

Fiscalité des holdings : l'exonération des dividendes exclut l'application du minimum d'imposition (Cass. adm. 2017)

Identification			
Ref 35592	Juridiction Cour de cassation	Pays/Ville Maroc / Rabat	N° de décision 761/2
Date de décision 19/10/2017	N° de dossier 2015/2/4/4057	Type de décision Arrêt	Chambre Administrative
Abstract			
Thème Impôt sur les sociétés, Fiscal		Mots clés Titres de participation, Société holding, Revenus exonérés, Revenus exclus du minimum d'imposition, Retenue à la source, Principe d'interprétation stricte des exonérations fiscales, Minimum d'imposition, Impôt sur les sociétés, Holding, Exonération des dividendes, Défaut de motivation, Conditions d'exonération, Cassation, Calcul de la cotisation fiscale, Avis d'imposition, Assiette fiscale	
Base légale Article(s) : 1 - 2 - 4 - 6 - 8 - 9 - 13 - 144 - 158 - Code général des impôts		Source Ouvrage : منازعات الشركات التجارية بين القانون والاجتهاد القضائي Auteur : الدكتور عمر السكتاني Edition : 14/13 سلسلة قانون الأعمال والممارسة القضائية Année : 2022 Page : 263	

Résumé en français

La Cour de cassation a censuré l'arrêt de la Cour d'appel administrative de Rabat qui avait validé l'imposition au minimum de cotisation fiscale à l'impôt sur les sociétés d'une société holding percevant des dividendes de filiales. La société contestait cette imposition en invoquant l'exonération permanente de l'impôt sur les sociétés prévue par l'article 6-I-C-1 du Code Général des Impôts pour les revenus de participation. L'administration fiscale estimait que cette exonération ne s'appliquait pas au minimum d'imposition régi par l'article 144 du même code.

La Cour de cassation a jugé que l'exonération des revenus de participation, sous les conditions de l'article 6-I-C-1 du Code Général des Impôts, est totale et s'étend à l'impôt sur les sociétés lui-même, et non seulement à la retenue à la source. Par conséquent, ces revenus exonérés ne sauraient être inclus dans l'assiette du minimum d'imposition, lequel ne concerne que les éléments imposables. La Cour a conclu que la Cour d'appel avait commis une erreur de droit en limitant la portée de l'exonération au seul mécanisme de la retenue à la source, ce qui constituait un défaut de motivation. L'arrêt a été cassé et l'affaire renvoyée.

Texte intégral

محكمة النقض

القرار عدد 2/761 المؤرخ في 19/10/2017 ملف (إداري الثاني) عدد 2015/2/4/4057

وبعد المداولة طبقا للقانون باسم جلالة الملك وطبقا للقانون

حيث يستفاد من مستندات الملف ومن القرار المطعون فيه، أن المدعية (الطالبة) تقدمت بتاريخ 28/10/2013 بمقال أمام المحكمة الإدارية بالدار البيضاء عرضت فيه أنها شركة الشركات (Holding) تملك أسهم شركات أخرى وتشرف على أعمال، وأن هدفها هو حيازة سندات المساهمة (Titre de participation) لشركة لافارج وأن نشاطها الوحيد هو إدارة وتدبير سندات المساهمة المودعة لديها، وتتوصل في كل سنة بأرباح عائدات الأسهم الموزعة من طرف شركة لافارج اسمنت، وأن احتساب الضريبة على الشركات يرتكز فقط على عائدات ومحصول سندات المساهمة التي تستفيد من تخفيض بنسبة 100٪. وهو ما تؤديه منذ نشأتها سنة 1966، إلى أن توصلت بداية سنة 2013 من إدارة الضرائب بالجدول الضريبي المطعون فيه مبلغه 8.093.011,00 درهم عن المدة ما بين 01/01/2008 إلى 31/12/2008. فتقدمت بتظلم بتاريخ 26/04/2013 ورفضت إدارة الضرائب تظلمها بتاريخ 26/09/2013. ملتزمة لذلك الحكم بإلغاء الضريبة على الشركات موضوع التعريف الضريبي لسنة 2009 الصادر بتاريخ 31/12/2012 تحت الرقم التعريفي 1.640.130 المتعلق بالمدة من 01/01/2008 إلى 31/12/2008 مبلغه 8.093.011,00 درهم مع النفاذ المعجل والصائر. وبعد جواب إدارة الضرائب بالدار البيضاء عين الشق واستيفاء الإجراءات صدر الحكم ((برفض الطلب وإبقاء الصائر على رافعه))، استأنفته المدعية (الطالبة) فقضت محكمة الاستئناف الإدارية بالرباط بعد جواب إدارة الضرائب ((بتأييد الحكم المستأنف)).

