أكده الخبير المنتدب الذي بين أن قيمة تلك الأسهم لا تبرز تحاشيا إلا عند التفتيت فيها لعدم وجود أي قيمة تاريخية لها إلا أن إدارة الجباية تعللت بتوظيف هذه الأسهم المجانية بعدة نصوص المعقبة تحيين موازنتها في حين أن مفهوم تحيين الموازنة ليس له أي سند قانوني ولم يعتمد عليه الخبير من جهة بناء على أن قيمة الأسهم القائمة المرسمة بالموازنة هي التي ترتفع ضمنا واحتماليا بدون تغيير عند إسناد الأسهم المجانية ولا ينحصر ربح إلا عند التفتيت في تلك الأسهم للغير في ظل ضبط لموازنة لعدددها وقيمتها أما بخصوص خزانة الفصدين 11 و 48 من مجلة الضريبة فقد أشار نائب المعقب ضدها إلى أن التعديلات والتغييرات المحاسبية تتم بحسب التكلفة التاريخية وأن المعقب ضدها لم تعتمد عدم إضافة الأسهم المجانية بموازنتها ولم يؤد ذلك إلى التقيص في أصولها بناء على أن الأسهم المجانية لا قيمة تاريخية لها وليس لها تأثير إلا على الأسهم المسونة بالحاسبة والتي ترتفع قيمتها ضمنا ولا يجوز تحيين ما لا يجوز تحيينه

ذلك أنه يعتبر من بين الناس فبالأراضي والعقارات، تزيد قيمتها ضمناً ولا تتضح هذه القيمة الزائدة إلا عند التفويت فيها.

وبعد الإسراع على بقية الأوراق المشروطة بالملف.

وبعد الإسراع على القانون عدد 40 لسنة 1972 المؤرخ في 1 جوان 1972 المتعلق بالمحكمة الإدارية المتفوح بالتصديق بالقانون اللاحقة له وأخرها القانون الأساسي عدد 2 لسنة 2011 المؤرخ في 3 جانفي 2011

وغيره من القوانين على دخول الأشخاص الطبيعيين والضرورية على الشركات

وغيره من القوانين عدد 112 لسنة 1996 المؤرخ في 30 ديسمبر 1996 والمتعلق بنظام المحاسبة للمؤسسات.

وبعد الإسراع على ما يتخذ استماع الطرفين بالطريقة القانونية لجلسة المرافعة المعينة ليوم 16 مارس 2015، تم الإستماع إلى الاستتار مقرر السيد الحبيب الأطرش في تلاوة ملخص من تقريره الكتابي وحضره مدير إدارة العتبة للأدوات، وتمسك بما ورد بمذكرة التعقيب ولم يحضر نائب المعقب ضدها وبلغه الإسناد.

إلّا ذلك، حذرت القضيّة للمفاوضة والتصريح بالحكم لجلسة يوم 13 أبريل 2015، وبها وبعد المفاوضات القانونية قررت المحكمة التمديد في أجل المفاوضات والتصريح بالقرار إلى جلسة يوم 20 أبريل 2015.

وبها وبعد المفاوضات القانونية صرح بما يلي:

في جوهر الشكوى:

وإن قلنا نطلب التمسك من ميعاده القانوني من له الصفة والمصلحة ومستوفيا لجميع شروطه شكوى جبرية، لذا فقد تمّ قبولها من هذه الناحية.

من جهة الأخرى:

وحيث أن الشركة المعقب ضدها تقدمت أسهما في رأس مال الشركة العامة للخدمات والأشغال وأنه تم توزيع القيمة المسهم الواحد بها من 20 دينار إلى 50 دينار دون أن تتولى الشركة المعقب ضدها تسوية حساباتها المترتبة في القيمة الناتجة عن الترفيع في قيمة السهم والتي تضمنت فقط القيمة التاريخية للسهم الذي قدر بـ 20 دينار. كما أنها حصلت على أسهم مجانية تم توزيعها عليها من طرف شركة اللف بالأبواب والمسوريات الضريبة إلا أنها لم تشمل إدراج قيمة كافة الأسهم التي أصبحت تملكها وحافظت على قيمة الأسهم المسجلة باسمها قبل حصولها على الأسهم المجانية .

وحيث أن الفصل 48 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات التي تنص على أن الفرق بين قيمة الأصول الصافية عند ختم وافتتاح الفترة التي يجب أن تكون المحاسبة أساسا الضريبة على الدخل بعد طرح الإسهامات المضافة وزيادة ما سحبه المستغل أو الشركاء أثناء نفس الفترة، كما تقتضي أحكام الفصل 48 - II من نفس المجلة أنه " لضبط الربح الخاضع للضريبة بالنسبة للمدخرات المدخلة من أو زيادة التأمير تطرح المدخرات الفنية المكونة طبقا للتشريع الجاري به العمل في مادة المدخرات

1- كليا بالنسبة إلى المدخرات الفنية الناتجة :

أ- المدخرات المسجلة بعنوان التأمين على الحياة...

