الحمد لله،

الجمهوريّة التّونسيّة

مجلس الدّولة

المحكمة الإدارية

القضية عدد : **310124**

تاريخ القرار: **27** نوفمبر **2010**

5 ديسمبر 2011

قرار تعقيبـــي

باسم الشّعب التّونسي،

أصدرت الدائرة التعقيبية الثالثة بالمحكمة الإداريّة القرار الآتي بين:

المعـــقّبة :

من جهة،

والمعقّب ضدّه : مجمع الشركات في شخص ممثّله القانوني،مقرّه محل مخابرته بمكتب الأستاذ

من جهة أخرى.

بعد الإطّلاع على مطلب التعقيب المقدّم من المعقّبة المذكورة أعلاه بتاريخ 13 فيفري 2009 والمرسّم تحت عدد 310124 طعنا في الحكم الصادر عن محكمة الاستئناف بتونس بتاريخ 28 ديسمبر 2006 تحت عدد 38724 والقاضي:"بقبول الاستئناف شكلا وفي الأصل بنقض الحكم الابتدائي والقضاء مجدّدا بإلغاء قرار التوظيف الإجباري وإعفاء المستأنف من الخطية وإرجاع معلومها المؤمّن إليه".

وبعد الإطّلاع على الحكم المطعون فيه الذي تفيد وقائعه أنّ المعقّب ضدّه خضع إلى مراجعة معمّقة لوضعيته الجبائية شملت التسبقة على الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والأداء على القيمة المضافة والخصم من المورد شملت الفترة الممتدة بين 1 جانفي 2001 و31 ديسمبر

2003،وقد نتج عن المراجعة المذكورة صدور قرار في التوظيف الإجباري للأداء بتاريخ 15 ديسمبر 2004 يقضي بمطالبته بدفع مبلغ جملي لفائدة الخزينة العامة للبلاد التونسية قدره (59.404,674د) أصلا وخطايا،فاعترض عليه أمام المحكمة الابتدائية بتونس التي أصدرت بجلستها المنعقدة بتاريخ 9 جوان 2005 حكما تحت عدد 1120 يقضي:"بقبول الاعتراض شكلا وفي الأصل بإقرار قرار التوظيف الإجباري عدد 11101 الصادر بتاريخ 15 ديسمبر 2004"،وهو الحكم الذي استأنفه المطالب بالأداء أمام محكمة الاستئناف بتونس التي تعهدت بالقضية وأصدرت في شأنها حكمها المبيّن منطوقه بالطالع وهو الحكم موضوع مطلب التعقيب الماثل.

وبعد الإطّلاع على المذكّرة المقدّمة من المعقّبة في شرح أسباب الطعن والواردة على المحكمة بتاريخ 3 مارس 2009 والمتضمّنة طلب قبول مطلب التعقيب شكلا وأصلا ونقض الحكم المطعون فيه وإحالة القضية إلى محكمة الاستئناف بتونس لتعيد النظر فيها بهيئة حكمية جديدة وحمل المصاريف القانونية على المعقّب ضدّه استنادا إلى ما يلي:

أوّلا: خرق أحكام الفصل 12-2 من اتّفاقية تجنّب الازدواج الضريبي المبرمة بين حكومة الجمهورية التونسية وإسبانيا ذلك أنّ مصالح الجباية أثبتت أنّ مجمع شركات "فروفيال مونتريال" دفع أتاوات لفائدة شركة "فروفيال إسبانيا" طبقا للاتفاقية التونسية الإسبانية سواء من خلال المعاملات التجارية والاقتصادية التي تجمعهما أو من خلال التقييدات المحاسبية التي تفيد تسجيل تلك المبالغ بحساب المستفيد منها وهو شركة " فروفيال إسبانيا" وأخيرا من خلال طرح الخصم من المورد بعنوان الأتاوات المدفوعة سابقا لتلك الشركة،وعلى هذا الأساس وطبقا للاتفاقية التونسية الإسبانية فإنّ مجمع الشركات " المقيم بالبلاد التونسية ملزم بالقيام بالخصم من المورد بنسبة 10% من المبلغ الخام للأتاوات المدفوعة لشركة

