

الجمهورية التونسية

مجلس الدولة

المحكمة الإدارية

القضية عدد: 310234

تاريخ القرار: 1 فيفري 2010

الحمد لله،



## قرار تعقيبي

باسم الشعب التونسي

أصدرت الدائرة التعقيبية الثانية بالمحكمة الإدارية

القرار التالي بين:

المعقبة: الإدارة العامة للأداءات، مقرها بشارع الهادي شاكر عدد 93 تونس،

من جهة.

والمعقب ضده: مقره

من جهة أخرى.

بعد الإطلاع على مطلب التعقيب المقدم من المعقبة المذكورة أعلاه بتاريخ 31 مارس 2009 والمسجل بكتابة المحكمة تحت عدد 310234 طعنا في الحكم الصادر عن محكمة الاستئناف بمدنين بتاريخ 21 جانفي 2009 في القضية عدد 12854 والقاضي نهائيا بقبول الاستئناف شكلا وفي الأصل بإقرار الحكم الابتدائي وتعديل نصه وذلك باعتبار الأداء المطلوب هو المضمن صلب التقرير التفتيحي المؤرخ في 2008/10/30 وإعفاء المستأنف من الخطية وإرجاع معلومها المؤمن إليه وحمل المصاريف القانونية عليه.

وبعد الاطلاع على الحكم المطعون فيه الذي تفيد وقائعه أن المعقب ضده خضع بوصفه صيدليا إلى مراجعة معمقة لوضعيته الجبائية في مادة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والمعلوم على المؤسسات ذات الصبغة الصناعية أو التجارية أو المهنية والأقساط الاحتياطية والأداء على القيمة المضافة شملت الفترة المتراوحة بين 1 جانفي 2001 و 31 ديسمبر 2004 ونتج عنها قرار في التوظيف

الإجباري تحت عدد 2006/77 بتاريخ 3 مارس 2006 يقضي بتطالبته بدفع مبلغ جملي لفائدة الخزينة قدره (28.175,837 د.) أصلا وخطايا، فاعترض عليه أمام المحكمة الابتدائية بمدنين التي قضت بإقراره بموجب حكمها الصادر بتاريخ 16 جانفي 2007 في القضية عدد 736 وهو الحكم الذي استأنفه المعقب ضده أمام محكمة الاستئناف بمدنين التي تعهدت بالقضية وأصدرت فيها حكمها المبين منطوقه بالطالع والذي هو محل الطعن الراهن.

وبعد الاطلاع على مذكرة شرح مستندات التعقيب المقدمة من الإدارة العامة للأداءات بتاريخ 16 أفريل 2009 والرامية إلى قبول مطلب التعقيب شكلا وأصلا ونقض الحكم المطعون فيه وإحالة القضية إلى محكمة الاستئناف بمدنين لتعيد النظر فيها بهيئة حكومية جديدة بالاستناد إلى:

### 1- خرق أحكام الفصول 2 و 5 و 6 من مجلة تشجيع الاستثمارات: ذلك أن محكمة الاستئناف

قضت بتعديل قرار التوظيف الإجباري للأداء وذلك بطرح المداخل التي حققها المعقب ضده والمتأتية من نشاطه كصيدلي من أساس الضريبة استنادا إلى تمتعه بالامتيازات المنصوص عليها بالفصل 49 من مجلة تشجيع الاستثمارات والحال أنه لم يثبت قيامه، بعد صدور المجلة المذكورة، بإحدى عمليات الاستثمار على معنى الفصل الخامس منها لغاية توسيع نشاطه أو إعادة تهيئته كما لم يثبت أنه حقق هيكلا في تمويل ذلك الاستثمار يتضمن نسيا دنيا من التمويلات فضلا عن أنه لم يقم بإيداع التصريح بالنشاط لغاية الانتفاع بالامتيازات الجبائية المنصوص عليها بمجلة تشجيع الاستثمارات.

### 2- سوء تأويل أحكام الفصل 49 من مجلة تشجيع الاستثمارات: ذلك أن محكمة الاستئناف أيدت

الحكم الابتدائي القاضي بتعديل قرار التوظيف الإجباري للأداء وذلك بطرح المداخل التي حققها المعقب ضده والمتأتية من نشاطه كصيدلي من أساس الضريبة استنادا إلى تمتعه بالامتيازات المنصوص عليها بالفصل 49 من مجلة تشجيع الاستثمارات والحال أن المؤسسات الصيدلية لا تعدّ من قبيل المؤسسات الصحية والاستشفائية المنصوص عليها بالفصل 49 المذكور الذي تقتصر أحكامه على المستشفيات والمصحات متعددة الاختصاصات والمصحات ذات الاختصاص الموحد.

