الحمد لله.

الجمهوريّة التونسيّة
مجلس الدولة
المحكمة الإداريّة

القضيّة عدد: 310223
تاريخ القرار: 31 ديسمبر 2013

2014 ماي 23

# قرار تعقيبي

## باسم الشعب التونسي

أصدرت الدائرة التعقيبية الرابعة بالمحكمة الإدارية القرار التالي بين:

المعقّبة: الإدارة العامة للأداءات في شخص ممثّلها القانوني مقرّها بشارع عدد – تونس،

**من جهة،**

والمعقّب ضدّها: شركة "L.T.I" في شخص ممثلها القانوني مقرّها بنزل "Holiday beach" الكائن بالمنطقة السياحية — مدنين،

**من جهة أخرى.**

بعد الإطلاع على مطلب التعقيب المقدم من المعقبة المذكورة أعلاه بتاريخ 23 مارس 2009 والمرسم بكتابة المحكمة تحت عدد 310223 طعنا في الحكم الصادر عن محكمة الإستئناف بمدنين في القضية عدد 11879 بتاريخ 4 جوان 2008 و القاضي بقبول الإستئناف شكلا وفي الأصل بنقض الحكم الإبتدائي والقضاء من جديد بإبطال قرار التوظيف الإجباري المطعون فيه وإعفاء المستأنفة من الخطية وإرجاع معلومها المؤمّن إليها وحمل المصاريف القانونية عليها .

وبعد الإطلاع على الحكم المطعون فيه الذي تفيد وقائعه أنّ الشركة المعقّب ضدّها استهدفت إلى مراجعة جبائية معمّقة في مادة الضريبة على الشركات والأقساط الإحتياطية والخصم من المورد والأداء لفائدة الجماعات المحلية؛ والأداء على القيمة المضافة شملت سنوات 2000 و2001 و2002 و2003 آلت إلى صدور قرار في التوظيف الإجباري بتاريخ 20 أفريل 2005 يقضي بإلزامها بأداء مبلغ جملي قدره أربعمائة ألف وثلاثمائة وثلاثة

وثمانون دينارا وملّيمات 803 (803،400.383 د) أصلا وخطايا فاعترضت عليه المطالبة بالضريبة أمام المحكمة الإبتدائية بمدنين التي قضت بموجب الحكم عدد 602 بتاريخ 2 مـــاي 2006 بتأييد قرار التوظيف الإجباري فاستأنفته أمام محكمة الإستئناف بمدنين التي تعهّـــدت بملف القضية وأصدرت فيها الحكم المبيّن منطوقه بالطّالع والذي هو محل الطعن الماثل .

وبعد الإطلاع على مذكرة بيان أسباب الطعن بالتعقيب التي تقدّمت بها المعقبة بتـــاريخ 14 أفريل 2009 والرامية إلى قبول مطلب التعقيب شكلا وفي الأصل نقض الحكم المطعون فيه وإحالة القضية على محكمة الإستئناف المختصة ليعاد النظر فيها بهيئة حكمية جديدة وحمل المصاريف القانونية على المعقب ضدّها بالإستناد إلى :

أوّلا – خرق أحكام الفصول 427 أولا و428 و430 من مجلة الإلتزامات والعقود : بمقولة أنه ثبت لمصالح الجباية أن المعقب ضدّها أبرمت اتفاقية بتاريخ 19 جانفي 1993 مع شركة أبومالك للسياحة والفندقة التزمت بمقتضاها بتمكينها من خدماتها في ميدان استغلال الـــترل والتصرف فيها لتأثيث وتجهيز نزل "Holiday beach" بجربة والتصـــرف فيـــه بصـــفة حصرية لحسابها طيلة مدة الإتفاقية وبمقتضى ذلك أصبحت لها منشأة بالبلاد التونسية وعلـــى أساسها تولت إيداع تصريح بالوجود لدى مكتب مراقبة الأداءات في 11 ماي 2001 نصّ على أن نشاطها يتمثل في التصرف في ذلك الترل ومن هذا المنطلق تم توظيف الأداء عليهـــا وأقرت المحكمة الإبتدائية قرار التوظيف الإجباري فيما قضت المحكمة المطعـــون في حكمهـــا بنقضه بالإستناد إلى نفي الشركة المعقب ضدّها لأي نشاط لها بالتراب التونسي وقيام قـــرار التوظيف على مجرّد مشروع قانون أساسي وإلى عجز الإدارة عن إثبات قيام الشركة فعليـــا على أرض الواقع بنشاط على التراب التونسي وهو ما يتعارض مع إقرار الشـــركة في إطـــار التصريح بالوجود و التصاريح الشهرية بأن نشاطها يتمثل في التصرف في الترل المشار إليـــه أعلاه وبأن لها منشأة دائمة بالبلاد التونسية في تاريخ لاحق لإبرام الإتفاقية الثانية التي أبرمتها مع شركة أبو مالك في 1 ديسمبر 1997 والتي اقتصرت على إحالة حق استعمال علامتـــها التجارية والمعلومات المتعلقة بالتجربة التي اكتسبتها في الميدان السياحي وهو ما يقيم الـــدليل على أن هذه الإتفاقية صورية ولم تبرم في ذلك التاريخ خاصة وأنه لم يتم الإستظهار بهـــا لا أثناء عملية المراجعة الجبائية ولا بمناسبة مناقشة نتائجها ولا في الطور الإبتدائي .