في وسائل النقض مجتمعة لارتباطها:

حيث تعيب الطالبة القرار المطعون فيه بخرق القانون وسوء التعليل وعدم الارتكاز على أساس قانوني، ذلك أنها قد تمسكت بتطبيق مقتضيات المادة 6 ج 1 من المدونة العامة للضرائب المتعلقة بالإعفاءات الدائمة من الضريبة على الشركات المحجوزة من المنبع والتي تنص على أنه: ((تعفى من الضريبة على الشركات المحجوزة من المنبع، عوائد الأسهم وحصص المشاركة والدخول المعتبرة في حكمها التالية: الربائح وغيرها من عوائد المساهمة المدفوعة والموضوعة رهن الإشارة أو المقيدة في الحساب من قبل شركات خاضعة للضريبة على الشركات أو معفاة منها لفائدة شركة يوجد مقرها الاجتماعي بالمغرب وتخضع للضريبة على الشركات شريطة أن تقدم إلى الشركة الموزعة أو إلى المؤسسة البنكية المنتدبة شهادة بملكية السندات تتضمن رقم تعريفها بالضريبة على الشركات. وتدخل هنا العائدات، مع مراعاة الشروط المنصوص عليها أعلاه وكذا العائدات ذات المصدر الأجنبي في نطاق العائدات المالية للشركة المستفيدة من تخفيض 100٪)). وقد اعتبر القرار المطعون فيه أن هذا الإعفاء لا ينصرف إلى الإعفاء من الحد الأدنى للضريبة الذي نظمته المادة 144 من المدونة العامة للضرائب والتي حددت حالات الإعفاء من الحد الأدنى للضريبة على سبيل الحصر وليس من بينها العائدات المالية « وهي العائدات المالية التي جعلها المشرع أساسا لاحتساب الحد الأدنى للضريبة كما يلي: « يتكون أساس احتساب الحد الأدنى للضريبة من مبلغ الحاصلات التالية دون احتساب الضريبة على القيمة المضافة: العائدات المالية المشار إليها في المادة 9 (1) - باء - 1 - 2 - 3) أعلاه » وبالرجوع إلى المادة 9 من المدونة العامة للضرائب التي حددت العائدات المفروضة عليها الضريبة بمقتضى المادة 8-1 فقد نصت أن من ضمنها عائدات سندات المساهمة. ولما جعلت المادة الرابعة هذه العائدات خاضعة للضريبة المحجوزة من المنبع، فإن هذه العائدات هي التي جعلها المشرع أساسا لاحتساب الحد الأدنى. والحال أنه استنادا إلى مبدأ التضريب

المتعلق بالضريبة على الشركات سواء المنصوص عليه في المادة الأولى من المدونة العامة للضرائب أو في المادة 144، فإن المشرع قد أعفى سندات الأسهم من هذا التضريب بمقتضى المادة 6 ج 1-1 أعلاه وهو استثناء يعطل مبدأ التضريب مادام دائما ولم تلغ مقتضيات تشريعية جديدة، وهو الأمر غير القائم في النازلة. والمحكمة لما نحت خلاف ذلك جاء قرارها فاسد التعليل الموازي لانعدامه عرضة للنقض.

حيث صح ما عابت به الطالبة القرار المطعون فيه، ذلك أن العناصر الخاضعة للضريبة والتي تدخل في احتسابها وتستحق عليها الضريبة على الشركات هي التي وردت في المادة الأولى من المدونة العامة للضرائب ما لم يتم إخراجها من هذه العناصر بموجب المقتضيات المنظمة للدخول للإعفاء الكلي الدائم، وبالرجوع إلى المقتضيات المنظمة للدخول وغيرها من العائدات التي تخضع للضريبة على الشركات متى كانت محصلة عليها من قبل الشركات، فإن المادة الأولى من المدونة العامة للضرائب تنص على أنه: « تطبق الضريبة على الشركات على مجموع الحاصلات والأرباح والدخول المنصوص عليها في المادتين 4 و8 أدناه والمحصل عليها من قبل الشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين المشار إليهم في المادة 2 بعده ». وباعتبار الطالبة شركة مساهمة، فإنها من الأشخاص المعنويين الخاضعين للضريبة على الشركات بمفهوم المادة الثانية من المدونة المذكورة. وبما جاء في المادة الرابعة المذكورة أعلاه المتعلقة بالحاصلات الخاضعة للضريبة على الشركات المحجوزة من المنبع من أنه: ((تخضع للحجز من المنبع برسم الضريبة على الشركات أو الضريبة على الدخل، كما هو منصوص عليه في المادة 158 ... أدناه: 1 - عوائد الأسهم وحصص المشاركة والدخول المعتبرة في حكمها المشار إليها في المادة 13 أدناه، المدفوعة أو الموضوعة رهن الإشارة أو المقيدة في حساب الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المستفيدين المتوفرين أو غير المتوفرين على مقر أو موطن ضريبي في المغرب))، فإن المادة السادسة من نفس المدونة والمتعلقة بمختلف الإعفاءات من الضريبة على الشركات عمدت في ح-1-1 منها إلى إخراج هذه العائدات (عائدات الأسهم وحصص المشاركة والدخول المعتبرة في حكمها) من المداخل التي تؤدي عنها الضريبة على الشركات وذلك بمنحها إعفاء دائما منها متى تحققت في الحاصلين عليها الشروط المنصوص عليها في ذات الفقرة ج 1 من 1 من المادة السادسة المذكورة. ما يعني أن هذه العوائد للأسهم وحصص المشاركة والدخول المعتبرة في حكمها لا تدخل ضمن العناصر المعتبرة لتحديد الحصيلة الخاضعة للضريبة والتي حددتها المادة الثامنة من نفس المدونة، باعتبار ما زاد من العائدات على التكاليف في السنة المحاسبية التي وقع الالتزام بها أو تحملها لما يتطلبه النشاط المفروضة عليه الضريبة طبقا للتشريع والتنظيم المحاسبي الجاري به العمل».

