

الجمهورية التونسية
وزارة العدل
المحكمة الابتدائية بسوسة
الدائرة الجبائية
القضية ع-3389 دد
تاريخ الحكم : 2018/07/10

حكم جبائي

الحمد لله وحده ، بإسم الشعب التونسي

أصدرت المحكمة الابتدائية بسوسة المنتصبة للقضاء في المادة الجبائية بجلستها العلنية المنعقدة بتاريخ 10 جويلية 2018 برئاسة وكيل رئيسها السيدة
وعضوية القاضيين السيدين
، الممضين عقبه ، وبمساعدة كاتب الجلسة السيد حيدر رحمان

الحكم الآتي بيانه بين:

- المعترضة : شركة ت 7 في شخص ممثلها القانوني ، شركة ذات مسؤولية محدودة ، غير مقيمة ،
مرسمة بالسجل التجاري بسوسة تحت عدد B 27115612010 ، الكائن مقرها الاجتماعي بعمارة الأوس
الطابق السفلي الطريق السياحية 4089 حمام سوسة - سوسة.

نائبها : الأستاذ
الكائن مكتبه

من جهة

- المعارض ضده : رئيس المركز الجهوي لمراقبة الأداءات بسوسة الكائن مقره بقصر المالية شارع
3 سبتمبر 1934 سوسة.

من جهة أخرى

بموجب عريضة الاعتراض المرفوعة إلى كتابة هذه المحكمة والمبلغة للمعارض عليه بتاريخ
18 ديسمبر 2015 بواسطة عدل التنفيذ بدائرة قضاء المحكمة الابتدائية بسوسة الأستاذ محمد

حسب رقمه عدد 11765 والمتضمنة التنبيه عليه بالحضور لدى هذه المحكمة بجلستها المنعقدة يوم 2016/01/19 للنظر في الاعتراض المرفوع ضد مصالح الجباية والآتي بيان موضوعه :

موضوع الدعوى §

يعرض نائب المعارضة أن منوبته خضعت إلى عملية مراجعة جبايئة أولية انتهت فيها الإدارة إلى مطالبتها بأداء مبلغ قدره 6309594.016 دينار. معتبرا أن قرار التوظيف الاجباري قد احتوى خلل شكلي جوهرى يتمثل في عدم تعليل قرار التوظيف المحمول على الإدارة عملا بمقتضيات الفصل 50 من م ح إ ج بما من شأنه أن يؤدي إلى القضاء بإلغاء قرار التوظيف والرجوع في جميع التعديلات التي تضمنها خاصة وأن تعليل قرار التوظيف شكالية أساسية استوجبها المشرع حتى يكون القرار مستوفيا لشروطه ومنشأ لآثاره وقد دأب فقه القضاء على اعتبار أن المشرع أوجب تعليل قرار التوظيف الاجباري صلب الفصل 50 من م ح إ ج لغاية تكريس حقوق و ضمانات المطالب بالأداء مما يجعل من قرار التوظيف الاجباري المشوب بانعدام التعليل أو قصوره مستهدفا للإبطال لمساسه بالحقوق والضمانات الأساسية للمطالب بالأداء. وقد قامت إدارة الجباية في قضية الحال بتعديل قاعدة الضريبة على الشركات لعدم استجابة المعارضة لشروط مباشرة التجارة الدولية الواردة ضمن القانون 42-94 المؤرخ في 1994/03/07 والمنقح بالقانون عدد 59-96 المؤرخ في 1996/07/60 والقانون 102-98 المؤرخ في 1998/11/30 وبتعديل قاعدة الأداء على القيمة المضافة لاقتناء بضائع وخدمات بنظام إيقاف العمل بالأداء على القيمة المضافة دون احترام مقتضيات الفصلين 7 و 10 من مجلة التشجيع على الاستثمار. واكتفت في تعديلها للضريبة على الشركات بالإشارة إلى القانون المتعلق بالتجارة الدولية وإلى النصوص المنقحة له وهي مجموعة نصوص قانونية تتضمن عددا هاما من الفصول دون بيان الأسس التي اعتمدها لإقامة الحجة على عدم توفر شروط ممارسة التجارة الدولية حتى تتمكن المعارضة من تقديم الحجة المضادة وتقديم ما يفيد استجابتها لجميع الشروط الواردة بالقانون والنصوص القانونية المنقحة له. كما أشارت الإدارة في مادة الأداء على القيمة المضافة إلى الفصلين 7 و 10 من مجلة التشجيع على الاستثمار وهما فصلان يتعلق أولهما بالتشجيعات المشتركة التي تتمتع المؤسسات التي تمارس الأنشطة التي تنظمها المجلة ولا يتعرض إلى الأداء على القيمة المضافة فيما يتعلق ثانيهما بتعريف نظام التصدير الكلي ولم يتعرض كذلك لمسألة الأداء على القيمة المضافة. معتبرا أن استناد قرار التوظيف إلى النصوص القانونية المنظمة للتجارة الدولية والتشجيع على الاستثمار دون بيان دقيق للأسس القانونية والواقعية المعتمدة للتعديل والمتصلة

بخصوصيات نشاط المدعية هو مبرر لا يرتقي حسبما استقر عليه فقه القضاء إلى مستوى التعليل القانوني الذي يفترض بيان الأسس القانونية والواقعية المؤدية للنتيجة التي انتهت إليها الإدارة.

مضيفاً أن تبرير الإدارة لعنصري التوظيف جاء مبهماً وغامضاً ولا يتضمن أي توضيح حول طبيعة الشروط التي لم تستجب إليها المدعية وحول طبيعة البضائع والخدمات التي لا يمكن اقتناؤها عملاً بنظام إيقاف العمل بالأداء على القيمة المضافة حتى يتسنى لمنوبته مناقشتها وإعداد وسائل دفاعها على ضوءها مما يجعل قرار التوظيف مشوباً بانعدام التعليل.

مؤكداً على أن شروط ممارسة التجارة تختلف باختلاف النشاط الممارس (تصدير وتوريد بضائع ومنتجات ، القيام بعمليات التجارة الدولية ، الوساطة ، القيام بعمليات توريد وتصدير لبضائع ومنتجات مع مؤسسات مصدرة كليا) .

كما لم تقدم الإدارة ما يفيد عدم استجابة المعترضة للشروط المضمنة بالقانون خاصة وأنها شركة مصدرة كليا غير مقيمة تقوم بعمليات تجارة دولية وهي عمليات متنوعة مما يجعل من بيانها بالتدقيق ضروري لمعرفة ما إذا كانت هذه العمليات خاضعة للضريبة على الشركات ولالأداء على القيمة المضافة كما تدعي الإدارة أم لا .

وانعدام التعليل في هذه الحالة يلحق مضرة بالمعترضة باعتبار أن التعليل قد أوجب المشرع لغاية تكريس حقوق و ضمانات المطالب بالأداء وذلك ببيان الأسس القانونية والواقعية التي اعتمدها الإدارة لتعديل الوضعية الجبائية وإصدار قرار التوظيف الاجباري حتى يتسنى له مناقشتها وإعداد وسائل دفاعه على ضوءها .

II - بصفة احتياطية: الإخلالات المتعلقة بمضمون وسند التعديلات

يتضح بالرجوع إلى قرار التوظيف الإجباري موضوع اعتراض المدعية أنه قد احتوى على العديد من الإخلالات المتعلقة بمضمون وسند التعديلات التي سيتعرض إليها تباعاً .

1- في مادة الضريبة على الشركات:

جاء بقرار التوظيف الإجباري أنه تمت مراجعة الوضعية الجبائية لمنوبته وذلك لتعمدها للطرح الكلي للأرباح المتأتية من عمليات التجارة الدولية بعنوان التصدير بالرغم من عدم الاستجابة لشروط مباشرة التجارة الدولية الواردة ضمن القانون 94-42 المؤرخ في 07/03/1994 والمنقح بالقانون عدد 59-96 المؤرخ في 06/07/1996 والقانون 98-102 المؤرخ في 30-11-1998 .

وكما سبق بيانه، فقد جاء هذا العنصر من قرار التوظيف غير معلل إذ لم تبيّن الإدارة صلب تقريرها العناصر التي تقضى منوبته من صنف شركات التجارة الدولية والتي اعتمدها لتعديل الوضعية الجبائية وللإصدار قرار التوظيف الإجباري فجاء هذا العنصر مبهماً وغامضاً .

وعلى كل حال، فإن موقف الإدارة لا يستقيم قانوناً وذلك لتضمن النصوص القانونية المشار إليها لعديد الشروط التي تتعلق بطبيعة نشاط شركات التجارة الدولية وبشكلها وبإجراءات تكوينها وهي شروط استجابت لها المدعية وتفصيلها كما يلي:

طبيعة نشاط شركات التجارة الدولية

لقد ميز الفصل 2 (جديد) من القانون المؤرخ في 1994/03/07 والمتعلق بالنظام المنطبق على ممارسة أنشطة شركة التجارة الدولية كما وقع تنقيحه بمقتضى القانون المؤرخ في 1996/07/06 بين ثلاثة أنواع من الأنشطة التي يمكن أن تمارسها شركات التجارة الدولية وهي التصدير والتوريد والتجارة الدولية والوساطة.