ثانيا – خرق أحكام الفصل 441 من مجلة الإلتزامات والعقود : بمقولة أن المحكمة المصدرة للحكم المطعون فيه خلصت إلى أن الإتفاقية التي أبرمتها الشركة المعقب ضدها مع شركة أبو مالك بتاريخ 19 جانفي 1993 والتي تمسّكت بها مصالح الجباية لم تنفّذ بين الطرفين وألغيت لاحقا بمقتضى اتفاقية أخرى أبرمت في 1 ديسمبر 1997 والحال أن هذه الإتفاقية تعدّ حجة غير رسمية حرّرتها الشركة المعقب ضدّها أقرّت فيها بأن لها منشأة بالبلاد التونسية وتدعم هذا الإقرار بالتصاريح الجبائية التي اكتتبتها وأودعتها وبالمراسلة التي توجهت بها إلى الإدارة للإستفسار حول نظامها الجبائي بناء على الإتفاقية المبرمة في 19 جانفي 1993 والتي وردت إجابة الإدارة العامة للدراسات والتشريع الجبائي في شأنها بتاريخ 17 جوان 2003 معتبرة أن خدمات التصرف في الفندق تجعل لها منشأة دائمة بتونس بما يفرض عليها احترام كل الواجبات الجبائية والمحاسبية المستوجبة على الشركات المستقرة بتونس بما في ذلك الضريبة على الشركات . وأضافت أن الإتفاقية الثانية لم يتم الإستظهار بها إلا في الطور الإستئنافي دون أن تكون مؤيدة بما له أصل ثابت في الملف خاصة وأنها تتناقض مع الإتفاقية الأولى وبالرغم من ذلك اعتمدتها المحكمة مخالفة الفصل 441 من مجلة الإلتزامات والعقود طالما أنها لم تكتسب تاريخا ثابتا إلاّ في تاريخ لاحق ممّا يجعلها من قبيل الحجة المفتعلة والوهمية الغرض منها التّهرب الضريبي .

ثالثا – خرق أحكام الفصلين 449 و450 من مجلة الإلتزامات والعقود : بمقولة أن المحكمة المصدرة للحكم المطعون فيه قضت بإلغاء قرار التوظيف الإجباري على أساس أن الإتفاقية التي أبرمتها المعقب ضدها مع شركة أبو مالك بتاريخ 19 جانفي 1993 لم تنفذ بين الطرفين وألغيت بمقتضى اتفاقية أخرى أبرمت بينهما في 1 ديسمبر 1997 والحال أنّ مصالح الجباية استندت ، زيادة على الإتفاقية المؤرخة في 19 جانفي 1993 ، إلى التصريح بالوجود وإلى التصاريح الشهرية وإلى الضريبة على الشركات بعنوان سنتي 2001 و2002 والمراسلة الصادرة عن المعقبة بتاريخ 1 جانفي 2003 والموجهة إلى المدير العام للدراسات والتشريع الجبائي وإجابة مصالح وزارة المالية بتاريخ 17 جوان 2003 وإلى فاتورة صادرة عن شركة أبو مالك بتاريخ 17 ماي 2001 تضمنت إشارة صريحة إلى البند 3.2 من اتفاقية التصرف المبرمة بتاريخ 19 جانفي 1993 وهو ما يعكس تظافر المؤشرات التي تفيد أنها كوّنت منشأة دائمة بالبلاد التونسية يتمثل نشاطها في التصرف في نزل "Holiday beach" بجربة ،

فضلا عن أن الإتفاقية المؤرخة في 1 ديسمبر 1997 لم تكتسب تاريخا ثابتـــا إلا بمقتضـــى تقديمها للتسجيل بتاريخ 18 ماي 2007 ولا تنسحب على السنوات السابقة لهذا التـــاريخ وهي سنوات 2000 و2001 و 2002 و2003 .

