



قرار تعقيبي باسم الشعب التونسي

أصدرت الجلسة العامة القضائية بالمحكمة الإدارية القرار التالي بين:

المعقّبة: الإدارة العامة للأداءات، مقرّها بشارع الهادي شاكر، عدد 93، 1002 تونس،

من جهة،

والمعقّب ضدها:

من جهة أخرى.

بعد الاطلاع على مطلب التعقيب المقدم من المعقّبة المذكورة أعلاه والمرسّم بكتابة المحكمة بتاريخ 29 أكتوبر 2013 تحت عدد 313907 طعنا في الحكم الصادر عن محكمة الإستئناف بتونس بتاريخ 08 فيفري 2012 في القضية عدد 24090 والقاضي بقبول الإستئناف شكلا وفي الأصل بإقرار الحكم الابتدائي وإجراء العمل به.

وبعد الاطلاع على الحكم المطعون فيه الذي تفيد وقائعه أنّ الشركة المعقّب ضدها خضعت إلى مراجعة معمّقة لوضعيتها الجبائية في مادّة الضريبة على الشركات والأقساط الاحتياطية والأداء على القيمة المضافة والخصم من المورد والأداء على التكوين المهني والمساهمة في صندوق النهوض بالمسكن لفائدة الأجراء والمعلوم على المؤسسات لفائدة الجماعات العمومية المحلية ومعلوم الطابع الجبائي عن الفترة الممتدّة من 01 جانفي 2002 إلى 31 ديسمبر 2005 وأفضت إلى صدور قرار في التوظيف

الإجباري للأداء بتاريخ 25 ديسمبر 2006 تحت عدد 14178 يقضي بمطالبتها بأداء مبلغ جملي لفائدة الخزينة العامة قدره أربعمائة وتسعة وتسعون ألفا وخمسمائة وواحد وأربعون دينارا وأربعة وعشرون مئليما (499.541,024 د) أصلا وخطايا بعنوان الضريبة على الشركات والأقساط الاحتياطية والأداء على القيمة المضافة والمعلوم على المؤسسات مع ضبط فائض الأداء على القيمة المضافة بعنوان شهر نوفمبر 2005 بمبلغ قدره خمسمائة وسبعة وتسعون ألفا ومائتان وثمانية وتسعون دينارا و441 من المليمات (597.298,441 د)، فاعترضت عليه المعقب ضدّها أمام المحكمة الابتدائية بتونس التي تعهدت بالقضية وأصدرت فيها بتاريخ 14 فيفري 2008 حكمها عدد 2537 القاضي ابتدائيا بقبول الاعتراض شكلا وفي الأصل بإقرار قرار التوظيف الإجباري مع تعديل نصّه وذلك بالخطّ من المبالغ المطالب بها إلى ما قدره مائتان وخمسون ألفا وثمانمائة وسبعة عشر دينارا و174 من المليمات (250.817,174 د) لقاء أصل الأداء والخطايا مع اعتبار فائض الأداء على القيمة المضافة لشهر نوفمبر 2005 في حدود ستمائة وواحد وثلاثون ألفا وثمانمائة وستة دنانير و134 من المليمات (631.806,134 د)، فاستأنفت الإدارة المعقّبة الحكم المذكور لدى محكمة الاستئناف بتونس التي تعهدت بالقضية وأصدرت فيها بتاريخ 22 أفريل 2009 حكمها عدد 78495 القاضي بقبول الاستئناف شكلا وفي الأصل بإقرار الحكم الابتدائي وإجراء العمل به إلا أنّها تولت الطعن فيه بالتعقيب أمام المحكمة الإدارية التي أصدرت بتاريخ 21 جوان 2010 قرارها عدد 310665 الذي قضى بقبول مطلب التعقيب شكلا وأصلا ونقض الحكم المطعون فيه وإحالة القضية إلى محكمة الاستئناف بتونس لتعيد النظر فيها بهيئة حكومية جديدة، وعلى إثره تقدّمت المعقب ضدّها لدى محكمة الاستئناف المذكورة بمطلب إعادة نشر القضية آل إلى صدور حكمها المضمّن منطوقه بالطالع والذي هو محلّ الطعن المائل.