ثانيا: خرق أحكام الفصل **12** من القانون عدد **112** لسنة **1996** المؤرّخ في **30** ديسمبر **1996** المتعلّق **بنظام المحاسبة للمؤسّسات** ذلك أنّ محكمة الاستئناف قضت بحذف عنصر التعديل المتعلّق بالمطالبة بالمبالغ غير المخصومة بعنوان أتاوات مسجّلة بمحاسبة المعقّب ضدّه بالحساب عدد 442 (شركاء-حسابات جارية)والحال أنّ التقييدات المحاسبية المتعلّقة بالمبالغ المحوّلة إلى الخارج تفيد أنّ الأمر يتعلّق بأتاوات دفعها المعقّب ضدّه لمؤسسة غير مقيمة بالبلاد التونسية لا سيما وأنّ التقييد المذكور يعبّر عن معاملات بين المعقّب ضدّه وشركة "فروفيال إسبانيا" غير المقيمة بالبلاد التونسية.

ثالثا: خرق أحكام الفصل 26 من القانون عدد 112 لسنة 1996 المؤرّخ في 30 ديسمبر 1996 المتعلّق بنظام المحاسبة للمؤسّسات: ذلك أنّ التقييدات المحاسبية التي قامت بها الجهة المعقّب ضدّها تفيد وجود معاملات بينها وبين شركة "فروفيال إسبانيا" غير المقيمة بالبلاد التونسية وترتّب عن تلك المعاملات قيام الشركة الأولى بدفع أتاوات للشركة الثانية،وتعدّ التقييدات والوثائق المحاسبية التي تضمّنتها حجّة على المؤسسة المعنية بالأمر كان على محكمة الاستئناف أن تقضي بقبولها لاسيما وأنّ الشهادة التي قدّمتها المؤسسة المعنية بالأمر ليست كفيلة لوحدها لدحض ما جاء بتلك التقييدات باعتبار أنّ تلك الشهادة ولئن نصّت على تحويل مبالغ من حساب مفتوح إلى حساب آخر مفتوح بالخارج غير أنّها لم تنصّ على هوية صاحب الحساب المحوّل له تلك المبالغ و لم تتضمّن الوجهة الحقيقية والفعلية لتلك المبالغ.

رابعا: خرق أحكام الفصلين 65 و68 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية: ذلك أنّ مجمع الشركات ادّعى أنّه جلب مبالغ بالعملة الصعبة وحوّلها بالدينار التونسي ثمّ أرجعها إلى الخارج بالعملة الأجنبية مستندا في ذلك إلى شهادة صادرة عن شركة "سيتي بنك" والحال أنّ الشهادة المذكورة لا تكفي لوحدها لدحض ما جاء بقرار التوظيف الإجباري لأنّ الأمر لا يتعلّق بمجرّد إثبات تحويل أموال من حساب إلى آخر وإنما بإثبات وجهة تلك المبالغ والمستفيد الحقيقي منها.كما أنّ التقييدات المحاسبية التي تضمّنتها محاسبة المؤسسة المتعلّقة بسنتي 2001 و2002 تفيد بوجود حساب عدد 442300 باسم شركة "فروفيال إسبانيا" وهو حساب جاري لتلك الشركة سجّلت فيه المبالغ التي دفعتها المؤسسة المعنية بالأمر وحوّلتها بالعملة الأجنبية للخارج،هذا فضلا عن أنّ مصالح الجباية أثبتت أنّه سبق لمجمع شركات "فروفيال مونتريال" أن قام بطرح الخصم من المورد بعنوان الأتاوات التي كان يدفعها لشركة "فروفيال إسبانيا".

