

الحمد لله،



13 جريدة 2011



الجمهورية التونسية  
مجلس الدولة  
المحكمة الإدارية

القضية عدد : 310837

تاريخ القرار: 16 أفريل 2011

قرار تعقيبي  
باسم الشعب التونسي،  
أصدرت الدائرة التعقيبية الثالثة بالمحكمة الإدارية القرار الآتي بين:

في شخص ممثلها القانوني، مقرها  
الكائن مكتبه

المعقبة : شركة

، نائبها الأستاذ

من جهة،

في شخص ممثلها القانوني، مقرها

والمعقب ضدها : الإدارة العامة

من جهة أخرى.

بعد الإطلاع على مطلب التعقيب المقدم من المعقبة المذكورة أعلاه والمرسم بكتابة المحكمة تحت عدد 310837 بتاريخ 7 ديسمبر 2009 طعنا في الحكم الإستثنائي الجبائي الصادر عن محكمة الاستئناف بتاريخ 6 ماي 2009 في القضية عدد 60097 والقاضي: "بقبول الاستئنافين الأصليين شكلا وفي الأصل بنقض الحكم الابتدائي والقضاء مجددا بتأييد قرار التوظيف الإجباري وتخطئة الشركة المستأنفة بالمال المؤمن وحمل المصاريف القانونية عليها".

وبعد الإطلاع على الحكم المطعون فيه الذي تفيد وقائعه أنّ المعقبة خضعت إلى مراجعة جبائية معمقة شملت الضريبة على الشركات والخصم من المورد بعنوان سنة 2001 والأقساط الاحتياطية بعنوان سنتي 2001 و2002، وقد نتج عن تلك المراجعة صدور قرار في التوظيف الإجباري في

شأنها بتاريخ 10 ماي 2006 تحت عدد 2006/69 يقضي بمطالبتها بدفع مبلغ جملي لفائدة الخزينة العامة للبلاد التونسية قدره 186.410,711 د بعنوان أصل أداء وخطايا مع ضبط فائض الضريبة على الشركات بعنوان سنة 2001 بما قدره 9.196,831 د، وقد اعترضت المعقبة على هذا القرار أمام المحكمة الابتدائية والتي أصدرت بجلستها المنعقدة بتاريخ 8 مارس 2007 حكما تحت عدد 2339 يقضي: "بقبول الاعتراض شكلا وفي الأصل بإقرار قرار التوظيف الإجباري عدد 2006/69 الصادر بتاريخ 10 ماي 2006 مع تعديل نصّه وذلك بالخطّ من المبالغ المطالب بها إلى ما قدره 108.867,460 د مائة وثمانية آلاف وثمانمائة وسبعة وستون دينارا و460 مليما لقاء أصل الأداء والخطايا". وتبعا لذلك استأنفت كل من المطالبة بالأداء وإدارة الجباية هذا الحكم أمام محكمة الاستئناف التي تعهدت بالقضية وأصدرت فيها حكما المبيّن منطوقه بالطالع والذي هو محل الطعن بالتعقيب المائل.

وبعد الإطلاع على المذكرة المقدّمة بتاريخ 9 جانفي 2010 في شرح أسباب الطعن والرامية إلى قبول مطلب التعقيب شكلا وأصلا ونقض الحكم المنتقد وإحالة القضية إلى محكمة الاستئناف بتونس لتعيد النظر فيها بهيئة حكومية جديدة استنادا إلى ما يلي:

أولا: سوء تعليل القرار المنتقد ذلك أنّ ما انتهت إليه محكمة الحكم المنتقد من نفي للعملية التصديرية لعدم القيام بالتصريح لدى إدارة الديوانة ينطوي على خلط بين مفهومي التصدير والتجارة العالمية، كما أنّ طرحها لمسألة المنشأ التونسي لتجهيزات لم تدخل التراب التونسي ولم تصنّع به وهي بدهامة ذات منشأ أجنبي بغاية إقصاء نظام التصدير في غير طريقه ضرورة أنّ البيع تمّ في قضية الحال لفائدة المصدرين كليا المتواجدين بالبلاد التونسية على معنى الفصل 21 من مجلة التشجيع على الاستثمارات بما لا وجوب معه لتصريح قمرقي رغم أنّه تصديري بصريح النص القانوني إذ يكفي الإدلاء بشهادة تعليق الأداء حتى يتمّ اعتبار العملية تصديرية.