وبعد الاطلاع على المذكرة في شرح أسباب الطعن المقدّمة بتاريخ 11 نوفمبر 2013 والرامية

إلى قبول مطلب التعقيب شكلا وفي الأصل نقض الحكم المطعون فيه، إلى الأسباب التالية:

– أولا، خرق أحكام الفصول 14 (3) و48 (I) و55 (III) من مجلة الضريبة على دخل

الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات، بمقولة أنّ محكمة الحكم المطعون فيه خرقت تلك المقتضيات لما أيّدت ما قضت به محكمة البداية من الخطّ من المبالغ المستوجب أدائها بمقتضى قرار التوظيف الإجباري المعترض عليه على أساس قبولها طرح الأتعاب التي تحملتها الشركة المعقب ضدّها والمدوّنة بالحاسبة بتعلّة أنّها قامت بإيداع تصاريح مؤجر تصحيحية تمّ قبولها من طرف الإدارة وتداركت

بذلك الإغفال عن التصريح والحال أنّ كلّ مدين بمبالغ خاضعة للخصم من المورد كالعمولات وأجور الوساطة والتأجيرات والأتعاب يكون ملزماً بإيداع تصريح في ذلك في أجل أقصاه 28 فيفري من كلّ سنة لدى المركز الجهوي لمراقبة الأداءات أو مكتب مراقبة الأداءات الراجع له بالنظر وفق ما تقتضيه أحكام الفصل 55 (III) من مجلة الضريبة وهو يعدّ إجراء أساسياً من شأنه أن يوفّر لمصالح الجباية قاعدة بيانات تمكّنها من مكافحة المداخيل والأرباح المصّرّح بها من قبل المطالبين بالأداء مع المبالغ التي صرّح بها مدينوهم وتصحيح التصاريح الجبائية ولا يمكن أن تتحقّق الغاية المرجوة منه إلاّ إذا تمّ اكتتاب تصاريح المؤجر في الأجل القانوني الذي ضبطه الفصل 55 المذكور آنفاً وأنّ قيام المعقّب ضدّها بالتصريح بالأتعاب التي كانت مدينة بها بعنوان سنوات 2002 و2003 و2004 و2004 بتاريخ 25 ماي 2006 أي بعد فوات وانقضاء الآجال القانونية المحدّدة للتصريح بها والتي توافق أيام 28 فيفري 2003 و28 فيفري 2004 و28 فيفري 2005 يجعل من تلك الأتعاب المصّرّح بها أعباء غير قابلة للطرح لغاية ضبط الربح الخاضع للضريبة طبقاً لأحكام الفصلين 14 (3) و48 (I) من مجلة الضريبة ضرورة أنّ الأحكام المتعلقة بتصريح المؤجر لم تتضمّن ما يفيد إمكانية تصحيح ذلك الصنف من التصاريح، بما يكون معه الحكم المطعون فيه لما قضى بخلاف ذلك خارقاً للقانون من هذه الوجهة.

- ثانياً، سوء التعليل، بمقولة أنّ أنّ محكمة الحكم المطعون فيه أساءت تعليل حكمها لما اعتبرت أنّ تصاريح المؤجر التصحيحية المودعة من قبل الشركة المعقّب ضدّها بخصوص الأتعاب التي تحمّلتها قد تمّ قبولها من قبل الإدارة والحال أنّه ثبت من أوراق الملف أنّ الشركة المعنية لم تصرّح بتلك الأتعاب في أجلها القانوني ولم تقم بإيداع التصاريح التصحيحية بشأنها إلاّ بعد تدخّل مصالح الجباية وإثر إعلامها بنتائج المراجعة المعتمّقة لوضعيتها الجبائية وأنّ الإيداع لا يعني قبول الإدارة بتلك التصاريح ضرورة أنّه يعود لمصالح الجباية حقّ مراقبة صحّة التصاريح وقبول البيانات والتقييدات الواردة بها من عدمه وأنّ التصريح بالأتعاب خارج الأجل المنصوص عليه بالفصل 55 (III) من مجلة الضريبة يحول دون انتفاع المطالبة بالأداء بطرح تلك الأتعاب من أساس الضريبة على الشركات وهو ما يجعل موقف محكمة الحكم المنتقد مشوباً بسوء التعليل من هذه الناحية.