والمشروطة هي شركة تجارة دولية غير مقيمة ومصدرة كليا تقوم بتوفير أكثر من 100 موطن شغل ومقرها بسوسة ويتمثل نشاطها أساسا في التجارة الدولية «Négoce international» وفي تصدير بضائع ذات منشأ تونسي وبالتالي فإن نشاطها يستجيب لأنشطة شركات التجارة الدولية على معنى التشريع الجاري به العمل.

كما اقتضى الفصل 2 (جديد) في فقرته 3 أنه "تعتبر بموجب أحكام هذا القانون شركات تجارية دولية الشركات التي تحقق 50 % على الأقل من مبيعاتها من صادرات بضائع ومنتجات ذات منشأ تونسي بيد أن النسبة المئوية المذكورة أعلاه يمكن الحد منها إلى 30 بالمائة في صورة تحقيق الشركة رقما أدنى من مبيعاتها السنوية من صادرات بضائع ومنتجات ذات منشأ تونسي."

واعتبرت الإدارة في ردها على اعتراض منوبته على نتائج المراجعة الجبائية المبلغ بتاريخ 2015/06/02 (وثيقة عدد 3) أن المنع لا تحقق الحد الأدنى من المبيعات السنوية لصادرات بضائع ومنتجات ذات منشأ تونسي.

واعتبرت أنبني تطبيق الإدارة للفصل 2 على سوء فهم لأحكامه ولنصوصه التطبيقية بينها. فيما يلي:
لا جدال أن المشرع فرض تحقيق حد أدنى من المبيعات السنوية بعنوان الصادرات بضائع ومنتجات ذات منشأ تونسي.

وكما نص الفصل 2 (جديد) في فقرته الأخيرة على أنه "يضبط بقرار من الوزير المكلف بالتجارة الحد الأدنى المذكور أعلاه وطريقة احتساب رقم المبيعات من صادرات بضائع ومنتجات ذات منشأ تونسي..."

و جاء بقرار وزير التجارة المؤرخ في 1998/12/3 المتعلق بضبط الحد الأدنى للمبيعات المحققة من صادرات البضائع والمنتجات ذات منشأ تونسي وطرق احتسابه وكذلك تحديد ناتج عمليات التجارة الدولية والوساطة في فصله الأول ما يلي "تشمل المبيعات المنصوص عليها بالفصل 2 (جديد) من القانون عدد 42 لسنة 1994 المؤرخ في 7 مارس 1994، بالنسبة للشركات الغير مقيمة، الواردات المحققة لحساب المتعاملين في التجارة الخارجية والمعدة للاستهلاك بالسوق المحلية وكذلك الصادرات المتأتية من البضائع والمنتجات ذات المنشأ التونسي."

يتضح من قرار وزير التجارة المشار إليه أعلاه أن قاعدة المبيعات السنوية التي يجب اعتمادها لاحتساب الحد الأدنى من المبيعات المنصوص عليها بالفصل 2 تشمل الواردات المعدة للاستهلاك بالسوق المحلية وصادرات البضائع والمنتجات ذات المنشأ التونسي لا تشمل بقية المبيعات على غرار تلك المتأتية من عمليات التجارة الدولية.

واعتبرت أنبني مركز النهوض بالصادرات هذا التمشي معتبرا في توضيح للتراتب المنظمة للتجارة الدولية أن شركات التجارة الدولية غير المقيمة مطالبة بتحقيق 80 بالمائة من مبيعاتها من خلال تصدير منتجات ذات منشأ تونسي والتي طبقا لقرار وزير التجارة المؤرخ في 1998/12/03 تتكون من منتجات موردة ومعدة للاستهلاك بالسوق المحلية وصادرات المنتجات ذات المنشأ التونسي وأن كل من التجارة الدولية والوساطة تخرجان عن نطاق المبيعات (وثيقة عدد 4).

أن مبيعات المصنعة عملا بأحكام قرار وزير التجارة تكون مفصلة كالتالي:

				السنة
2013	2012	2011	2010	
0	0	0	0	المبيعات بعنوان الواردات المعدة للاستهلاك بالسوق المحلية
د 80.313,000	د 49.111,000	د 56.410,000	0	المبيعات بعنوان صادرات البضائع والمنتجات ذات المنشأ التونسي
% 100	% 100	% 100	% 0	نسبة صادرات البضائع ذات المنشأ التونسي من المبيعات السنوية

يتضح مما سبق أن المصنعة لم تحقق أي مبيعات بعنوان سنة 2010 وقد حققت في كل من 2011 و 2012 و 2013 100 % من مبيعاتها بعنوان تصدير منتجات و بضاع ذات منشأ تونسي وبالتالي فإن الحد الأدنى للمبيعات المنصوص عليه بالفصل 2 قد وقعت مراعاته من قبل منوبه الأمر الذي يكسبها صفة شركة تجارة دولية.

و لعل أخطأت الإدارة في تطبيق القانون بقولها في ردها علنا اعتراض المصنعة على نتائج المراجعة الجبائية المبلغ بتاريخ 2015/06/02 ما يلي "حيث بلغت نسبة تصدير منتجات ذات منشأ تونسي (0.30 بالمائة) خلال سنة 2011 و(0.16 بالمائة) سنة 2012 و(0.16 بالمائة) سنة 2013 من أرقام المعاملات المحققة خلال السنوات المذكورة".

و يتمثل خطأ الإدارة في مقارنتها لنسبة المبيعات برقم المعاملات الذي تحققه المصنعة وليس بقاعدة المبيعات التي حددها المشرع والتي تشمل فقط المبيعات المتأتية من توريد البضائع المعدة للاستهلاك بالسوق المحلية وصادرات البضائع ذات المنشأ التونسي.

وتبعاً لذلك فإن ما تمسكت به الإدارة من أن المصنعة لا تحقق الحد الأدنى للمبيعات السنوية هو أمر يتعارض وأحكام الفصل 2 من القانون المنظم لشركات التجارة الدولية وأحكام الفصل 1 من قرار وزير التجارة المؤرخ في 1998/12/3 والمتعلق بضبط الحد الأدنى للمبيعات.

- شكل شركة التجارة الدولية

المعترضة هي شركة مصدرة كلياً غير مقيمة.

و نص الفصل 2 مكرر من قانون 1994 صراحة على أنه يمكن لشركات التجارة الدولية أن تمارس نشاطها بوصفها مقيمة أو غير مقيمة حسب تراتيب الصرف الجاري بها العمل.

و لعل خول المشرع في الفصل 7 مكرر من قانون 1994 لشركات التجارة الدولية أن تتخذ شكل شركات مصدرة كلياً شريطة أن تحقق 80 بالمائة على الأقل من مبيعاتها من التصدير وهو شرط تستجيب له المنوبة لأنها تحقق 100% من مبيعاتها بعنوان تصدير لمنتجات ذات منشأ تونسي.

وتبعاً لذلك فإن ما تمسكت به الإدارة من أن نشاط منوبه لا يستجيب لشروط ممارسة التجارة الدولية يتعارض مع أحكام الفصلين 2 مكرر و 7 مكرر من القانون المنظم لشركات التجارة الدولية.

- اجراءات تكوين شركات التجارة الدولية

يفرض الفصل 4 من القانون المتعلق بشركات التجارة الدولية على مكوني تلك الشركات إيداع تصريح لدى الوزارة المكلفة بالتجارة كما يفرض الفصل 5 من ذات القانون رأس مال أدنى يقدر بـ 150.000 دينار.

وتم استجابات المصيبة لشرطي الفصلين 4 و5 من القانون وذلك من خلال شهادة إيداع التصريح المسلمة من مركز النهوض بالصادرات تحمل العدد 10246 بتاريخ 2010/06/22 (وثيقة عدد 5) والتي تم تجديدها في 2012 و2014 (وثيقة عدد 6) ومن خلال سجلها التجاري "قيمة رأس المال: 150.000 دينار" (وثيقة عدد 7)

كما أسند كذلك للمصيبة من الاعتماد 59 الذي يمكنها من القيام بعمليات تصدير بوصفها شركة تجارة دولية غير مقيمة (وثيقة عدد 8)

يشح بالرجوع الى وقائع قضية الحال، يتضح أن جميع شروط ممارسة التجارة الدولية الواردة بالقانون المتعلقة بالنظام المنطبق على ممارسة أنشطة شركات التجارة الدولية والنصوص المنقحة له متوفرة في المصيبة وبالتالي فإن قول الإدارة بأنه تم إدماج الأرباح المتأتية من عمليات التجارة الدولية لعدم استجابة منوبته للشروط الواردة بالقانون المنظم لشركات التجارة الدولية هو قول مردود عليها لعدم تأسيسه من الناحية القانونية والواقعية.

وتبعاً لذلك فإن ما تمسكت به الإدارة بأن نشاط منوبته لا يستجيب لشروط ممارسة التجارة الدولية يتعارض مع أحكام الفصلين 4 و5 من القانون المنظم لشركات التجارة الدولية.

لذا يتجه بالإستناد إلى ما سبق شرحه طلب الحكم بإلغاء قرار التوظيف الإجباري المعترض عليه.