خامسا: خرق أحكام الفصل 547 من مجلة الالتزامات والعقود: ذلك أنّ ما احتجّت به مصالح الجباية نابع من صميم ما تضمّنته محاسبة الشركة المعقّب ضدّه وبالتحديد من التقييدات المحاسبية التي قام بها على مستوى أحد التقسيمات الفرعية للحساب 442 "الشركاء- حسابات جارية" وهو الحساب 442300 المتعلّق بشركة والتي تفيد بأنّ تلك المبالغ أتاوات دفعت لتلك الشركة مقابل خدمات أسدتها لها وتفيد أيضا بأنّ تلك الشركة هي التي تحصّلت على تلك المبالغ وهي المستفيد الحقيقي والفعلي لها.وعلى هذا الأساس فقد كان على محكمة الاستئناف أن لا تتجاهل التقييدات المحاسبية المذكورة لأنّ من سعى في نقض ما تمّ من جهته فسعيه مردود عليه.

سادسا: خرق أحكام الفصل 548 من مجلة الالتزامات والعقود: ذلك أنّ التقييدات المضمّنة بالمحاسبة تمثّل حجة صادرة عن الجهة المعقّب ضدّها وتمثّل سندا أساسيا يمكّن مصالح الجباية من مجابهة مجمع

بها اعتبارا إلى أنّ ما يصدر عن شخص يجابه به بقراءة عكسية للفصل 548 المذكور أي أنّه ما يصدر من شخص يكون حجة عليه.

سابعا: خرق أحكام الفصلين 440 و441 من مجلة الالتزامات والعقود: ذلك أنّه تراءى لمحكمة الاستئناف أنّ تقديرات مصالح الجباية كانت غير سليمة والحال أنّه كان عليها أن تقرّ عنصر الإثبات الذي استندت إليه مصالح الجباية باعتباره ثابت من خلال الإقرار الصريح الصادر عن مجمع شركات "فروفيال مونتريال" بالرجوع إلى الحساب 442 "الشركاء-حسابات جاري" دون القضاء بإلغاء قرار التوظيف الإجباري.

ثامنا: سوء التعليل: ذلك أنّ محكمة الاستئناف أساءت تعليل حكمها لما عدّلت التوظيف الذي قامت به مصالح الجباية على مستوى الخصم من المورد المستوجب على مجمع الشركات "فروفيال مونتريال" وذلك باعتبار أنّ المبالغ التي سجّلتها بحساب الشركاء هي أتاوات دفعتها لغير مقيم دون أن تتولى الخصم من المورد بعنوانها اعتبارا لأنّه لم يتوفر في قضية الحال أي سند،لا مادي ولا قانوني،يثبت أنّ عملية التحويل كانت لفائدة المجمع وليس لفائدة الغير وبالتحديد ليس لفائدة شركة "فروفيال مونتريال".

وبعد الإطّلاع على تقرير نائب المعقّب ضدّه في الرّد على مستندات التعقيب بتاريخ 10 نوفمبر 2009 والذي أبرز فيه بالخصوص أنّ منشور البنك المركزي عدد 93/21 يخوّل لكل شخص طبيعي أو معنوي غير مقيم أن يعيد تحويل ما تبقى له من المبالغ بالعملة التونسية والتي تمّ توريدها بالعملة الصعبة إلى عملة أجنبية ويرجعها إلى بلاده.وتندرج التحويلات التي وظّفت عليها الإدارة الخصم من المورد ضمن المبالغ التي يحقّ له بصفته مجمع شركات غير مقيم ويمتلك حسابا بنكيا بالدينار التونسي القابل للتحويل أن يعيدها إلى بلاده بحكم أنّها مبالغ تمّ توريدها في أوّل الأمر بالعملة الصعبة وهي مبالغ انتهت محكمة الاستئناف على صواب إلى نفي كل إمكانية لإخضاعها للضريبة بتونس أو لتوقيع خصم من المرد عليها.كما أنّ الدفع من كون الشركة المعقّب ضدّها لها علاقات وخدمات مع شركة فروفيال إسبانيا لا يمكن بأي حال أن يثبت قطعيا أنّ المبالغ التي أرادت الإدارة أن توظّف عليها الخصم من المورد هي مداخيل أو مرابيح.أمّا بخصوص الدفع المستمدّ من ادّعاء الإدارة كون المعقّب ضدّه قام في السابق بالتصريح تلقائيا بمداخيل وبالخصم من المورد بعنوان تلك التحويلات فإنّ ذلك وعلى فرض صحته ليس من شأنه أن يمكّن الإدارة من الاستفادة من خطأ أو سهو منظورها وتعتبره منشأ لحق مكتسب تحاجج به المعقّب ضدّه على اعتبارها تلك المبالغ مداخيل وأرباح.