وبعد الاطلاع على بقيّة الأوراق المظروفة بالملف وعلى ما يفيد استيفاء إجراءات التحقيق في

القضية.

وبعد الاطلاع على القانون عدد 40 لسنة 1972 المؤرخ في 1 جوان 1972 والمتعلق بالمحكمة الإدارية وعلى جميع النصوص المنقحة والمتممة له وآخرها القانون الأساسي عدد 2 لسنة 2011 المؤرخ في 3 جانفي 2011.

وبعد الاطلاع على مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات.

وبعد الاطلاع على القرار الصادر عن الدائرة التعقيبية الأولى بالمحكمة الإدارية بتاريخ 31 ديسمبر 2019 والقاضي بالتخلي عن النظر في القضية وإحالتها إلى الجلسة العامة القضائية عملا بأحكام الفصلين 21 و75 من قانون المحكمة الإدارية.

وبعد الاطلاع على ما يفيد استدعاء الطرفين بالطريقة القانونية لجلسة المرافعة المعينة ليوم 01 فيفري 2021، وبها تلت المستشارة المقررة السيّدة هدى جدّة ملّخصا لتقريرها الكتابي، وحضرت ممثلة الإدارة العامة للأداءات وتمسّكت، ولم يحضر من يمثل المعقّب ضدّها وبلغها الإستدعاء.

وإثر ذلك قرّرت المحكمة حجز القضية للمفاوضة والتصريح بالقرار لجلسة يوم 08 مارس 2021.

وبها وبعد المفاوضة القانونية صرّح بما يلي:

من جهة تعهّد الجلسة العامة:

حيث تعهّدت الجلسة العامة القضائية بهذه القضية بناء على قرار بالتخلي صادر عن الدائرة التعقيبية الأولى بالمحكمة الإدارية بتاريخ 31 ديسمبر 2019 طبق أحكام الفصل 21 من القانون المتعلّق بالمحكمة الإدارية واستندت فيه إلى مخالفة محكمة الإحالة لما قرّرته الدائرة التعقيبية بما يؤول إلى تعهّد الجلسة العامة بالنظر في الطعن المائل وفقا لمقتضيات الفصل 75 من نفس القانون.

وحيث تقتضي أحكام الفصل 75 من القانون المتعلّق بالمحكمة الإدارية أنّه "إذا خالف حكم محكمة الإحالة ما قرّرته الجلسة العامة أو الدائرة التعقيبية وتمّ الطعن في هذا الحكم لنفس السبب الذي وقع من أجله النقض أو لغير ذلك السبب، فإنّ الجلسة العامة تتعهّد بالنظر في هذا الطعن. وإذا رأّت نقض الحكم المطعون فيه من جديد، فإنّها تبتّ في الأصل نهائيا".

وحيث سبق للدائرة التعقيبية الثانية بهذه المحكمة أن انتهت بمناسبة تعهدها تعقيبا لأول مرة بهذا النزاع صلب القرار التعقيبي الصادر بتاريخ 21 جوان 2010 في القضية عدد 310665 إلى إقرار عدم قابلية الأتعاب التي دوّنتها الشركة المعقب ضدّها بالحاسبة للطرح من قاعدة الأداء مستندة في ذلك إلى أنّ عدم التصريح بها في الأجل المنصوص عليه بالفصل 55 من مجلة الضريبة يحول دون إمكانية طرحها حسب صريح عبارة الفصل 14 من نفس المجلة لتقضي على ذلك الأساس بنقض الحكم المطعون فيه وإحالة القضية إلى محكمة الإستئناف بتونس لتعيد النظر فيها بهيئة حكمية جديدة.

وحيث يتبيّن بالرجوع إلى الحكم المنتقد أنّ محكمة الإستئناف بتونس بوصفها محكمة إحالة انتهت إلى مخالفة ما قضى به القرار التعقيبي المشار إليه وإقرار نفس الحكم الواقع نقضه معتبرة أنّ قيام الشركة المطالبة بالأداء بالتصريح بالأعباء المدوّنة بالحاسبة بطريق التصريح التصحيحي قبل صدور قرار التوظيف الإجباري في شأنها وقبول إدارة الجباية بالتصاريح التصحيحية التي اكتتبتها يجعل من المطالبة بالأداء قد وفت بالواجب المحمول عليها قانونا وهو ما يتحوّل لها بالتالي جواز طرح تلك الأتعاب المصرّح بها من قاعدة الضريبة على الشركات.