2- في مادة الأداء على القيمة المضافة :

جاء بالفصل 7 مكرر أنه تنسحب الامتيازات المنصوص عليها بمجلة التشجيع على الاستثمار والخاصة بالشركات المصدرة كلياً أو جزئياً على شركات التجارة الدولية حسب نوعيتها.

ويستفاد من الانتفاع بنظام إيقاف العمل بالأداء على القيمة المضافة هو من الامتيازات التي تتمتع بها الشركات المصدرة كلياً.

وقامت المصيبة باقتناء معدات وتجهيزات تحت نظام توقيف العمل بالأداء على القيمة المضافة بصفتها شركة مصدرة كلياً وبمقتضى شهادة في الانتفاع بنظام توقيف العمل بالأداء على القيمة المضافة كما هو ثابت من خلال نسخ من الشهادات المظروفة بالملف (وثيقة عدد 9).

وقد ترتب عن سحب الإدارة للامتيازات التي تتمتع به المصيبة بصفتها شركة تجارة دولية مصدرة كلياً سحب نظام إيقاف العمل بالأداء على القيمة المضافة المسند لها وتعديل وضعيتها الجبائية في مادة الأداء على القيمة المضافة.

ونظراً لكون سحب الإدارة للامتيازات التي تتمتع بها منوبته بوصفها شركة تجارة دولية مصدرة كلياً وغير مقيمة، كان غير معلل صلب قرار التوظيف موضوع دعوى الحال ومبيناً من خلال المراسلات المتبادلة بين الطرفين على خرق وسوء فهم للتشريع الجاري به العمل فإن يتجه طلب إلغاء التعديلات المتعلقة الأداء على القيمة المضافة كنتيجة لإلغاء التوظيف المتعلقة بالضريبة على الشركات.

طالباً على ذلك الأساس قبول مطلب الاعتراض شكلاً وفي الأصل إحالة الملف على السيد القاضي المقرر لإجراء المحاولة الصلحية طبق القانون ثم الحكم بإلغاء قرار التوظيف الإجباري عدد 2015/2045 الصادر بتاريخ 16 أكتوبر 2015.

§ الإجراءات بالجلسة §

و بموجب ذلك قيدت القضية بالدفتر المخصص لنوعها تحت عدد 3389. وأذن بنشرها بالجلسة التحضيرية المعينة لها بالإستدعاء بتاريخ 20.16/04/15... وبها حضر الأستاذان وعدم مؤيد وبالطلب صرف القضية للطور العلني وحضرت ممثلة الإدارة وتمست تقريرين وطلبت التأخير للإداء بمحض التبليغ.

عندها قررت المحكمة تطبيقاً لأحكام الفصل 60 من م ح إ ج إحالة القضية على الطور الصلحي وقد تولى القاضي الصلحي بموجب ذلك عقد جلسات صلحية تمسك خلالها كل طرف بموقفه وتعذر تبعا لذلك إجراء الصلح وتولى القاضي الصلحي تحرير تقرير في ختم الطور الصلحي بالفشل بتاريخ 20.16/02/15.

و بموجب ذلك تم نشر القضية بالطور الحكمي وتتالي نشرها بعدة جلسات اقتضاها سيرها العادي تبادل خلالها الطرفان ما لهما من ملحوظات كتابية ولما أصبحت القضية جاهزة للفصل صرفت للمرافعة بجلاسة يوم 20.18/05/15 وبها حضر الأستاذان وتمسك وحضرت ممثلة الإدارة وتمسكت.

واثر ذلك قررت المحكمة حجز القضية للمفاوضة و التصريح بالحكم بجلاسة يوم 20.18/07/15 وبها وبعد المفاوضات القانونية صرح علنا بما يلي :

§ المستندات §

حيث كانت الدعوى تهدف إلى طلب الحكم طبق ما تضمنته عريضتها

وحيث أدلى نائب المعارض تأييدا للدعوى بـ :

- أصل قرار التوظيف الإجباري
- أصل محضر تبليغ قرار التوظيف
- نسخة من الروا على الاعتراض على نتائج المراجعة الجبائية الأولية.
- نسخة من مراسلة مركز التوظيف بالطائرات
- نسخة من شهادة تصريح
- نسخة من شهادة تجديد إيداع التصريح بتاريخ 2012/06/22 ونسخة مطابقة للأصل من شهادة تجديد إيداع التصريح بتاريخ 2014/06/22.
- مضمون من السجل التجاري
- نسخة مطابقة للأصل من تجديد الحصول على رخص الاعتماد 59
- نسخة مطابقة للأصل من شهادات في الانتفاع بنظام توثيق العمل بالأدوات والمعاليم الفوظفة على رقم المعاملات.

وحيث جواباً عن الدعوى لاحظت ممثلة الإدارة بـ

المطعن (1).

رداً على المطعن الأول ، تتمسك الإدارة بصحة قرار التوظيف الإجباري و تعليله التعليل الكافي كالتنصيص على المراجع القانونية المعتمدة.

المطعن (2).

طبقاً لأحكام الفصل 2 من القانون عدد 59 لسنة 1996 المؤرخ في 06 جويلية 1996 الذي الغي و عوض الفصل 2 من القانون عدد 42 لسنة 1994 المؤرخ في 07 مارس 1994 :
يتمثل نشاط التجارة الدولية في تصدير و توريد بضائع و منتوجات و كذلك في القيام بكل نوع من عمليات التجارة الدولية و الوساطة .
تخضع ممارسة التجارة الدولية و الوساطة إلى الشروط و الترتيب المحددة من طرف البنك المركزي التونسي .

* تعتبر بموجب أحكام هذا القانون شركات تجارة دولية الشركات التي تحقق (50 %) على الأقل من مبيعاتها من صادرات بضائع و منتوجات ذات منشأ تونسي و ان هاته النسبة يمكن الحد منها إلى (30 %) في صورة تحقيق الشركة لرقم معاملات متأتي من تصدير سلع ذات منشأ تونسي لا يقل عن مليون ديناراً .

* كما تعد شركات تجارة دولية الشركات التي ينحصر نشاطها في عمليات التوريد و التصدير لبضائع و منتوجات مع مؤسسات مصدرة كليا كما نصت عليها مجلة تشجيع الاستثمارات الصادرة بالقانون عدد 120 لسنة 1993 المؤرخ في 27 ديسمبر 1993 .

* في حين الشركات التجارة الدولية المقيمة و غير المقيمة التي تحقق نسبة ضئيلة من مبيعاتها المتأتية من صادرات منتوجات ذات منشأ تونسي مقارنة بنتاج عمليات التجارة و الوساطة الدولية ، لا يمكن اعتبارها شركات تجارة دولية .

كما يجدر التذكير على أن شركات التجارة الدولية المقيمة و غير المقيمة التي تحقق

رقم معاملات متأتي بصفة حصريّة من ناتج عمليات التجارة و الوساطة الدولية لا يمكن

اعتبارها شركات تجارة دولية حيث يجب أن يكون ناتج عمليات التجارة

الدولية ثانويا مقارنة برقم المعاملات المتأتي من تصدير سلع ذات منشأ

تونسي .

و تتكون قيمة ناتج عمليات التجارة الدولية التي تؤخذ بعين الاعتبار عند احتساب مبلغ رقم

المعاملات السنوي الأدنى من صادرات بضائع و منتوجات ذات منشأ تونسي ، من الفارق بين

مبلغ البيوعات المحققة بالخارج لبضائع ذات منشأ أجنبي و مبلغ الشراءات المتعلقة بها .

و بالتالي ، و نظرا لعدم استجابة الشركة المذكورة اعلاه لشروط ممارسة نشاط التجارة الدولية

فلا يمكنها الانتفاع بنظام توقيف العمل بالأداء على القيمة المضافة تحت نظام التصدير الكلي

و تبقى خاضعة للضريبة حسب القانون العام .

وحيث رنا على نفس الإدارة لاحظ الأستان

تمحورت دفعوات الإدارة الجبائية في نقطة واحدة تتمثل في عدم إستجابة منوبته لشروط ممارسة نشاط التجارة الدولية مما يجعلها خاضعة للضريبة حسب القانون العام إستنادا إلى ما يلي:

✓ أنه تعتبر شركات تجارة دولية الشركات التي تحقق (50 بالمائة) على الأقل من مبيعاتها من صادرات بضائع و منتوجات ذات منشأ تونسي .

✓ أن شركات التجارة الدولية المقيمة و غير المقيمة التي تحقق نسبة ضئيلة من مبيعاتها المتأتية من صادرات منتوجات ذات منشأ تونسي مقارنة بنتائج عمليات التجارة و الوساطة الدولية لا يمكن اعتبارها شركات تجارة دولية ذلك أنه "يجب أن يكون ناتج عمليات التجارة الدولية ثانويا مقارنة برقم المعاملات المتأتي من تصدير سلع ذات منشأ تونسي" .

✓ أن قيمة ناتج عمليات التجارة الدولية التي تؤخذ بعين الاعتبار عند احتساب مبلغ رقم المعاملات السنوي الأدنى من صادرات بضائع و منتوجات ذات منشأ تونسي تتكون من الفارق بين مبلغ البيوعات المحققة بالخارج لبضائع ذات منشأ أجنبي و مبلغ الشراءات المتعلقة بها .