وبعد الإطّلاع على بقية الأوراق المظروفة بالملف.

وبعد الإطلاع على القانون عدد 40 لسنة 1972 المؤرخ في 1 جوان 1972 المتعلّق بالمحكمة الإدارية وعلى جميع النصوص المنقّحة والمتمّمة له وآخرها القانون الأساسي عدد 63 لسنة 2009 المؤرّخ في 12 أوت 2009.

وعلى مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية.

وبعد الإطّلاع على ما يفيد استدعاء الطرفين بالطريقة القانونية لجلسة المرافعة المعيّنة ليوم 13 نوفمبر 2010 وبها تلا المستشار المقرّر السيد مح العـ ملخّصا من تقريره الكتابي،وحضر ممثّل الإدارة العامة للأداءات وتمسّك بمستندات التعقيب وحضر الأستاذ في حق زميله الأستاذ وتمسّك بالرد الكتابي.

وإثر ذلك قرّرت المحكمة حجز القضية للمفاوضة والتصريح بالقرار لجلسة يوم 27 نوفمبر 2010.

وبها وبعد المفاوضة القانونية صرح بما يلي:

من حيث الشكل:

حيث قدّم مطلب التعقيب في الآجال القانونية ممن لـــه الصفة والمصلحة وكان مراعيا للصيغ الشكلية الجوهرية،الأمر الذي يتّجه معه قبوله من هذه الناحية.

من حيث الأصل:

عن جميع المطاعن المتمسّك بها لارتباطها ولوحدة القول فيها:

حيث تمسكت الإدارة المعقّبة بخرق محكمة الاستئناف لأحكام الفصل 12-2 من اتّفاقية تجنّب الازدواج الضريبي المبرمة بين حكومة الجمهورية التونسية وإسبانيا وللفصلين 12 و26 من القانون عدد 112 لسنة 1996 المؤرّخ في 30 ديسمبر 1996 المتعلّق بنظام المحاسبة للمؤسّسات والفصلين 65 و68 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية وللفصول 440 و441 و547 و548 من مجلة الالتزامات والعقود وبسوء التعليل بمقولة أنّها قضت بإلغاء قرار التوظيف الإجباري للأداء والحال أنّ أوراق الملف وخاصة منها التقييدات المحاسبية تفيد أنّ التحويلات التي قام بها المعقّب ضدّه إنما تمثّل أتاوات دفعت لشركة "فروفيال إسبانيا" المقيمة خارج البلاد التونسية مقابل خدمات أسدتها لها وهي أتاوات تخضع،طبقا لاتّفاقية تفادي الازدواج الضريـــبي الجاري بها العمل بين تونس وإسبانيا،للخصم من المورد لدى البلد المتأتية منه تلك الأتاوات،وهو الأمر الذي

تؤكده من جهة التقييدات المحاسبية وسائر المعطيات الأخرى المتوفرة بالملف والتي تبرز سبق إسناد مثل هذه الأتاوات للشركة الأجنبية وإخضاعها تلقائيا للخصم من المورد دون أن تكون الشهادة الصادرة عن البنك كافية لدحض النتيجة التي توصلت إليها الإدارة ضرورة أنّ تلك الشهادة ولئن نصّت على تحويل مَبالغ من حساب مفتوح إلى حساب آخر مفتوح بالخارج غير أنّها لم تنصّ على هوية صاحب الحساب المستفيد بتلك المبالغ و لم تتضمّن الوجهة الحقيقية والفعلية لتلك المبالغ.

وحيث قضت محكمة الحكم المطعون فيه بإلغاء قرار التوظيف الإجباري للأداء على أساس أنّ المبالغ التي وظفت عليها الإدارة الخصم من المورد هي مبالغ متأتية من الخارج ومحوّلة إلى العملة الصعبة ويحق بالتالي إعادة تحويلها وإرجاعها إلى بلد المصدر دون أن تخضع لأي أداء باعتبارها ليست مداخيل أو أتاوات.