وبالرجوع إلى الفقرة ج 1 من 1 من المادة السادسة، فإن، « عوائد الأسهم وحصص المشاركة والدخول المعتبرة في حكمها التالية وهي الربائح وغيرها من عوائد المساهمة المماثلة المدفوعة أو الموضوعة رهن الإشارة أو المقيدة في الحساب، من قبل شركات خاضعة للضريبة على الشركات أو معفاة منها لفائدة شركات يوجد مقرها الاجتماعي بالمغرب تعفى من هذه الضريبة شريطة أن تقدم إلى الشركة الموزعة أو إلى المؤسسة البنكية المنتدبة شهادة بملكية السندات تتضمن رقم تعريفها بالضريبة على الشركات ». وبما أن الضريبة على الشركات مستحقة على مجموع الحاصلات والأرباح والدخول المنصوص عليها في المادة الأولى بعد استثناء ما هو معفى من هذه الحاصلات والأرباح ... بموجب المادة 6 المذكورة، فإن مبلغ الضريبة على الشركات الواجب أدائه هو الناجم عن النتيجة الصافية المقابلة لهذه الحاصلات والعوائد الخاضعة للضريبة (وليس المعفاة منها) أو عن الحد الأدنى المحدد باعتبار العائدات والحاصلات الخاضعة (دون المعفاة من الضريبة).

ولما كانت الضريبة على الشركات الواجبة على الخاضعين يتم تحديدها باعتبار العناصر الخاضعة للضريبة (وليس المستثناة منها) وفق ما نص عليه في المادة الثامنة من المدونة كما ذكر أعلاه، أو باعتبار الحد الأدنى الموجب على هذه العناصر والمداخل الخاضعة (وليس المعفاة) فإن الإعفاءات الدائمة المقررة بالمادة السادسة عموما والفقرة ح 1 من 1 من نفس المادة تخرج عن نطاق تحديد مبلغ الضريبة على الشركات إن باعتماد مقتضيات المادة 8 (تحديد النتيجة الصافية والضريبة المقابلة لها) أو باعتماد مقتضيات المادة 144 المتعلق بالحد الأدنى من الضريبة على الشركات على العناصر الخاضعة للضريبة بعد استئصال العناصر المعفاة بكيفية دائمة. والمحكمة بما جاءت به في قرارها من أنه: ((بالرجوع إلى مقتضيات المادة 6-1-1 ج 1 من المدونة العامة للضرائب المتمسك بها من طرف الطالبة والتي تنص على أنه: « تعفى من الضريبة على الشركات المحجوزة من المنبع، عوائد الأسهم وحصص المشاركة