و لهذا إنحصر الخلاف حول البت في مدى إستجابة منوبته لشروط ممارسة التجارة الدولية طبقا للقانون عدد 42-94 المؤرخ في 1994/03/07 (المنقح بالقانون المؤرخ في 1996/07/06 و القانون المؤرخ في 1998/11/30) المتعلق بالنظام المنطبق على ممارسة أنشطة شركات التجارة الدولية و بالتالي تمتعها بالإميازات الجبائية المرتبطة به .

و حيث جاءت دفعوات الإدارة الجبائية المذكورة مخالفة للقانون و حرية بالرفض كما سيلبي بيانه:

1. في الرد على دفع الإدارة الجبائية المتعلق بأولوية نشاط تصدير البضائع ذات المنشأ التونسي بالمقارنة مع نشاط التجارة الدولية والوساطة

إعتبرت الإدارة الجبائية في تقريرها أن شركات التجارة الدولية المقيمة وغير المقيمة التي تحقق نسبة ضئيلة من مبيعاتها المتأتية من صادرات منتجات ذات منشأ تونسي مقارنة بنتائج عمليات التجارة والوساطة الدولية لا يمكن إعتبارها شركات تجارة دولية.

و كما نص الفصل 2 من القانون عدد 42-94 المؤرخ في 07/03/1994 أنه "يتمثل نشاط شركات التجارة الدولية في تصدير وتوريد بضائع ومنتجات وكذلك في القيام بكل نوع من عمليات التجارة الدولية والوساطة".

كما لم يميز القانون المذكور بين الأنشطة التي يجب أن تمارسها الشركات بصفة أصلية والأنشطة التي يجب أن تمارسها بصفة ثانوية.

غير أن الإدارة الجبائية ميزت حيث لم يميز المشرع ووضعت شروطا جديدة لممارسة نشاط التجارة الدولية لم يضعها المشرع.

و كما إقتضى الفصل 532 من م إ ع أن نص القانون لا يحتمل إلا المعنى الذي تقتضيه عبارته بحسب وضع اللغة وعرف الإستعمال ومراد واضع القانون.

وكما جاء بالفصل 533 م إ ع أنه إذا كانت عبارة القانون مطلقة جرت على إطلاقها.

كما أن إشتراط الإدارة الجبائية أن تكون ممارسة التجارة الدولية ثانوية بالمقارنة مع ممارسة نشاط تصدير المنتجات ذات المنشأ التونسي لا يجد أساسا له في صريح عبارات الفصل 2 من القانون عدد 42-94 التي جاءت مطلقة مما يجعل من هذا الدفع حريا بالرفض.

كما أن الشرط الذي وضعه المشرع لإعتبار الشركة من صنف شركات التجارة الدولية هو أن تحقق خمسين بالمائة على الأقل من مبيعاتها من صادرات بضائع ومنتجات ذات منشأ تونسي عملا بالفصل 2 من القانون المؤرخ في 07/03/1994.

و خلافا لما جاء في قرار التوظيف الإجباري، فإن منوبه قد حققت خلال السنوات موضوع المراجعة 100 % من مبيعاتها من صادرات بضائع ذات منشأ تونسي كما هو مبين بعريضة الاعتراض على قرار التوظيف الإجباري (يراجع الجدول التفصيلي بالصفحة 5 من عريضة الاعتراض).

و لبيان طريقة إحتساب رقم المبيعات من صادرات بضائع ومنتجات ذات منشأ تونسي، فإنه يتعين الرجوع إلى قرار الوزير المكلف بالتجارة المؤرخ في 10 سبتمبر 1996 كما وقع إتمامه بقرار وزير التجارة المؤرخ في 3 ديسمبر 1998 المشار إليه بالفصل 2 فقرة أخيرة من القانون المؤرخ في 07/03/1994.

كما أن الإدارة لم تأخذ بعين الإعتبار الشروط الواردة بقرار الوزير المكلف بالتجارة الذي ضبط طريقة إحتساب رقم المبيعات من صادرات بضائع ومنتجات ذات منشأ تونسي مما جعلها تتوصل إلى نتائج مخالفة للواقع والقانون كما سيقع بيانه في ما يلي.

2. في الردّ على دفع الإدارة الجبائية بخصوص طريقة إحتساب الحد الأدنى من صادرات بضائع ومنتجات ذات منشأ تونسي

يتضح من ردّ الإدارة الجبائية عند بيانها لطريقة إحتساب رقم المبيعات السنوي من صادرات بضائع ومنتجات ذات منشأ تونسي أنها أساءت فهم وتطبيق قرار وزير التجارة الذي ضبط طريقة الإحتساب كما أنها وقعت في خلط بين النظام المنطبق على الشركات المقيمة والشركات غير المقيمة.

وَعَمَّ جاء في تقرير الإدارة أنه "تتكون قيمة ناتج عمليات التجارة الدولية التي تؤخذ بعين الإعتبار عند إحتساب مبلغ رقم المعاملات السنوي الأدنى من صادرات بضائع ومنتجات ذات منشأ تونسي من الفارق بين مبلغ البيوعات المحققة بالخارج لبضائع ذات منشأ أجنبي ومبلغ الشراءات المتعلقة بها".

إلا أن الإدارة الجبائية إكتفت بالتنصيص على مقتضيات الفصل 3 من قرار وزير التجارة المؤرخ في 10 سبتمبر 1996 المتعلق بضبط الحد الأدنى للمبيعات المحققة من صادرات البضائع والمنتجات ذات منشأ تونسي وطرق إحتسابه وكذلك تحديد ناتج عمليات التجارة الدولية والوساطة الذي يدخل في قاعدة المبيعات، دون أن تضع هذا الفصل في إطاره القانوني (مؤيد عدد 1).

و الفصل 3 من قرار وزير التجارة المذكور يتعلّق بإحتساب المبيعات السنوية المحققة من صادرات البضائع والمنتجات ذات المنشأ التونسي بالنسبة لشركات التجارة الدولية المقيمة مثلما يتضح من الفصل 2 من نفس القرار المذكور الذي جاء فيه "تشمل المبيعات السنوية المنصوص عليها بالفصل الأول [أي المبيعات السنوية المحققة من صادرات بضائع ومنتجات ذات منشأ تونسي]، قيمة صادرات البضائع والمنتجات ذات منشأ تونسي وناتج عمليات التجارة الدولية والوساطة بالنسبة للشركات الدولية المقيمة".

كما يتضح من الفصيلين 2 و3 من قرار وزير التجارة المؤرخ في 10 سبتمبر 1996 أن ضبط قيمة المبيعات السنوية المتأتية من بضائع ومنتجات ذات منشأ تونسي بالنسبة لشركات التجارة الدولية المقيمة يكون كما يلي:

المبيعات السنوية المعتمدة كأساس لضبط الحد الأدنى للمبيعات المحققة من صادرات البضائع والمنتجات ذات منشأ تونسي بالنسبة للشركات المقيمة = قيمة صادرات بضائع ومنتجات تونسية + ناتج عمليات التجارة الدولية والوساطة.

و أمام الفراغ التشريعي الذي حصل بخصوص إحتساب المبيعات السنوية المحققة من صادرات منتجات تونسية بالنسبة لشركات التجارة الدولية غير المقيمة (أي التي يملك رأس مالها غير المقيمين التونسيين أو الأجانب وذلك بتوريد عملة قابلة للتحويل تساوي 66 % على الأقل من رأس المال)، صدر قرار من وزير التجارة مؤرخ في 03 ديسمبر 1998 يتعلّق بإتمام القرار المؤرخ في 10 سبتمبر 1996 المذكور أعلاه والذي أضاف إلى الفصل 2 من القرار المذكور الفقرة التالية:

"تشمل المبيعات المنصوص عليها بالفصل 2 (جديد) من القانون عدد 42 لسنة 1994 المؤرخ في 7 مارس 1994، بالنسبة للشركات الغير مقيمة، الواردات المحققة لحساب المتعاملين في التجارة الخارجية والمعدة للإستهلاك بالسوق المحلية، وكذلك الصادرات المتأتية من البضائع والمنتجات ذات المنشأ التونسي..." (مؤيد عدد 2)

كما يتضح من الفقرة الثانية من الفصل 2 من قرار وزير التجارة المؤرخ في 10 سبتمبر 1996 كما وقع إتمامه بقرار وزير التجارة المؤرخ في 3 ديسمبر 1998 أن ضبط قيمة المبيعات السنوية المتأتية من بضائع ومنتجات ذات منشأ تونسي بالنسبة لشركات التجارة الدولية غير المقيمة يكون كما يلي:

المبيعات السنوية المعتمدة كأساس لضبط الحد الأدنى للمبيعات المحققة من صادرات البضائع والمنتجات ذات منشأ تونسي بالنسبة للشركات غير المقيمة = الواردات المحققة لحساب المتعاملين في التجارة الخارجية والمعدة للإستهلاك بالسوق المحلية + صادرات بضائع ومنتجات تونسية.

و يتضح من الفصل 2 من قرار وزير التجارة المذكور كما وقع إتمامه في 3 ديسمبر 1998 أنه لغاية ضبط قيمة مبيعات البضائع والمنتجات ذات المنشأ التونسي، فإن ناتج التجارة الدولية يقع إعتماده فقط بالنسبة لشركات التجارة الدولية المقيمة ولا يقع إعتماده بالنسبة لشركات التجارة غير المقيمة.