وحيث خلافا لما انتهت إليه محكمة الحكم المطعون فيه فإنّ لجوء المعقّب ضدّه إلى التعامل محاسبيا مع عملية التحويل المذكورة من شأنه أن يرجّح موقف الإدارة القائل بأنّ تلك التحويلات تعدّ من قبيل الأتاوات الخاضعة للخصم من المورد ذلك أنّه عمد إلى تسجيل المبالغ المحوّلة خلال سنتي 2001 و2002 بحساب 442 "شركاء-حسابات جارية" وتحديدا بالحساب الجاري عدد 442300 باسم شركة "فروفيال إسبانيا" وهو تقييد يفيد أنّه وضع على ذمّة الشركة الأخيرة في الذكر مبالغ التحويلات المالية ودفعت لها بعنوان ما .

وحيث وعلى فرض اعتبار العملية من قبيل إرجاع أموال إلى بلد المنشأ كيفما تمسّك به المعقّب ضدّه فإنّ ذلك يجب أن يتمّ وفقا لإجراءات معيّنة تأخذ بعين الاعتبار طبيعة الأموال موضوع الإرجاع ومصدرها الرئيسي ووجهتها،وهو الأمر الذي لم يقع إثباته لعدم الإدلاء بهوية صاحب الحساب الذي تمّت لفائدته عملية التحويل ولغياب كل كتب أو أي وثيقة أخرى تبرز طبيعة ومصدر الأموال الواردة من الخارج إن كانت من قبيل القرض أو غير ذلك حتى يمكن تبرير عملية إرجاع الجزء المتبقي منها إلى الخارج .

وحيث أنّ التقييدات المحاسبية المضمّنة بالمحاسبة تصبح بمجرد إيداعها لدى الإدارة والتصريح بها وفقا للطرق القانونية حجّة على المطالب بالضريبة،ولا يمكنه التفصّي منها أو التنكر إليها إلا في حالات استثنائية ونادرة كالغلط الثابت أو الخطأ غير المتعمّد وغير المتكرّر،وهي غير صورة الحال باعتبار أنّ المعقّب ضده لم يسع البتّة إلى إثبات الخطأ أو الغلط في التقييد المحاسبي بل هو ظلّ يتمسّك بأنّ العملية لا تعدو أن تكون إرجاعا لمبالغ مالية مستوردة.

وحيث أنّه وفي غياب الحجج والأدلة المثبتة لطبيعة التحويلات التي قام بها المعقّب ضدّه لفائدة شركة "فروفيال إسبانيا" وبالنظر كذلك إلى سبق التصريح بهذه التحويلات بعنوان أتاوات ودفع

الخصم من المورد بعنوانها،فإنّ اعتبار التحويلات المذكورة من قبيل الأتاوات الخاضعة للخصم من المورد يكون في طريقه واقعا وقانونا.

وحيث تعيّن تبعا لما تقدّم قبول جميع المطاعن المتمسّك بها ونقض الحكم المطعون فيه على أساسها.

ولهذه الأسباب:

قرّرت المحكمة:

أوّلا: قبول مطلب التعقيب شكلا وأصلا ونقض الحكم المطعون فيه وإحالـــة القضـــية إلى محكمة الاستئناف بتونس لتعيد النظر فيها بهيئة حكمية جديدة.

ثانيا: حمل المصاريف القانونية على المعقّب ضدّه.

وصدر هذا القرار عن الدائرة التعقيبية الثالثة برئاسة السّيد غازي الجريـــبـــي الرئيس الأوّل للمحكمة الإدارية وعضوية المستشارين السّيدة ي كـ والسّيد ء العـ

وتلي علنا بجلسة يوم 27 نوفمبر 2010 بحضور كاتبة الجلسة السيدة نبيلة مساعد.

الـــرئيس الأوّل

غازي الجريـــي

المستشار المقرّر

ء العـ

الكاتب القائم بالمحكمة الإدارية

الإمضاء: [illegible]