والدخول المعتبرة في حكمها التالية: الربائح وغيرها من عوائد المساهمة المماثلة المتنوعة أو الموضوعة رهن الإشارة، ... من قبل شركات خاضعة للضريبة على الشركات أو معفاة منها لفائدة شركات يوجد مقرها الاجتماعي بالمغرب شريطة أن تقدم إلى الشركات الموزعة ... شهادة بملكية السندات تتضمن رقم تعريفها بالضريبة على الشركات ... وتدخل هذه العائدات مع مراعاة الشروط المنصوص عليها أعلاه ... في نطاق العائدات المالية للشركة المستفيدة من نسبة 100٪ « إلا أن هذه المادة تتحدث عن الإعفاء من الضريبة عن الشركات المحجوزة في المنبع فقط وأن الإعفاء من الحد الأدنى للضريبة إنما نظمته المشرع بمقتضى المادة 144 من المدونة العامة والتي حددت حالات الإعفاء من الحد الأدنى على سبيل الحصر وليس من بينها حالة إعفاء العائدات المالية مما تكون معه وسيلة الاستئناف غير جدية))، يكون قرارها فاسد التعليل بالنظر من جهة إلى المقتضيات المستدل بها من طرف المحكمة والمضمنة في الفقرة 1-ح-1 من المادة السادسة تتضمن شقين من الإعفاء لفائدة الشركة المدعية المستفيدة من عائدات الأسهم وحصص المشاركة موضوع النزاع، الشق الأول يتعلق بإعفاء المستفيدة من هذه الضريبة على عوائد الأسهم وحصص المشاركة من الحجز في المنبع من طرف الشركات الموزعة لعائدات الأسهم المملوكة لديها من طرف الطالبة بوصفها شركة (Holding) ما يعني أنها (الطالبة) قبضت المبلغ الإجمالي للأرباح الموزعة من طرف تلك الشركات دون حجز الضريبة من المنبع عليها ودون دفعها للخزينة العامة، والشق الثاني من الإعفاء المتضمن في المادة 6-ج المذكورة هو إعفاء هذه المبالغ الإجمالية لعائدات الأسهم من الضريبة على الشركات الناجمة عن وضع الطالبة قوائمها التركيبية المتعلقة بالحصيلة الحسابية والجباية عن السنوات التي حصلت خلالها على تلك العائدات، وهو الإعفاء الذي ينصب كلية على هذه العائدات من بين يدي الشركة الطالبة والمعفى وفق مقتضيات المادة السادسة المذكورة. ما معناه أنه بالنسبة للطالبة فإن الحصيلة الخاضعة للضريبة على الشركات وكذا الضريبة على الشركات الواجب أدائها يحددان وفق تنصيصات المادة الثامنة باعتبار ما زاد من الحاصلات الخاضعة للضريبة، عن التكاليف.

وبما أن المبلغ الإجمالي لعوائد الأسهم المستفاد منها من طرف الطالبة هو مجموع حاصلاتها وأرباحها ودخولها التي تطبق عليها الضريبة بعد خصم الحاصلات والعوائد المستحقة عنها الإعفاءات بموجب المادة 6-1-ج 1 وهذه الإعفاءات تساوي 100٪ من المبلغ الإجمالي للعوائد المدفوعة للطالبة، فإنه بتطبيق مقتضيات المادة 8 من نفس المدونة، يكون تحديد النتيجة الصافية الجباية الخاضعة للضريبة باعتبار الجزء أو الكل من النتيجة المحاسبية الصافية المقابل للحاصلات والعائدات الخاضعة للضريبة والتي هي في الحالة تساوي صفر، لكون جميع العائدات المحصل عليها من طرف المدعية شركة لافارج المغرب معفاة من الضريبة على الشركات بموجب مقتضيات المادة 6 المذكورة أعلاه. وبما أن الحد الأدنى للضريبة المنصوص عليه في المادة 144 يستحق على مجموع العائدات والأرباح الخاضعة للضريبة فإنه بتحقيق موجبات إعفاء كلي لعائدات الأسهم وحصص الشركات المحصل عليها من طرف المدعية من الضريبة على الشركات وكون مجموع العائدات الإجمالية المحصل عليها معفى لكون مبلغ العائدات الخاضع للحد الأدنى يساوي صفر، سعر الحد الأدنى = صفر. عوضا عن مبلغ الحد الأدنى الناجم عن القرار المطعون فيه المؤيد للحكم المستأنف في ما قضى به من أحقية الإدارة في استخلاص الحد الأدنى عن عوائد الأسهم وحصص المشاركة المحصل عليها من طرف المدعية على الرغم من إعفاء هذه العائدات والأرباح من الضريبة على الشركات وبالتالي عدم دخولها في تكوين عائدات المدعية الخاضعة للضريبة وللحد الأدنى منها. والقرار المطعون فيه لما نحا خلاف ذلك يكون فاسد التعليل مستوجب النقض.

لهذه الأسباب :

قضت محكمة النقض بنقض القرار المطعون فيه وبإحالة الملف على نفس المحكمة للبت فيه طبقا للقانون وبهيئة أخرى وبتحميل المطلوبة في النقض الصائر.

وبه صدر القرار وتلي في الجلسة العلنية المنعقدة بالتاريخ المذكور أعلاه بقاعة الجلسات العادية بمحكمة النقض بالرباط، وكانت الهيئة الحاكمة متركبة من رئيس الغرفة الإدارية (القسم الثاني) السيد سعد غزيول برادة رئيسا، والمستشارين السادة: عبد الرحمان بن محمد مزوز مقررا وسعاد المديني وسلوى الفاسي الفهري ومحمد بوغالب أعضاء وبمحضر المحامي العام السيد حسن تايب، وبمساعدة كاتب الضبط السيد رشيد الزهري.