رابعا – خرق أحكام الفصلين 479 و486 من مجلة الإلتزامات والعقود : بمقولة أن مصالح الجباية استندت إلى قرائن متظافرة تفيد تصرف المعقـــب ضـــدها في نـــزل " Holiday beach" بحومة السوق بجربة في إطار منشأة دائمة بالبلاد التونسية إلا أن المحكمة المطعون في حكمها أعرضت عنها بناء على الإتفاقية التي ادعت الشركة المعنية بالأمر أنها أبرمـــت ســـنة 1997 و لم تسجّل إلاّ خلال سنة 2007 ممّا يجعلها حجة ضعيفة ومسترابة لعدم اكتســـابها تاريخا ثابتا طيلة الفترة المعنية بالمراجعة والتوظيف .

خامسا – خرق الفصل 490 من مجلة الإلتزامات والعقود : بمقولة أنه أمام تساوي الحجتين المتمثلتين في الإتفاقيتين المؤرختين في 1993 وفي 1997 كان مـــن المفـــروض أن تقضـــي المحكمة بالحجة الأسبق تاريخا وهي الإتفاقية المؤرخة في سنة 1993 وأن لا تعتمد على الحجة المؤرخة في 1 ديسمبر 1997 في كل الحالات إلا ابتداء من تاريخ تسجيلها .

– التنكر للطابع الإستقصائي للنزاع الجبائي : بمقولة أن المحكمة المطعون في حكمها لم تبـــادر إلى مطالبة الشركة المعقب ضدها بتدعيم الإتفاقية الثانية وإقامة الدليل علـــى أنهـــا ألغـــت وعوضت الإتفاقية الأولى بمقتضى محاضر جلسات تفيد رفض المصادقة على الإتفاقية الأولى أو المصادقة على الإتفاقية الثانية وتقديم الوثائق التي تفيد تنفيذ بنود الإتفاقية الثانية وتبرير التناقض بين الإتفاقيتين ومضمون التصاريح الجبائية التي اكتتبتها وأودعتها وتبرير التصاريح الســـنوية للضريبة على الشركات التي تولت إيداعها كما لم تطالب شركة أبو مالك بتمكينـــها مـــن محاسبتها حتى تتبين لها حقيقة تدخل المؤسسة المعنية بالأمر في النزل .

سادسا – خرق الفصلين 65 و68 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائيـــة : ذلـــك أنّ مـــا تذرعت به الشركة المعقب ضدها من أنه ليست لها منشأة دائمة بالبلاد التونســـية لم يكـــن مدعما إلا باتفاقية لم تكتسب تاريخا ثابتا إلا في تاريخ لاحق لصدور قرار التوظيف الإجباري وصدور الحكم الإبتدائي القاضي بإقراره وسايرتها المحكمة المطعون في حكمها في ذلك مـــن خلال قلب عبء الإثبات وحمله على مصالح الجباية .

سابعا – سوء التعليل : بمقولة أن المحكمة المطعون في حكمها لم تتناول بالنقاش دفوعات الإدارة في خصوص االإتفاقية المؤرخة في 1 ديسمبر 1997 رغم تأثيرها في وجه الفصل في القضية .

وبعد الإطّلاع على بقية الأوراق المظروفة بالملف .

وبعد الإطلاع على القانون عدد 40 لسنة 1972 المؤرخ في غرّة جوان 1972 والمتعلق بالمحكمة الإدارية مثلما تمّ تنقيحه و إتمامه بالنصوص اللاّحقة وآخرها القانون الأساسي عدد 2 لسنة 2011 المؤرخ في 3 جانفي 2011 .