وحيث طالما ثبت على النحو السالف بيانه أنّ محكمة الإحالة خالفت ما قرّره الدائرة التعقيبية، فإنّ الشروط المضمّنة بالفصل 75 المشار إليه أعلاه تكون متوفّرة في قضية الحال، وهو ما يجعل البتّ فيها موكولا إلى الجلسة العامة القضائية بالمحكمة الإدارية.

من جهة الشكل:

حيث قدّم مطلب التعقيب في ميعاده القانوني ممّن له الصفة والمصلحة وجاء مستوفيا لجميع مقوماته الشكلية الجوهرية وأتجه لذلك قبوله من هذه الناحية.

من جهة الأصل:

عن المطعنين المتعلقين بخرق أحكام الفصول 14 (3) و 48 (I) و 55 (III) من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات وسوء التعليل لوحدة القول فيهما:

حيث تعيب المعقّبة على محكمة الحكم المطعون فيه خرقها لمقتضيات الفصول 14 (3) و 48 (I) و 55 (III) من مجلة الضريبة لما أيدت ما قضت به محكمة البداية من قبول طرح الأتعاب التي

دوّنتها الشركة المعقب ضدّها بالحاسبة على أساس قيامها بإيداع تصاريح تصحيحية بخصوصها تمّ قبولها من طرف الإدارة والحال أنّ كلّ مدين بمبالغ خاضعة للخصم من المورد كالعمولات وأجور الوساطة والتأجيرات والأتعاب يكون ملزماً بإيداع تصريح في ذلك في أجل أقصاه 28 فيفري من كلّ سنة لدى المركز الجهوي لمراقبة الأداءات أو مكتب مراقبة الأداءات الراجع له بالنظر وفق ما تقتضيه أحكام الفصل 55 (III) من مجلة الضريبة وأنّ قيام المعقب ضدّها بالتصريح بالأتعاب التي كانت مدينة بها بعنوان سنوات 2002 و2003 و2004 المشمولة بالتوظيف بتاريخ 25 ماي 2006 أي بعد انقضاء الآجال القانونية المحددة للتصريح بها والتي توافقت أيام 28 فيفري 2003 و28 فيفري 2004 و28 فيفري 2005 يجعل من تلك الأتعاب المصرّح بها أعباء غير قابلة للطرح لغاية ضبط الربح الخاضع للضريبة طبقاً لأحكام الفصلين 14 (3) و48 (I) من مجلة الضريبة وأنّ المحكمة لما قضت على ذلك النحو تكون قد أساءت تعليل حكمها من هذه الناحية.

وحيث يقتضي الفصل 14 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات أنّه "خلافاً لأحكام الفقرة الأولى من الفصل 12 من هذه المجلة، لا تكون قابلة للطرح لغاية ضبط الربح:

3- العمولات وأجور الوساطة والانقاصات التجارية أو غيرها والتأجيرات المنصوص عليها بالفقرة II مكرّر من الفصل 53 من هذه المجلة والأتعاب التي تتحمّلها المؤسسة والتي لا تصرّح بها حسب شروط الفقرة الثالثة من الفصل 55 من هذه المجلة".

وحيث ينصّ الفصل 48 (I) من نفس المجلة على أن "تطبّق أحكام الفصول 10 إلى 20 من هذه المجلة على الضريبة على الشركات".

وحيث جاء بالفقرة الثالثة من الفصل 55 (III) من نفس المجلة أنّه "يجب على المدينين المشار إليهم أعلاه أن يودعوا مقابل وصل تسليم، في أجل أقصاه 28 فيفري من كلّ سنة، بمركز أو بمكتب مراقبة الضرائب أو بالقباضة المالية التي يرجعون لها بالنظر، تصرّحاً في المبالغ المشار إليها بالفقرتين الأولى والثانية من هذا الفصل مع بيان الهوية الكاملة للمتفعين بهذه المبالغ".