ثانيا: خرق أحكام القانون عدد 42 لسنة 1994 المؤرخ في 7 مارس 1994 المتعلّق بشركات التجارة العالمية ذلك أنّ الصفقة المنجزة مع دولة العراق خلال سنة 2001 والقاضية بتوفير تجهيزات فلاحية تعدّ عملية تصديرية بقوة القانون باعتبار أنّ البضاعة تعتبر ذات منشأ تونسي وفقا لما جاء بالفصل 2 من القانون عدد 42 لسنة 1994 المتعلّق بشركات التجارة الدولية المنقّح بالقانون عدد 59 لسنة 1996

ثالثا: خرق أحكام الفصل 39 نقطة 5 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات : ذلك أنّ محكمة الاستئناف طبقت بصفة ضيقة مفهوم المنشأ التونسي وتجاهلت أحكام الفصل 2 من القانون عدد 42 لسنة 1994 المتعلق بشركات التجارة الدولية المنقح بالقانون عدد 59 لسنة 1996 والتي أضفت على البضاعة المتاجر بها دوليا صبغة البضاعة ذات المنشأ التونسي لسحب النظام التفاضلي عليها وتشجيعا لأنشطة التجارة الدولية أو الوساطة بالمناجزة الدولية وإعفاؤها بالتالي من الضريبة على الشركات وهو ما ينطبق على وقائع الحال باعتبار أنّ الشركة المعقّبة قامت بالتصريح بنشاط المناجزة الدولية مع دولة العراق ومر ملفها التجاري الدولي لدى السلطات الإدارية التونسية والسلطات المنبثقة عن مجلس الأمن في نطاق برنامج النفط مقابل الغذاء.

وبعد الإطلاع على التقرير المقدم من الإدارة العامة للأداءات بتاريخ 29 ماي 2010 في الرد على مستندات التعقيب والمتضمّن طلب رفض مطلب التعقيب أصلا وحمل المصاريف القانونية على المعقّبة استنادا إلى ما يلي:

1- عن المطعن المتعلّق بسوء التعليل : ثبت باعتراف نائب المعقّبة أنّ هذه الأخيرة قامت باقتناء سلع بالخارج وبيعها هناك وبالتالي فإنه لا يجوز لها الانتفاع بالطرح المنصوص عليه بأحكام الفصل 48 من مجلة الضريبة ذلك أنّ المعيار الحاسم لتعريف عملية التصدير وفقا لما يقتضيه نص القانون هو القيام بالإجراءات الديوانية لإخراج البضاعة من الحدود التونسية وتعلّق تلك البضاعة بسلع تمّ اقتناؤها أو إنتاجها بالبلاد التونسية. فضلا عن ذلك لا يمكن للمعقّبة أن تنتفع في كل الأحوال بنظام التصدير الكلي المنصوص عليه بالفصل 21 من مجلة تشجيع الاستثمارات نظرا لأنّه لم يسبق لها أن أودعت قبل سنة 2001 تصريحًا بالاستثمار، كما أنّ التصريح الذي أودعته خلال سنة 2001 يتعلّق بنشاط تركيب المصانع وتوسعة وحدة لتركيب المصانع وهو استثمار ينتفع بالتشجيعات المشتركة المنصوص عليها بالفصول 7 و8 و9 من مجلة تشجيع الاستثمارات ولا علاقة له بالتصدير وبالتشجيعات المرصودة إليه.