وبعد الإطلاع على ما يفيد استدعاء الطرفين بالطريقة القانونيّة لجلسة المرافعة المعيّنة ليوم 25 نوفمبر 2013، وبها تلا المستشار المقرّر السيد س الرا ملخّصا لتقريره الكتابي وحضر ممثل الإدارة العامة للأداءات وتمسّك و لم يحضر من يمثل المعقب ضدّها ووجّه إليها الإستدعاء وفق ما يقتضيه القانون ،

وإثر ذلك حجزت القضية للمفاوضة والتصريح بالحكم لجلسة يوم 31 ديسمبر 2013 ،

**و بها و بعد المفاوضة القانونية صرّح بما يلي :**

**من جهة الشكل :**

حيث قدّم التعقيب في ميعاده القانوني ممّن له الصّفة والمصلحة وكان مستوفيا لشروطه الشكلية ، لذا فقد تعيّن قبوله من هذه الناحية .

**من جهة الأصل :**

**– عن جملة المطاعن مجتمعة لتداخلها واتحاد القول فيها :**

حيث تعيب المعقبة على المحكمة المصدرة للحكم المطعون فيه قضاءها بإلغاء قرار التوظيف الإجباري بناء على استناده على قانون أساسي لم ير النور وإلى عجز الإدارة عن

إثبات قيام هذه الشركة فعليا على أرض الواقع وهو ما يتعارض مع ما تقدّمت به الإدارة من حجج ومؤيدات وخاصة إقرار الشركة في إطار التصريح بالوجود وفي إطار التصاريح الشهرية بأن نشاطها يتمثل في التصرف في نزل "Holiday beach" في إطار منشأة دائمة بالبلاد التونسية ، وذلك في تاريخ لاحق لإبرام الإتفاقية الثانية التي أبرمتها مع شركة أبو مالك في 1 ديسمبر 1997 والتي اقتصرت على إحالة حق استعمال علامتها التجارية والمعلومات المتعلقة بالتجربة التي لها في الميدان السياحي دون أن تحل محلها في التصرف في النزل الذي تملكـــه و لم تسجلها إلا خلال سنة 2007 و لم يتم الإستظهار بها لا أثناء عملية المراجعة الجبائيـــة ولا بمناسبة مناقشة نتائجها ولا في الطور الإبتدائي ، كما أن المحكمة المطعون في حكمها لم تبادر إلى مطالبة الشركة المعقب ضدها بتدعيم الإتفاقية الثانية وبإقامة الدليل علـــى أنهـــا ألغـــت وعوضت الإتفاقية الأولى بتقديم محاضر الجلسات التي تفيد رفض المصادقة على الإتفاقية الأولى أو المصادقة على الإتفاقية الثانية وتقديم الوثائق التي تفيد تنفيذ بنود الإتفاقية الثانيـــة وتبريـــر التناقض بين الإتفاقيتين ومضمون التصاريح الجبائية التي اكتتبتها وأودعتها وتبرير التصـــاريح السنوية للضريبة على الشركات التي تولت إيداعها كما أنها لم تطالب شركة أبـــو مالـــك بتمكينها من محاسبتها حتى تتبين لها حقيقة تدخل المؤسسة المعنية بالأمر في النزل .

وحيث يقتضي الفصل 47 من مجلة الضريبة على دخل الأشـــخاص الطبيعـــيين والضريبة على الشركات أن " الأرباح الخاضعة للضريبة على الشركات هـــي الأربـــاح المحققة في مؤسسات مستغلة بالبلاد التونسية وكذلك التي توظف عليها الضريبة بـــالبلاد التونسية بمقتضى إتفاقية لاجتناب الازدواج الضريبي " .

وحيث جاء في المذكرة العامة عدد للإدارة العامة للدراسات والتشريع الجبائي عدد 2002/41 والمتعلقة بشروط توظيف الضريبة على حصص الأسهم والفوائد والإتاوات وأرباح المؤسسات في إطار اتفاقيات تفادي الإزدواج الضريبي المبرمة بين تونس والدول الأخرى والتي تنسحب على اتفاقية تفادي الإزدواج الضريبي المبرمة بين الجمهورية التونسية والجمهورية الفديرالية الألمانية قصد اجتناب الأداءات المزدوجة في مادة الجباية على المداخيل والثروة المصادق عليها بمقتضى القانون عدد 57 لسنة 1976 المؤرخ في

11 جوان 1976 أن أرباح المؤسسات التابعة لدولة متعاقدة تخضع ، حسب الحالة ، للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين أو للضريبة على الشركات في الدولة المتعاقدة التي تباشر فيها المؤسسة نشاطها عن طريق منشأة دائمة ... وتعني عبارة المنشأة الدائمة **كلّ مركز ثابت للأعمال تباشر من خلاله كلّ نشاطها أو جزءا منه** . وتشمل عبارة "المنشأة الدائمة" بالخصوص :