ولقد أكدت الإدارة العامة للتشريع الجبائي ما سبق في موقفها عدد 871 المؤرخ في 6 ماي 2015 بخصوص توضيح النظام الجبائي المنطبق على العمليات التي تقوم بها شركات التجارة الدولية إذ جاء فيه ما يلي:

"وعلى هذا الأساس، وفي الحالة الخاصة، وباعتبار أن الشركة موضوع مكتوبكم هي غير مقيمة، وسوف لن ينحصر نشاطها في عمليات التوريد والتصدير لبضائع ومنتجات مع مؤسسات مصدرة كليا، فهي تبقى مطالبة بتوفير الحد الأدنى من المبيعات السنوية لصادرات البضائع والمنتجات ذات المنشأ التونسي دون أن يأخذ بعين الإعتبار الحد الأدنى المذكور ناتج عمليات التجارة الدولية والوساطة، حتى يمكنها الإنتفاع بالنظام الجبائي المتعلق بالتصدير بعنوان الأرباح المتأتية من عمليات التجارة الدولية والوساطة الدولية" (مؤيد عدد 3).

و على بين مركز النهوض بالصادرات في توضيحه للنظام القانوني المنطبق على شركات التجارة الدولية أنه بخصوص شركات التجارة الدولية غير المقيمة، فإن مبيعاتها السنوية طبقا لوزير التجارة المؤرخ في 3 ديسمبر 1998 تتكون من المنتجات الموردة والمعدة للإستهلاك بالسوق المحلية والصادرات من المنتجات ذات المنشأ التونسي. ويقع إقصاء التجارة الدولية (négoce international) والوساطة (courtage international) من هذه المبيعات (مؤيد عدد 4).

« Pour les SCI non résidentes, ce qui est inclus dans les ventes, conformément à l'arrêté du ministre du commerce du 3 décembre 1998, sont les produits importés et destinés pour la mise à la consommation sur le marché local ainsi que les exportations de produits d'origine tunisienne. Tout ce qui est négoce et courtage est exclu de ces ventes, tout en ayant la possibilité d'être exercé ».

كما يتضح مما سبق وأن الإدارة الجبائية قد أساءت تطبيق القانون عندما خالفت أحكام الفصل 2 من قرار وزير التجارة المؤرخ في 10 سبتمبر 1996 كما وقع إتمامه بقرار وزير التجارة المؤرخ في 3 ديسمبر 1998.

وبالتالي فإن إحتساب الإدارة الجبائية لكامل رقم المعاملات المحقق من طرف منوثة بما في ذلك رقم المعاملات المتأتي من نشاط التجارة الدولية (négoce international) لضبط قيمة المبيعات السنوية المحققة من صادرات منتجات تونسية يكون مخالفا للقانون ولموقف الفقه الإداري الجبائي نفسه.

وبما أن منوبة هي شركة غير مقيمة كما يتضح من تركيبة رأس مالها (مؤيد عدد 5) وبما أن ناتج عمليات التجارة الدولية التي قامت بها المنوبة لا يدخل في قاعدة احتساب المبيعات السنوية من المنتجات ذات المنشأ التونسي، فإن منوبة تكون قد حققت في كل من سنة 2011 و2012 و2013، 100% من مبيعاتها بعنوان تصدير منتجات و بضائع ذات منشأ تونسي وبالتالي فإن الحد الأدنى المنصوص عليه بالفصل 2 من القانون المؤرخ في 7 مارس 1994 قد وقعت مراعاته من طرف المنوبة الأمر الذي يجعلها منتفعة بأحكام القانون المذكور ومحقة في طلب الحكم بإلغاء قرار التوظيف الإجباري لمخالفته للواقع والقانون.

و فضلا عن ذلك، فإن وزارة التجارة قد قبلت تجديد شهادة إيداع التصريح بنشاط منوبة كشركة تجارة دولية بعد أن تثبتت من إستجابة المنوبة لشروط ممارسة التجارة الدولية وإحترامها لشرط الحد الأدنى من المبيعات المحققة من صادرات البضائع والمنتجات ذات منشأ تونسي طبقا للفصل 2 من القانون المؤرخ في 7 مارس 1994 وبناء على الوثائق الديوانية والمحاسبية المثبتة لذلك (مؤيد عدد 6).

رئيس جلسة يوم 108 141 2016 أصدرت المحكمة حكما تحضيرا فاعليا
بمكلفين الخبراء

الوثائق المحاسبية المسوكة من العملية وتصديدها إلى المحاكم تمارس نشاط
تجاري، ولية على معنى أحكام الفصل 2 من القانون عدد 42 لسنة 1994
المؤرخ في 07/03/1994 والمتعلق بالنظام الفعلي على ممارسة أنشطة
شركات التجارة الدولية من خلال استعراض نسبة مبيعاتها من صادرات بضائع
ومنتجات ذات منشأ تونسي بعنوان السنوات المشمولة بعملية التراجحة وتصديدها
وحامه التصديرات المحققة على الوضعية الحسابية العملية على ضوء ذلك وضبط قاعدية
احتساب الأمدادات المسترجعة عند الاقتضاء.
وصف أنشأ الخبراء المشهورون أعمالهم الفعولة طلب تقريرهم المؤرخ في 06/10/1997 والذي خلصوا فيه

(1)- إن شركة "ت7" تمسك محاسبية قانونية على معنى القانون عدد 112 لسنة 1996 المؤرخ في 30/12/1996 و المتعلق بنظام محاسبة المؤسسات و هي تمسك دفاتر محاسبية مطابقة للفصل 11 و 12 و 13 و 14 و 15 من القانون المذكور.

(2)- و لهذا تبين لهم أن نسبة تصدير البضائع ذات المنشأ التونسي من طرف الشركة المدعية كانت تتراوح بين 0,16% و 0,30% (أقل من 1%) خلال الفترة 2011 ← 2013.

و بالتالي تعتبر هذه النسبة ضئيلة (0,30%) مقارنة برقم معاملاتها الجملي و هو ما يتعارض مع القانون عدد 94/42 و النصوص المنقحة له.
و لهذا لاحظوا أن جل رقم المعاملات المصدر التي تقوم به الشركة المدعية ينحصر في تجارة المنتجات و البضائع ذات منشأ أجنبي لحرفاء أجنبي و هو ما يتعارض مع قرار وزير التجارة المؤرخ في 03/12/1998.

هكذا يستنتج على هذا الأساس أنه لا يمكن اعتبار الشركة المدعية شركة تجارة دولية على معنى التشريع الجاري به العمل.

٢ - وبالتالي عملاً بأحكام الفصول 10 و 12 و 14 من القانون عدد 93/120 المؤرخ في 1993/12/27 و المتعلق بمجلة التشجيع على الاستثمارات والفصل 3 و ٧ من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات فإن المدعية نظراً لعدم اعتبارها شركة تجارة دولية حسب التشريع الجاري به العمل فإنها تصبح خاضعة للضريبة على الشركات كما لا يمكن لها الانتفاع بنظام التوقيف عن العمل بالأداء على القيمة المضافة على مشترياتها من بضائع و خدمات تحت نظام التصدير الكلي و تصبح تعديلاً الإدارة في محلها.

وحيث نتجاً على نتيجة الاختبار لاحظ الأستاذ

لتبرير إستنتاجاتهم قام الخبراء بعرض النصوص المنظمة للتجارة الدولية في تونس وهي بالأساس القانون عدد 42 لسنة 1994 المؤرخ في 7 مارس 1994 وقراري وزير التجارة المؤرخين في 1996/09/10 و 1998/12/03 وكذلك مذكرة الإدارة العامة للأداءات عدد 3846 المؤرخة في 2015/05/05.

و لعل كانت إستنتاجات الخبراء مجانية للصواب نظراً لسوء فهمهم وتأويلهم للنصوص المشار إليها كما سيقع بيانه.

ولا جدال أن تأويل النص القانوني وتفسير معناه هو من خصائص العمل القضائي ولا يمكن بحال من الأحوال أن يمنح خبراء في المحاسبة نفسهم سلطة تأويل النص القانوني والخوض في مسائل قانونية هي من تقدير المحكمة فقط.

ولئن كان ضبط نسبة المبيعات من صادرات البضائع ذات المنشأ التونسي هو عمل فني فإن تحديد طريقة إحتساب هذه النسبة في قضية الحال يقتضي فهم وتأويل النصوص المشار إليها أعلاه بالنظر إلى الخلاف الحاصل بين إدارة الجباية و منوبه حول تأويل هذه النصوص وبالتالي كان على الخبراء عدم الخوض في مسائل قانونية تخرج عن إختصاصهم وعدم فرض فهمهم للنص القانوني على المحكمة من خلال تبني وجهة نظر إدارة الجباية للنص القانوني والحال أن النصوص المنطبقة في حاجة إلى تفسير وتأويل من طرف المحكمة.

ويتضح بالتالي أن الخبراء قد تجاوزوا مجال تدخلهم الفني ومنحوا نفسهم سلطة تأويل النص القانوني مما جعلهم يتوصلون إلى إستنتاجات غير صحيحة مخالفة للقانون ومتعارضة مع إرادة المشرع.