2- عن المطعن المتعلّق بخرق أحكام القانون عدد 42 لسنة 1994 المؤرّخ في 7 مارس 1994 المتعلّق بشركات التجارة العالمية : دفعت الإدارة برفض المطعن المائل شكلا ضرورة أنه لم يسبق للمعقّبة أن تمسّكت به خلال أطوار النزاع السابقة ولا يجوز بالتالي التمسّك به لأول مرة لدى التعقيب خاصة

وأن المسألة المثارة في هذا المظن ليست من متعلقات النظام العام والتي يجوز التمسك بها في أي طور من أطوار النزاع. أما من حيث الأصل وبصفة احتياطية ترى الإدارة أن أوراق الملف لا تبرز أن المعقبة هي شركة تجارة دولية على معنى أحكام الفصل 4 من القانون عدد 42 لسنة 1994 المؤرخ في 7 مارس 1994 المتعلق بالنظام المنطبق على ممارسة أنشطة شركات التجارة الدولية والتي تقتضي بالخصوص إيداع تصريح لدى الوزارة المكلفة بالتجارة. علاوة على ذلك لم يثبت نائب المعقبة أن هذه الأخيرة حققت 50% على الأقل من مبيعاتها من صادرات بضائع ومنتجات ذات منشأ تونسي أو أنها حققت 30% على الأقل من مبيعاتها من صادرات تلك البضائع والمنتجات وأن مبيعاتها التونسية لم تقل عن مليون دينار تونسي طبقا لأحكام الفصل الأول من قرار وزير التجارة المؤرخ في 10 سبتمبر 1996 المتعلق بضبط الحد الأدنى للمبيعات المحققة من صادرات البضائع والمنتجات ذات منشأ تونسي وطرق احتسابه وكذلك تحديد ناتج عمليات التجارة الدولية والوساطة الذي يدخل في قاعدة رقم المعاملات. فضلا عن ذلك فإن عمليات التجارة الدولية ليست بعمليات تصدير وإنما هي تعتبر كذلك لغرض واحد فحسب ألا وهو احتساب قيمة المبيعات السنوية المحققة من صادرات البضائع والمنتجات ذات المنشأ التونسي ومن ناتج عمليات التجارة الدولية ومقارنته بالحد الأدنى الذي اقتضاه القانون وقدره مليون دينار وذلك في إطار تعريف شركات التجارة الدولية لا غير.

**3-** عن المظن المتعلق بخرق أحكام الفصل 39U من مجلة الضريبة: إن محكمة الحكم المنتقد كانت محقة حين استبعدت أحكام الفصل 48 من مجلة الضريبة ضرورة أن الأمر لا يتعلق بسلع مقتناة أو منتجة محليا وإنما ببضائع ذات منشأ أجنبي تم اقتناؤها وبيعها بالخارج. كما أن القانون عدد 42 لسنة 1994 المؤرخ في 7 مارس 1994 المتعلق بالنظام المنطبق على ممارسة أنشطة شركات التجارة الدولية لا يجد أي انطباق له في هذه القضية طالما أن المعقبة ليست بشركة تجارة دولية وفقا لما سبق بيانه.

وبعد الإطلاع على بقية الأوراق المظروفة بالملف.

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

وعلى مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات.

وعلى مجلة تشجيع الاستثمارات،

وعلى القانون عدد 42 لسنة 1994 المؤرخ في 7 مارس 1994 المتعلق بشركات التجارة العالمية مثلما وقع تنقيحه وإتمامه بالنصوص اللاحقة،

وعلى مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية،

وبعد الإطلاع على ما يفيد استدعاء الطرفين بالطريقة القانونية لجلسة المرافعة المعينة ليوم 26 مارس 2011 وبها تلا المستشار المقرر السيد محمد العيادي ملخصاً من تقريره الكتابي وحضر الأستاذ وتمسك بمستندات التعقيب كما حضر ممثل الإدارة العامة وتمسك بالرد الكتابي.