- مقرّ إدارة ،
- فرع ،
- مكتب ،
- مصنع ،
- ورشة ،
- منجم ، أو مقطع أو أي مكان لاستخراج الموارد الطبيعية ،

... كما يعتبر "منشأة دائمة" لمؤسسة تابعة لدولة متعاقدة كل شخص يعمل في تلك الدولة لحساب تلك المؤسسة إذا كان هذا الشخص يتمتع في تلك الدولة بصلوحيات عامة يمارسها عادة وتخوّل له التفاوض وإبرام العقود باسم المؤسسة أو لحساب المؤسسة أو يأخذ عادة طلبيات في هذه الدولة بصفة قطعية أو تكاد تكون قطعية للمؤسسة ذاتها أو للمؤسسة أو لمؤسسات أخرى مراقبة من طرفها أو تمتلك القسط الأوفر من المساهمات في هذه المؤسسة أو موجودة كليا تحت مراقبة مشتركة ... " .

وحيث يؤخذ من الأحكام السالف بيانها أن الأصل هو إعفاء الأرباح المحققة من غير المقيمين من الضريبة على الدخل التي لا تمتد إليها إلاّ استثناء متى أثبتت الإدارة أنّ لهم مداخيل ذات منشأ تونسي .

وحيث أن العبرة في إضفاء وصف المداخيل ذات المنشأ التونسي تكمن في القرائن القانونية والواقعية التي من شأنها ترجيح هذا الوصف أو نفيه والتي تستأثر محكمة الموضوع بسلطة تقديرها دون أن تمتدّ إليها رقابة قاضي التعقيب إلاّ في حدود ما يشوب عملها من تحريف للوقائع أو خطأ بيّن في التقدير .

وحيث كان الحكم المطعون فيه قائما على ما يؤسّسه واقعا وقانونا توفقت من خلاله محكمة الإستئناف في استقراء وقائع النزاع و استخلاص تظافر القرائن الدّالة على انتفاء مقوّمات المنشأ التونسي في المداخيل المحقّقة من المعقّب ضدّها انطلاقا من أن المعقّبة لم تدحض ادعاءات المعقّب ضدّها بصفة واقعية عن طريق المعاينة مثل إثبات وجود منشأة دائمة لنشاطها كالمقر الإداري والفرع والمكتب ونقطة البيع وأسماء الأعوان والمدير المسؤول والأجور كما رأت في تأسيس قرار التوظيف على قانون أساسي لم ير النور قبل تنقيحه وعجز المعقّبة عن إثبات قيام الشركة المستأنفة فعليا على أرض الواقع ما يدعو إلى القول ببطلانه لقيامه على أسس واهية .

وحيث لم تفلح الإدارة المعقبة من جهتها في الإتيان بالحجة المعاكسة لدحض القرائن المذكورة بما هو متاح لها من سلطات بحث وأعمال استقصاء من شأنها إثبات قيام المستأنفة بنشاط على التراب التونسي وكذلك معاينة محاضر الجلسات للتحقق من المصادقة على القانون الأساسي المؤرخ في 19 جانفي 1993 أو استخراج المؤشرات الدالة على مباشرة المعقب ضدّها لنشاط التصرف الفندقي كالتصرف في الأعوان أو إبرام عقود التزوّد والإستغلال أو التعهّد بعمليات التسويق أوالحجز و غيرها من شؤون التسيير بهذا العنوان .

وحيث تغدو المطاعن الماثلة فاقدة لما يؤسّسها وتعيّن لذلك رفضها .

## و لهذه الأسباب

**قررت المحكمة :**

**أولا** : قبول مطلب التعقيب شكلا و رفضه أصلا .

**ثانيا** : حمل المصاريف القانونية على المعقبة .

وصدر هذا القرار عن الدائرة التعقيبية الرابعة برئاسة السيد عبد الس المـ

قـ وعضوية المستشارين السيدين فر الصـ ـر الحـ الأ

وتلي علنا بجلسة يوم 31 ديسمبر 2013 بحضور كاتبة الجلسة السـيدة سم

الم .

| رئيس الدّائرة | المستشار المقرر |
| --- | --- |
| ع السـ المـ ق | أ س الر |

الكاتب العام لمصلحة الإدارية

الإمضاء: ص