ولا خلاف أن رأي الخبراء لا يقيد المحكمة التي يبقى لها سلطة تقدير الوقائع والتطبيق الصحيح للقانون.

و أن منوبه تطلب إستبعاد نتيجة الإختبار لمجانبتها الصواب ومخالفتها للقانون للأسباب التالية:

أولاً: سوء فهم وتطبيق قرار وزير التجارة المؤرخ في 1998/12/03 المتمم لقرار وزير التجارة المؤرخ في 1996/09/10 والمتعلق بضبط الحد الأدنى للمبيعات المحققة من صادرات البضائع والمنتجات ذات المنشأ التونسي وطرق إحتسابه.

وينص القرار المذكور على ما يلي:

"تشمل المبيعات المنصوص عليها بالفصل 2 (جديد) من القانون عدد 42 لسنة 1994 المؤرخ في 7 مارس 1994، بالنسبة للشركات غير المقيمة، الواردات المحققة لحساب المتعاملين في التجارة الخارجية والمعدة للإستهلاك بالسوق المحلية، وكذلك الصادرات المتأتية من البضائع والمنتجات ذات المنشأ التونسي.

وتقضى من تلك المبيعات:

- البضائع الأجنبية المستوردة والمودعة بالمستودعات الديوانية قصد إعادة تصديرها.

- عمليات التصدير للبضائع الأجنبية.

- عمليات عبور للبضائع الأجنبية"

كما يتضح من تقرير الإختبار أن الخبراء قد فهموا عبارة "وتقضى من تلك المبيعات..." بأنها تفيد الطرح من المبيعات وليس الإقصاء بمعنى عدم أخذ بعين الإعتبار المبيعات المذكورة لغاية ضبط قيمة مبيعات البضائع والمنتجات ذات المنشأ التونسي.

و بناء على هذا الفهم الخاطئ لقرار وزير التجارة إعتبر الخبراء أن عمليات التصدير للبضائع الأجنبية التي تقوم بها المنوبة يجب أخذها بعين الإعتبار لضبط قيمة مبيعات البضائع والمنتجات ذات المنشأ التونسي والحال أن قرار وزير التجارة قد نص صراحة على أن عمليات التصدير للبضائع الأجنبية "تقضى" عند ضبط تلك القيمة.

و كما إقتضى الفصل 532 م 1 ع أن "نص القانون لا يحتمل إلا المعنى الذي تقتضيه عبارته بحسب وضع اللغة وعرف الإستعمال ومراد واضع القانون".

و بالتمعّن في التطور التشريعي المتعلق بشركات التجارة الدولية، يتضح أن المشرع قد ميّز بين الشركات المقيمة والشركات غير المقيمة، فبالنسبة للشركات المقيمة يقع إحتساب ناتج التجارة الدولية لغاية ضبط قيمة مبيعات البضائع والمنتجات ذات المنشأ التونسي في حين يقع إقصاء ناتج التجارة الدولية عند إحتساب تلك القيمة بالنسبة للشركات غير المقيمة وذلك من خلال تنصيب قرار وزير التجارة المؤرخ في 3 ديسمبر 1998 على أن عمليات التجارة الدولية (البضائع الأجنبية المستوردة والمودعة بالمستودعات الديوانية قصد إعادة تصديرها، عمليات التصدير للبضائع الأجنبية، عمليات عبور للبضائع الأجنبية) "تقضى" من المبيعات التي يقع إعتقادها لضبط قيمة المبيعات المحققة من صادرات بضائع ذات منشأ تونسي.

و لهذا وقع الخبراء في سوء فهم وتأويل لقرار وزير التجارة المؤرخ في 3 ديسمبر 1998 إذ أنهم إعتبروا أن المبيعات المتأتية من التجارة الدولية يقع إعتقادها لإحتساب قيمة المبيعات المحققة من صادرات بضائع ذات منشأ تونسي ونظرا إلى أن جل رقم معاملات المنوبة محقق من خلال تجارة البضائع والمنتجات ذات منشأ أجنبي لحرّاء أجنب، إعتبر الخبراء أن تصدير المنوبة لبضائع ذات منشأ تونسي يمثل نسبة ضئيلة بالمقارنة مع ما تصدره من بضائع أجنبية والحال أن قرار وزير التجارة "يقضى" هذه المبيعات من إحتساب نسبة المبيعات ولا يأخذها بعين الإعتبار عندما يتعلّق الأمر بشركات غير مقيمة.

و يتضح بالتالي أن سوء فهم وتأويل الخبراء لقرار وزير التجارة المؤرخ في 3 ديسمبر 1998 وخاصة عبارة "وتقضى من تلك المبيعات" أدى إلى نتيجة متعارضة مع القرار المذكور.

ثانيا: إستند الخبراء إلى مذكرة صادرة عن الإدارة العامة للدعاءات بتاريخ 2015/05/05 جاء فيها أن ناتج عمليات التجارة الدولية التي تحقّقه الشركات المقيمة وغير المقيمة يجب أن يكون ثانويا بالنسبة لرقم المعاملات المتأتية من تصدير سلع ذات منشأ تونسي حتى يمكن إعتبارها شركات تجارة دولية.

غير أن مذكرة الإدارة العامة للأداءات لا تمثل سنداً قانونياً حتى يعتمد عليها الخبراء صلب النصوص المنطبقة على شركات التجارة الدولية كما أنه لا يمكن الإحتجاج بهذه المذكرة في مواجهة المطالب بالأداء باعتبار أنها فاقدة لكل حجية قانونية في مواجهته.

كما أن الإدارة العامة للتشريع الجبائي قد أصدرت موقفاً مخالفاً لما جاء في مذكرة الإدارة العامة للأداءات تحت عدد 871 بتاريخ 6 ماي 2015 يمكن للمنوبة الإحتجاج به في مواجهة إدارة الجبائية لتأييد موقفها جاء فيه ما يلي:

"وعلى هذا الأساس، وفي الحالة الخاصة، وباعتبار أن الشركة موضوع مكتوبكم هي غير مقيمة، وسوف لن ينحصر نشاطها في عمليات التوريد والتصدير لبضائع ومنتجات مع مؤسسات مصدرة كلياً، فهي تبقى مطالبة بتوفير الحد الأدنى من المبيعات السنوية لصادرات البضائع والمنتجات ذات المنشأ التونسي دون أن يأخذ بعين الإعتبار الحد الأدنى المذكور ناتج عمليات التجارة الدولية والوساطة، حتى يمكنها الإنتفاع بالنظام الجبائي المتعلق بالتصدير بعنوان الأرباح المتأتية من عمليات التجارة الدولية والوساطة الدولية".

ولقد أكد مركز النهوض بالصادرات، وهو مؤسسة عمومية خاضعة لإشراف وزارة التجارة وتشرف على نشاط شركات التجارة الدولية، في توضيحه للنظام القانوني المنطبق على شركات التجارة الدولية أنه بخصوص شركات التجارة الدولية غير المقيمة، فإن مبيعاتها السنوية طبقاً لوزير التجارة المؤرخ في 3 ديسمبر 1998 تتكون من المنتجات الموردة والمعدة للإستهلاك بالسوق المحلية والصادرات من المنتجات ذات المنشأ التونسي. ويقع إقصاء التجارة الدولية (négoce international) والوساطة (courtage international) من هذه المبيعات (مراسلة توضيحية مؤرخة في 20 ماي 2005 مطروقة صحبة تقرير المقدم بجلسة 2016/03/01).

« Pour les SCI non résidentes, ce qui est inclus dans les ventes, conformément à l'arrêté du ministre du commerce du 3 décembre 1998, sont les produits importés et destinés pour la mise à la consommation sur le marché local ainsi que les exportations de produits d'origine tunisienne. Tout ce qui est négoce et courtage est exclu de ces ventes, tout en ayant la possibilité d'être exercé ».

كما جاء في المراسلة التوضيحية لمركز النهوض بالصادرات أن شركات التجارة الدولية المصدرة كلياً معفاة من الضرائب لمدة عشر سنوات بالنسبة لرقم معاملاتهم بما في ذلك عمليات التجارة الدولية والوساطة.

« Concernant le coté fiscal, les SCI totalement exportatrices sont exonérées de tout impôt et taxe pendant les 10 premières années sur leur chiffre d'affaires y compris les opérations de négoce et e courtage international ».

و يتضح مما سبق أن الخبراء قد إنحازوا إلى موقف إدارة الجبائية الذي يتعارض مع قرار وزير التجارة المؤرخ في 3 ديسمبر 1998 ومع موقف الإدارة العامة للتشريع الجبائي ووزارة التجارة بخصوص النظام القانوني المنطبق على شركات التجارة الدولية غير المقيمة.

ثالثاً: حيث جاء في تقرير الإختبار أنه لا يمكن إعتبار الشركة المدعية شركة تجارة دولية على معنى التشريع الجاري به العمل.

وبالرجوع إلى القانون المنظم لشركات التجارة الدولية، نجد أن المشرع لم ينصّ على إمكانية سحب صفة شركة تجارة دولية للشركات التي يقع تأسيسها طبقاً لذلك القانون وبالتالي لسائل ليتسائل من أين منح الخبراء أنفسهم حق سحب هذه الصفة عن منوبته؟

كما أن القانون لم يسمح لإدارة الجبائية نفسها أن تسحب صفة شركة تجارة دولية عن منوبته بل أن صلاحياتها تتوقف عند مراجعة النظام الجبائي للمنوبة دون المساس بصفتها.