ب- المدخرات الفنية بعنوان التأمين على غير الحياة...

2- إلى حدود 50% من الربح الخاضع للضريبة بعد طرح المدخرات الفنية القابلة للطرح كليًا وقبل طرح الأرباح المعاد استعادتها بالنسبة إلى المدخرات المجاهرة استحقاق التعهدات الفنية".

وحيث يفرض من الأحكام سالفة الذكر أن العبرة بما تضمنته المحاسبة من تدوينات وأن الضريبة لا توظف إلا على الفرق في قيمة الأصول المنصوص عليها بالمحاسبة والتي آلت إلى حصول ربح صافي بعد طرح ما هو عليه من المدخرات، تلك الأحكام.

وحيث أن الفصول 48 و 49 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات التي تنص على أن الفرق بين قيمة السهم الواحد من 20 دينار إلى 50 دينار الذي تم توزيعه في المدخرات قيمة واحدة من شكل أرباح صافية قابلة للتوظيف باعتبار هذه القيمة الزائدة لا

تحصيل الأرباح للشركة المشتركة المعقب ضدها في تلك الأسهم وهي العملية الوحيدة التي تجيز لها المساس بحساباتها وبسجلها غير أنها وبولها على شروطها.

وحيث أن المعقب ضدها في بيع أسهمها للأسهم التي تم الترفيع في قيمتها أو الأسهم المجانية التي تحصلت عليها، فإن الأرباح المشتركة تضمنت حيازة الأسهم التي تمسكها هي القيمة التاريخية للأسهم وهي القيمة التي تعكس تكاليفها عند تلك الأسهم وإنما أن الأسهم المجانية وكذلك الأسهم التي تم الترفيع في قيمتها لم تتسبب للمعقب ضدها في أي تكلفة لأنها تكون فاقدة لأي قيمة محاسبية وهو ما أقره الخبير المنتدب في الطور الابتدائي. ولما لم يرد في مشروع أن الحيازة الخسرية في تونس أجاز تقييد التكلفة التاريخية لأصول الشركة وخصومها ولا تأثر الأرباح المحاسبية على أصول المعقب ضدها إلا تصبح لهذه الأسهم قيمة محاسبية إلا عند التفويت فيها، فإن ما كان الحكم المتخذ استنادا إلى أعمال الخبير المذكور والتي جاءت والحال ما ذكر مؤسسة واقعا وقانونا فإن ما خبيره في هذا الموضوع يكون في غير طريقه وتعين تبعا لذلك رفض هذين المطعنين.

2- من باب المصداق المتعلقة بخرق أحكام الفصل 12 من القانون عدد 112 لسنة 1996 المؤرخ في 30 ديسمبر 1996 والمعلق بنظام المحاسبة العمومية و بخرق أحكام الفصل 17 من القانون عدد 112 لسنة 1996 المؤرخ في 30 ديسمبر 1996 والمتعلق بنظام المحاسبة العمومية و بخرق الفصل 19 من نفس القانون و بخرق الفقرتين 16 و 17 من الإطار المرجعي للمحاسبة و خرق الفقرات 25 و 26 و 29 من الإطار المرجعي للمحاسبة و خرق أحكام الفقرات 1 و 12 و 3 (أ) و 3 (ب) من ديبار المحاسبة المتصلة بالتوظيفات (م م 07) و بخرق الفقرات 1 و 2 و 4 (أ) و 3 (ب) من ديبار المحاسبة المتعلقة بالتوظيفات (م م 07) لوحدة القول فيها:

حيث أن مكتب هيئة مخالفة محكمة الحكم المتقدم للفصل 12 من القانون عدد 112 لسنة 1996 المؤرخ في 30 ديسمبر 1996 والمتعلق بنظام المحاسبة للمؤسسات لما أقرت عدم تولي المعقب ضدها تحيين دوائرها المحاسبية المتعلقة بالبيع في الأسهم التي تمتلكها في شركة اللف بالألمنيوم والمشروبات الغازية و الشركة وأنشأت بالذمة ومخالفة الحكم المتقدم للفصل 17 من نظام المحاسبة من جهة إقراره عدم توليها حيازة الأسهم المحاسبية لها بما بعدية جرد مدة في السنة على الأقل لعناصر أصولها المالية المتكونة من سندات عمومية من أجل أن تكون من المساهمين وتحسين عناصر هذه الأصول وتحيينها ثم تنزيلها بموازنتها و مخالفة الفصل

ولم يهذه الأسباب:

قراره

ألا يوافق على شكلا برفعة الأصل .

كما أن القانوينة على السببية.

في حال القرار عن الدائرة التعقيبية الثانية برئاسة السيد رضا بن محمود وعضوية المستشارين

السيد محمد الهادي الوسلاني وسيد التريكي.

في جلسة بتاريخ 20/01/2015 بحضور كتابة الجلسة السيدة وسيلة النفري.

المستشار المقرّر
الحبيب الأطروش

مدير الكتلة المحكمة
والتوثيق والاستقبال المتقاضين
فتححي الخرزاد

السيد الهادي الوسلاني