وحيث يتبيّن من أوراق الملف وخاصّة من قرار التوظيف الإجمالي موضوع التداعي أنّ الشركة المعقب ضدّها، وعلى إثر إعلامها بنتائج المراجعة المعمّقة لوضعيتها الجبائية، قامت بتاريخ 25 ماي 2006

بإيداع تصاريح تصحيحية لدى مكتب مراقبة الأداءات بشأن مبالغ الأتعاب الخاضعة للخصم من المورد والتي تحمّلتها خلال السنوات المشمولة بالتوظيف وخلاص مبالغ الخصوم المستوجبة بعنوانها وقد تولّت إدارة الجباية بناء على ذلك تعديل أسس التوظيف التي آلت إليها عملية المراجعة وذلك بحذف عنصر التوظيف المتعلّق بالخصم من المورد إلّا أنّها قامت في المقابل بإدماج نفس مبالغ الأتعاب المصرّح بها في قاعدة الضريبة على الشركات بدعوى أنّه تمّ التصريح بها خارج الآجال المستوجبة.

وحيث، وخلافا لما تمسّكت به الإدارة المعقّبة، فإنّ عدم قيام الشركة المعقّب ضدها بالتصريح بالأتعاب التي تحمّلتها والخاضعة للخصم من المورد في الأجل الذي اقتضاه الفصل 55 من مجلة الضريبة لا يؤدي إلى حرمانها من طرح تلك الأتعاب من قاعدة الضريبة على الشركات المطالبة بأدائها طالما أدلت لاحقا لإدارة الجباية وقبل صدور قرار التوظيف الإجباري المعترض عليه بتصاريح تصحيحية بخصوصها وقبلت الإدارة بما تضمنته تلك التصاريح من تقييدات فيما يتعلّق بالخصم من المورد المستوجب على مبالغ تلك الأتعاب رغم ورودها عليها خارج الآجال القانونية وهو أمر تعارض به خاصّة وأنّه ثبت من أوراق الملف ومن تقرير الإختبار المأذون به في الطور الابتدائي صحّة تحمّل الشركة فعلا لتلك الأتعاب المصرّح بها التي دفعتها ودوّنتها بالمحاسبة والتي كانت مدّعمة بفواتير مثبتة لها.

وحيث في حكم ما تقدّم، يغدو قضاء محكمة الحكم المطعون فيه بطرح الأتعاب التي تحمّلتها الشركة المعقّب ضدها من قاعدة الضريبة على الشركات في طريقه وبتلاءم مع ما تضمنه الملف من معطيات وجاء حكمها في ذلك مستساغ التعليل واقعا وقانونا ولا تثريب عليها من هذه الناحية، الأمر الذي يتّجه معه رفض المطعنين المتّمسك بهما على هذا الأساس، كرفض التعقيب برّمته.

ولهذه الأسباب:

قرّرت المحكمة:

أوّلا: قبول التعقيب شكلا ورفضه أصلا.

ثانيا: حمل المصاريف القانونية على المعقّبة.

وصدر هذا القرار عن الجلسة العامة القضائية للمحكمة الادارية برئاسة الرئيس الأوّل السيّد عبد السلام المهدي فريصيعة وعضوية السيّدات والسادة رؤساء الدوائر التعقيبية والاستشارية حاتم بنخليفة وسامية البكري وسميرة قيزة ونعيمة بن عاقلة وكثوم مريّح وخالد بن يوسف وعادل بن حمّودة ورؤساء الدوائر

الإستئنافية نائلة القلال ومراد بن الحاج علي والطاهر العلوي ومليكة الجندوبي وشويخة بوسكاية وعماد غابري ومحمد غباره والمستشارين نجلاء ابراهم ونادية نويرة وجيهان الهرمي وسماح عميرة ونعيمة العرقوبي.
وتلي علنا بجلسة يوم 08 مارس 2021 بحضور كاتبة الجلسة السيّدة منى بن علي.

المستشارة المقرّرة



هدى جدّة

الرئيس الأوّل



عبد السلام المهدي قرصيعة

الكاتب العام للمحكمة الإدارية

الإمضاء: لطفى الخالدي