كما أنه خلافا لما جاء في تقرير الإختبار، فإنه من الثابت أن وزارة التجارة التي تراقب نشاط هذه الشركات قد منحت منوبهة شهادة إيداع تصريح بنشاط المصنعة كشركة تجارة دولية كما قامت بتجديد هذه الشهادة في كل سنتين بعد أن تثبتت من إستجابة المصنعة لشروط ممارسة التجارة الدولية طبقا للقانون الجاري به العمل ولا سيما القانون المؤرخ في 7 مارس 1994 وقرار وزير التجارة المؤرخ في 3 ديسمبر 1998.

ويتضح بالتالي أن نفي صفة الشركة التجارة الدولية عن منوبهة من طرف الخبراء فيه تجاوز لصلاحياتهم ويتعارض مع القانون المنطبق على مثل هذه الشركات والشهادات الصادرة عن وزارة التجارة مما يؤكد وهن أعمال الإختبار وعدم تمكن الخبراء من النظام القانوني المنطبق على شركات التجارة الدولية وتوصلهم إلى إستنتاجات مخالفة للقانون مما يتجه إستبعاد تقرير الإختبار بإعتبار أن الأمر يتعلق بمسألة قانونية هي من أنظار المحكمة

وحيث وجدلست يوم 10/10/2017 قررت المحكمة إرجاع الأعمال المعتبرة الخسائر التونسية لإعداد تقرير إختبار تكميلي مؤلون فيه:

- تحديد المبيعات السنوية المحققة من قبل المصنعة بعنوان كل سنة من السنوات المشمولة بعقوبة المراجعة والمتضمنة حصريا الواردات المحققة لحساب المصنعة من البضائع الخارجية والوجوه للاستهلاك بالسوق المحلية والصادرات المتأتية من البضائع والمنتجات ذات المنشأ التونسي،
- تحديد نسبة المبيعات من صادرات بضائع ومنتجات ذات منشأ تونسي من حصة تلك المبيعات بعنوان كل سنة من السنوات المشمولة بعملية المراجعة.

وحيث أن الخسائر التونسية أعمالهم المحققة طلب تقريرهم المؤرخ في 21/02/2018 والذي طلبه إلى:

تحديد المبيعات السنوية المحققة من قبل المصنعة و المتضمنة حصريا الواردات المعدة الاستهلاك بالسوق المحلية:

2014	2013	2012	2011	2010
0	0	0	0	0

تحديد الصادرات المتأتية من البضائع و المنتجات ذات المنشأ التونسي:

2014	2013	2012	2011	2010
429.323,648	105.336,000	9.298,804	106.673,371	0

تحديد نسبة المبيعات من صادرات بضائع و منتجات ذات منشأ تونسي:

2014	2013	2012	2011	2010
%100	%100	%100	%100	%(0)

وحيث تعليقا على نتيجة الإختبار التكميلي لاحظت معثلة الإهارة أن:

قضية ع3389 عدد

الإدارة تتمسك بعدم صحة ذلك باعتبار وان الصادرات المحققة لبضائع ومنتجات ذات منشأ تونسي- اذا اخذنا بعين الاعتبار تقرير الاختبار اي 106673.371 سنة 2011 و 9298.804 سنة 2012 و 105336.000 د سنة 2013 و 429323648 سنة 2014- لاتمثل نسبة 50% المطلوبة لاعتبار الشركة شركة تجارة دولية مصدرة كليا خصوصا خصوصا ان رقم المعاملات المصرح به تلقائيا بلغ سنة 2010 : 1069813.507 د سنة 2011 : 18723096.078 د سنة 2012 : 30232717.423 د سنة 2013 : 49902114.347 وهو ما ياكّد أن نشاط الشركة في اقله يندرج في التجارة الدولية والوساطة ولا يمكنها الانتفاع بنظام التصدير الكلي.

علما أن التشريع الجاري به العمل المنظم لنشاط التجارة الدولية وبالخصوص القانون عدد 1994/42 قرار وزير التجارة المؤرخ في 1996/09/10 و 1998/12/03 المتعلق بضبط الحد الأدنى للمبيعات المحققة من صادرات بضائع ذات منشأ تونسي وطرق احتسابه وكذلك تحديد ناتج عمليات التجارة الدولية و الوساطة الذي يدخل في احتساب قاعدة رقم المبيعات . اشترط شروطا يستوجب احترامها لممارسة نشاط التجارة الدولية المقيمة وغير المقيمة.

وقد نص المشرع على شروط استوجب احترامها أهمها تحقيق 50 بالمائة على الأقل من مبيعاتها من صادرات بضائع ومنتجات ذات منشأ تونسي وقد نص قرار وزير التجارة المؤرخ في 1996/09/10 على مايلي "

الفصل الاول - ضبط الحد الأدنى من المبيعات السنوية المحققة من صادرات البضائع والمنتجات ذات منشأ تونسي من طرف شركات التجارة الدولية بمليون دينار تونسي-

الفصل 2 - تشمل المبيعات السنوية المنصوص عليها بالفصل الاول، قيمة صادرات البضائع والمنتجات ذات منشأ تونسي وناتج عمليات التجارة الدولية والوساطة بالنسبة لشركات التجارة الدولية المقيمة.

ونص قرار وزير المالية المؤرخ في 1998/12/03 انه تشمل المبيعات المنصوص عليها بالفصل 2 جديد من القانون عدد 42 لسنة 1994 المؤرخ في 07 مارس 1994 بالنسبة للشركات غير المقيمة الواردات المحققة لحساب المتعاملين في التجارة الخارجية والمعدة للاستهلاك بالسوق المحلية وكذلك الصادرات المتأتية من البضائع والمنتجات ذات المنشأ التونسي.

وأقصى الفصل المذكور من تلك المبيعات البضائع الأجنبية المستوردة والمودعة بالمستودعات الديوانية قصد إعادة تصديرها ، عمليات التصدير وعمليات العبور للبضائع الأجنبية .

وتبعا لذلك وحيث ان الشركة المعترضة هي شركة تجارة دولية غير مقيمة وان المبيعات المحققة من صادرات بضائع ذات منشأ تونسي لم يبلغ الحد الأدنى المستوجب طبقا لأحكام الفصل 2 جديد من القانون عدد 42 لسنة 1994 دون أن يأخذ الحد الأدنى المذكور ناتج عمليات التجارة الدولية والوساطة الدولية فانه لايمكن للشركة المعترضة الانتفاع بالنظام الجبائي المتعلق بالتصدير وهو ماقرته الإدارة العامة للتشريع الجبائي في إجاباتها على بعض الاستفسارات المصاحبة بتاريخ 24 ماي 2016 و بتاريخ 04/01/2016.

مطالبة الحكم بإقرار قرار التوظيف الإجباري

§ المحكمة §

1/ من حيث الشكل :

حيث كان الإعتراض مرفوعا طبق الصيغ والإجراءات المقررة بأحكام مجلة المرافعات المدنية والتجارية ومجلة الحقوق والإجراءات الجبائية واتجه لذلك قبوله من هذه الناحية.

2/ من حيث الأصل :

حيث كانت الدعوى تهدف إلى الحكم بنقض قرار التوظيف الاجباري عدد 2015/2045 الصادر في 2015/10/16 شكلا وأصلا وإلغاء جميع آثاره القانونية من تاريخ صدوره وحمل المصاريف القانونية على المدعى عليها.

وحيث تولت ادارة الجباية تعديل الوضعية الجبائية للمدعية اثر مراجعة أولية لوضعيتها الجبائية في مادة الضريبة على الشركات لسنوات 2010 و 2011 و 2012 و 2013 والأداء على القيمة المضافة على الفترة الممتدة من 2011/01/01 إلى 2014/06/30 بما أدى إلى مطالبتها بأداء مبلغ جملي قدره 6309594.016 دينار أصلا وخطايا.

وحيث تمسكت المدعية بخرق أحكام الفصل 50 من م ح ! ج لعدم تعليل قرار التوظيف الإجباري وبخرق أحكام القانون المنظم للتجارة الدولية دون بيان الأسس المعتمدة أو بيان العناصر التي تقصيتها من صنف شركات التجارة الدولية إضافة إلى سوء تطبيق أحكام الفصل 2 من القانون المؤرخ في 1994/03/07 المتعلق بالنظام المنطبق على ممارسة أنشطة شركة التجارة الدولية وانتفاعها بامتياز نظام إيقاف العمل بالأداء على القيمة المضافة.

وحيث خلافا لما تمسكت به المدعية فقد احترم القرار مقتضيات الفصل 50 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية بذكر جميع البيانات الأساسية والتفصيلية والواجب ذكرها كما تم التنصيص على المصلحة التي قامت بالتوظيف والأعوان وأصناف الأداءات التي سيقع لديها التوظيف والمبلغ أصلا وخطايا وإعلام المدعية بحقها في الاعتراض وكيفية القيام بالدعوى ومع ذكر المحكمة المختصة والقباضة التي سيقع لديها التتقليل وإمكانية توقيف التنفيذ وجميع المسائل التفصيلية التي تهم حق المطالب بالأداء كما حرصت الإدارة على بيان الطريقة المعتمدة لتعديل الوضعية الجبائية مع بيان الأسس القانونية التي انبنى عليها القرار وطريقة احتساب الأداء بما يتجه معه رد هذا المطعن.