إثر ذلك قرّرت المحكمة حجز القضية للمفاوضة والتصريح بالقرار بجلسة يوم 16 أفريل 2011.

وبها وبعد المفاوضة القانونية صرح بما يلي:

من حيث الشكل :

حيث قدّم مطلب التعقيب في الآجال القانونية ممّن له الصفة والمصلحة وكان مراعيًا لكافة الصيغ الشكلية الجوهرية التي اقتضاها القانون المتعلق بالمحكمة الإدارية، لذا اتّجه قبوله من هذه الناحية.

من حيث الأصل :

عن جميع المطاعن المتمسك بها لاتّحادها في الموضوع ولوحدة القول فيها:

حيث تعيب المعقّبة على محكمة الحكم المنتقد سوء تعليلها للحكم المنتقد وخرق أحكام الفصل 2 من القانون عدد 42 لسنة 1994 المؤرخ في 7 مارس 1994 المتعلق بشركات التجارة العالمية والفصل 39 نقطة 5 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات ذلك أنّ قضاءها بنفي الصبغة التصديرية للعمليات المنجزة بسبب عدم القيام بالتصريح لدى إدارة الديوانة وبسبب انتفاء المنشأ التونسي للتجهيزات موضوع تلك العمليات، يعتبر في غير طريقه ضرورة أنّ التجهيزات المباعة ولئن تمّ شراؤها من مزوّد أجنبي إلا أنّها تعتبر ذات منشأ تونسي على معنى أحكام الفصل 2 من القانون عدد 42 لسنة 1994 المتعلق بشركات التجارة الدولية المنقّح بالقانون عدد 59 لسنة 1996 والتي أضفت على البضاعة المتاجر بها دولياً صبغة البضاعة ذات المنشأ التونسي لسحب النظام التفاضلي عليها ولتشجيع أنشطة التجارة الدولية أو الوساطة بالمتاجرة الدولية وإعفائها بالتالي من الضريبة على الشركات، وهو ما ينطبق على وقائع الحال باعتبار أنّ الشركة المعقّبة قامت

بالتصريح بنشاط المتاجرة الدولية مع دولة العراق ومرّ ملفها التجاري الدولي لدى السلطات الإدارية التونسية والسلطات المنبثقة عن مجلس الأمن في نطاق برنامج النفط مقابل الغذاء. وحيث يتبين بالرجوع إلى أوراق الملف أنّ المعقّبة قامت بطرح أرباح بعنوان التصدير متأتية من عمليات يفوق مبلغها مبلغ العمليات التي تمّ في شأنها إيداع تصاريح ديوانية وتبين لاحقا أنّ الفارق بين مجموع العمليات التي تمّ اعتبارها تصديرا والعمليات التي تمّ التصريح بها لدى مصالح الديوانة يتمثل في بيوعات بالمرافأ لمعدات وتجهيزات موردة من الخارج، وهي بيوعات نفت عنها إدارة الجباية كل صبغة تصديرية استنادا إلى أحكام الفقرة السابعة عاشرًا من الفصل 48 من مجلة الضريبة في حين تتمسك المعقّبة بأحقية طرح الأرباح المتأتية من تلك العمليات من قاعدة الضريبة على الشركات باعتبارها تصديرا سواء من منظور الأحكام العامة للقانون الجبائي أو من أحكام الفصل 2 من القانون عدد 42 لسنة 1994 المتعلّق بشركات التجارة الدولية.

وحيث تنصّ الفقرة السابعة عاشرًا من الفصل 48 من مجلة الضريبة على الدخل على ما يلي: "الضبط الربح الخاضع للضريبة تطرح الأرباح المتأتية من عمليات تصدير الخدمات وتصدير سلع تمّ اقتناؤها محليًا وذلك خلال العشر سنوات الأولى للنشاط ابتداء من أوّل عملية تصدير بصرف النظر عن أحكام الفصل 12 من القانون عدد 114 لسنة 1989 المؤرخ في 30 ديسمبر 1989 المتعلّق بإصدار مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات. وتطرح هذه الأرباح في حدود 50 بالمائة بعد هذه الفترة.