وحيث نص الفصل 2 جديد من القانون عدد 42 المؤرخ في 1994/03/07 على أنه يتمثل نشاط شركات التجارة الدولية في تصدير وتوريد بضائع ومنتجات وكذلك في القيام بكل نوع من عمليات التجارة الدولية والوساطة. تخضع ممارسة عمليات التجارة الدولية والوساطة إلى الشروط والتراتب المحددة من طرف البنك المركزي. تعتبر بموجب أحكام هذا القانون شركات تجارة دولية الشركات التي تحقق خمسين بالمائة على الأقل من مبيعاتها من صادرات بضائع ومنتجات ذات منشأ تونسي. بيد أن النسبة المئوية المذكورة أعلاه يمكن الحد منها إلى ثلاثين بالمائة (30 %) في صورة تحقيق الشركة رقما أدنى من مبيعاتها السنوية من صادرات بضائع ومنتجات ذات منشأ تونسي.

وتعد كذلك شركات تجارة دولية الشركات التي ينحصر نشاطها في عمليات التوريد والتصدير لبضائع ومنتجات مع مؤسسات مصدرة كليا كما نصت عليها مجلة تشجيع الاستثمارات الصادرة بالقانون عدد 120

لسنة 1993 المؤرخ في 27 ديسمبر 1993. وفي هذه الصورة لا تخضع هذه الشركات إلى تحقيق الحد الأدنى من المبيعات المذكورة أعلاه.

ويعتبر ناتج عمليات التجارة الدولية والوساطة التي تقوم بها شركات التجارة الدولية المقيمة تصدير البضائع ومنتجات ذات منشأ تونسي.

ويضبط بقرار من الوزير المكلف بالتجارة الحد الأدنى المذكور أعلاه وطريقة احتساب رقم المبيعات من صادرات بضائع ومنتجات ذات منشأ تونسي وكذلك كيفية تحديد قيمة الناتج المتأتبة من عمليات التجارة الدولية والوساطة التي تدمج عند احتساب رقم المبيعات الدنيا من الصادرات.

وحيث اقتضى الفصل 2 مكرر من نفس القانون أنه يمكن لشركات التجارة الدولية أن تمارس نشاطها بوصفها مقيمة أو غير مقيمة حسب تراتيب الصرف الجاري بها العمل وتعد بموجب هذا القانون شركات التجارة الدولية غير مقيمة عندما يملك رأسمالها المبين بالفصل 5 ، غير المقيمين التونسيين أو الأجانب وذلك بتوريد عملة قابلة للتحويل تساوي 66 % على الأقل من رأس المال.

وينبغي التنصيص على صفة "غير مقيم" في القانون الأساسي للشركة. ولا تلتزم شركات التجارة الدولية غير المقيمة بإرجاع عائداتها من الصادرات.

وحيث اقتضى قرار وزير التجارة المؤرخ في 3 ديسمبر 1998 المتعلق بإتمام القرار المؤرخ في 10 سبتمبر 1996 المتعلق بضبط الحد الأدنى للمبيعات المحققة من صادرات البضائع ومنتجات ذات منشأ تونسي وطرق احتسابه وكذلك تحديد ناتج عمليات التجارة الدولية والوساطة الذي يدخل في قاعدة رقم المبيعات أنه تشمل المبيعات المنصوص عليها بالفصل 2 جديد من القانون عدد 42 لسنة 1994 المؤرخ في 07 مارس 1994 ، بالنسبة للشركات الغير مقيمة ، الواردات المحققة لحساب المتعاملين في التجارة الخارجية والمعدة للاستهلاك بالسوق المحلية ، وكذلك الصادرات المتأتبة من البضائع والنتوجات ذات المنشأ التونسي. وتفصى من تلك المبيعات :

- البضائع الأجنبية المستوردة والمودعة بالمستودعات الديوانية قصد إعادة تصديرها
- عمليات التصدير للبضائع الأجنبية
- عمليات العبور للبضائع الأجنبية.

وحيث يفهم من قرار وزير التجارة المؤرخ في 3 ديسمبر 1998 المذكور أن البضائع الأجنبية المستوردة والمودعة بالمستودعات الديوانية قصد إعادة تصديرها وعمليات التصدير للبضائع الأجنبية وعمليات عبور للبضائع الأجنبية تفصى من المبيعات التي يقع اعتمادها لضبط قيمة المبيعات المحققة من صادرات بضائع ذات منشأ تونسي.

وحيث تحقيقا للدعوى أصدرت المحكمة بجلسة يوم 2016/11/08 حكما تحضيريا قاضيا بتكليف الخبراء نوقل بوزقرو وسمير بحوال والصادق مصباح بالاطلاع على الوثائق المحاسبية الممسوكة من المدعية وتحديد ما إذا كانت تمارس نشاط تجارة دولية على معنى أحكام الفصل 2 جديد من القانون عدد 42 لسنة 1994 المؤرخ في 07/03/1994 والمتعلق بالنظام المنطبق على ممارسة أنشطة شركات التجارة الدولية من خلال استخراج نسبة مبيعاتها من صادرات بضائع ومنتجات ذات منشأ تونسي بعنوان السنوات المشمولة بعملية المراجعة وتحديد مدى وجاهة التعديلات المدخلة على الوضعية الجبائية للمدعية على ضوء ذلك وضبط قاعدة احتساب الأداءات المستوجبة عند الاقتضاء.

وحيث أنهى الخبراء المنتدبون أعمالهم المضمنة صلب تقريرهم المؤرخ في 2017/01/06 ونظرا لبعض الاخلاطات التي شابهته قررت المحكمة بجلسة يوم 2017/10/10 إرجاع المأمورية للخبراء المنتدبين لإعداد تقرير اختبار تكميلي يتولون فيه تحديد المبيعات السنوية المحققة من قبل المدعية بعنوان كل سنة من السنوات المشمولة بعملية المراجعة والمتضمنة حصريا الواردات المحققة لحساب المتعاملين في التجارة الخارجية والمعدة للإستهلاك بالسوق المحلية والصادرات المتأتية من البضائع والمنتجات ذات المنشأ التونسي ، كتحديد نسبة المبيعات من صادرات بضائع ومنتجات ذات منشأ تونسي من جملة تلك المبيعات بعنوان كل سنة من السنوات المشمولة بعملية المراجعة.

وحيث انتهى الخبراء المنتدبون صلب تقريرهم التكميلي المؤرخ في 2018/02/21 إلى أنه لا وجود لمبيعات سنوية محققة من قبل المدعية ومتضمنة حصريا الواردة المعدة للاستهلاك بالسوق المحلية كامل السنوات المشمولة بعملية المراجعة وأن نسبة المبيعات من صادرات بضائع ومنتجات ذات منشأ تونسي بلغت خلال نفس الفترة 100 % كما بلغت الصادرات المتأتية من البضائع والمنتجات ذات المنشأ التونسي 0 سنة 2010 و106673.371 خلال سنة 2011 و9298.804 خلال سنة 2012 و105336.000 خلال سنة 2013 و429323.648 خلال سنة 2014.

وحيث إنبنى تقرير الاختبار التكميلي على معطيات واقعية وفنية سليمة وقد تم على أساس ما توفر بماف القضية من وثائق وإتجه اعتماد ما توصل إليه من نتائج سيما ولم تأتي معارضة الإدارة بمنارعة جدية بما من شأنه أن يوهن نتيجة الاختبار المأذون به واتجه الانتفات عن دفوعاتها لعدم وجاهتها.

وحيث ثبت من تقرير الاختبار التكميلي ومن مظروفات الملف وبصفة خاصة شهادة إيداع التصريح المسلمة من مركز النهوض بالصادرات وشهادة تجديد إيداع التصريح وتجديد الحصول على رمز الاعتماد 59 أن المدعية شركة تجارة دولية مصدرة كليا وتستجيب للشروط الواردة بالقانون المتعلق بالنظام المنطبق على ممارسة أنشطة شركات التجارة الدولية وتتنفع بنظام التوقيف عن العمل بالأداء على القيمة المضافة على مشترياتها من بضائع وخدمات تحت نظام التصدير الكلي بما يجعل الاتجاه الذي اتبعته الإدارة في غير طريقه ولا وجه للأخذ بالتعديلات المدخلة من قبلها على الوضعية الجبائية للمدعية.

وحيث أضحي بذلك قرار التوظيف محل الطعن غير مؤسس واقعا وقانونا واتجه القضاء بإلغائه.

وحيث تحمل المصاريف القانونية على المدعى عليها لتسلط مفعول الحكم عليها عملا بأحكام الفصل 128 من مجلة المرافعات المدنية والتجارية.

لذا ولهذه الأسباب

و عملا بما سبق بسطه

قضت المحكمة ابتدائيا بإلغاء قرار التوظيف الإجباري للأداء ع-2015/2045 دد الصادر بتاريخ 16 أكتوبر 2015 وبحمل المصاريف القانونية على المدعى عليه .