وتنتفع بالطرح الأرباح المتأتية من إسداء الخدمات ومبيعات السلع المنتجة محليا إلى المؤسسات المصدرة كليا المنصوص عليها بمجلة تشجيع الاستثمارات والمؤسسات المنتصبة بالمناطق الاقتصادية الحرة المنصوص عليها بالقانون عدد 81 لسنة 1992 المؤرخ في 3 أوت 1992 كما تمّ تنقيحه بالنصوص اللاحقة وشركات التجارة الدولية المنصوص عليها بالقانون عدد 42 لسنة 1994 المؤرخ في 7 مارس 1994 كما تمّ تنقيحه بالنصوص اللاحقة والمؤسسات المالية والبنكية التي تتعامل أساسا مع غير المقيمين المنصوص عليها بالقانون عدد 108 لسنة 1985 المؤرخ في 6 ديسمبر 1985 شريطة أن تكون هذه السلع والخدمات ضرورية لنشاط هذه المؤسسات".

وحيث يستخلص من المقتضيات القانونية سالفة الذكر أنّه لاكتساب عملية البيع الصبغة التصديرية ومن ثمة التمتع بطرح الأرباح المتأتية منها يتعيّن أن تكون السلع موضوع تلك العملية مقتناة من البلاد التونسية أو منتجة بها .

وحيث طالما ثبت في قضية الحال وباعتراف المعقبة ذاتها أنّ محل الصفقة المبرمة مع الحكومة العراقية لا يتعلّق بسلع مقتناة من البلاد التونسية أو منتجة بها بل بسلع ذات منشأ أجنبي وموردة من الخارج، فإنّ الأرباح المذكورة لا تدخل ضمن مجال العملية التصديرية التي تحوّل الانتفاع بطرحها من قاعدة الضريبة على الشركات على المعنى المقصود بأحكام الفقرة السابعة عاشرًا من مجلة الضريبة .

وحيث فضلًا عن ذلك فإنّ تمسك المعقبة بأنّ نشاطها يتمثّل في جزء منه في التجارة الدولية وبأحقية تمكينها من الانتفاع بالامتيازات المقرّرة للتصدير استنادًا إلى أحكام القانون عدد 42 لسنة 1994 المؤرخ في 7 مارس 1994 كما تمّ تنقيحه بالنصوص اللاحقة لا يستقيم من الناحية القانونية ضرورة أنّ أحكام الفصل 4 من القانون عدد 42 المشار إليه أوجبت على شركات التجارة الدولية قبل بداية ممارستها للنشاط إيداع تصريح لدى الوزارة المكلفة بالتجارة وهو الأمر الذي لم يثبت من أوراق الملف بما يتّجه معه رفض جميع المطاعن المتمسك بها وإقرار الحكم المطعون فيه فيما انتهى إليه.

### ولهذه الأسباب

### قرّرت المحكمة:

أولاً : قبول مطلب التعقيب شكلاً ورفضه أصلاً.

ثانياً : حمل المصاريف القانونية على المعقبة.

وصدر هذا القرار عن الدائرة التعقيبية الثالثة برئاسة السيّد غازي الجريبي الرئيس الأول للمحكمة الإدارية وعضوية المستشارين السيّدة يسرى كريمة والسيّد علي العباسي.

وتلي علنا بجلسة يوم 16 أفريل 2011 بحضور كاتبة الجلسة السيّدة منى بوشلاغم.

المستشار المقرّر

محمد العيادي

الرئيس الأول

غازي الجريبي

الكاتب العام للمحكمة الإدارية  
الإضاء: صباح الجريبي