### 3- سوء تأويل أحكام قائمة الأنشطة داخل القطاعات (III-6) الملحقة للأمر عدد 492 لسنة

1994 المؤرخ في 24 فيفري 1994 والمتعلق بضبط قائمة الأنشطة داخل القطاعات المنصوص

عليها بالفصول 1 و 2 و 3 و 27 من مجلة تشجيع الاستثمارات والمنصوص عليها بالفصل الأول منه:

ذلك أن محكمة الاستئناف أيدت الحكم الابتدائي القاضي بتعديل قرار التوظيف الإجباري للأداء وذلك

ب طرح المداخيل التي حققها المعقب ضده والمتأتية من نشاطه كصيدلي من أساس الضريبة استنادا إلى تمتعه بالامتيازات المخولة لأصحاب المؤسسات الصحية والاستشفائية على معنى الفصل 49 من مجلة تشجيع الاستثمارات، والحال أن القائمة الملحقة بالأمر عدد 492 لسنة 1994 المؤرخ في 24 فيفري 1994 سالف الذكر عدّدت حصرا المؤسسات التي تعدّ من قبيل المؤسسات الصحية والاستشفائية وهي المستشفيات والمصحات متعددة الاختصاصات والمصحات ذات الاختصاص الموحد وميّزت بينها وبين الصيدليات التي لا تعدّ بالتالي من قبيل المؤسسات الصحية والاستشفائية على معنى الفصل 49 سالف الذكر.

#### **4- سوء تأويل أحكام الفصول 1 و 2 و 10 من القانون عدد 55 لسنة 1973 المؤرخ في 3 أوت**

**1973 المتعلق بتنظيم المهن الصيدلية:** ذلك أن محكمة الاستئناف أيدت الحكم الابتدائي القاضي بتعديل قرار التوظيف الإجباري للأداء وذلك بطرح المداخيل التي حققها المعقب ضده والمتأتية من نشاطه كصيدلي من أساس الضريبة استنادا إلى تمتعه بالامتيازات المخولة لأصحاب المؤسسات الصحية والاستشفائية على معنى الفصل 49 من مجلة تشجيع الاستثمارات، والحال أن أحكام الفصول 1 و 2 و 10 من القانون عدد 55 لسنة 1973 المؤرخ في 3 أوت 1973 المتعلق بتنظيم المهن الصيدلية عرفت الأنشطة الصيدلية والمنشآت الصيدلية وصيدليات البيع بالتفصيل ولم تنصّ بتاتا على أن المنشآت أو الصيدليات تعدّ من قبيل المؤسسات الصحية أو الاستشفائية على معنى الفصل 49 من مجلة تشجيع الاستثمارات.

#### **5- سوء تأويل أحكام الفصل 10 من القانون عدد 63 لسنة 1991 المؤرخ في 29 جويلية**

**1991 المتعلق بالتنظيم الصحي:** ذلك أن محكمة الاستئناف أيدت الحكم الابتدائي القاضي بتعديل قرار التوظيف الإجباري للأداء وذلك بطرح المداخيل التي حققها المعقب ضده والمتأتية من نشاطه كصيدلي من أساس الضريبة استنادا إلى تمتعه بالامتيازات المخولة لأصحاب المؤسسات الصحية والاستشفائية على معنى الفصل 49 من مجلة تشجيع الاستثمارات، والحال أن أحكام الفصل 10 من القانون عدد 63 لسنة 1991 المؤرخ في 29 جويلية 1991 المتعلق بالتنظيم الصحي عدّدت حصرا المؤسسات الصحية والاستشفائية ولم تدرج الصيدليات ضمن تلك المؤسسات

#### **6- خرق أحكام الفصل 532 من مجلة الالتزامات والعقود:** ذلك أن محكمة الاستئناف أيدت

الحكم الابتدائي القاضي بتعديل قرار التوظيف الإجباري للأداء وذلك بطرح المداخيل التي حققها المعقب

ضده والمتأتية من نشاطه كصيدلي من أساس الضريبة استنادا إلى تمتعه بالامتيازات المخولة لأصحاب المؤسسات الصحية والاستشفائية على معنى الفصل 49 من مجلة تشجيع الاستثمارات، والحال أن وضع اللغة فيما يتعلق بقائمة الأنشطة داخل القطاعات (III-6) الملحق للأمر عدد 492 لسنة 1994 المؤرخ في 24 فيفري 1994 والمتعلق بضبط قائمة الأنشطة داخل القطاعات المنصوص عليها بالفصول 1 و 2 و 3 و 27 من مجلة تشجيع الاستثمارات والمنصوص عليها بالفصل الأول من ذلك الأمر يفيد أن المشرع قصد التمييز والفصل بين المؤسسات الصحية والاستشفائية من ناحية والمؤسسات الصيدلية من ناحية أخرى وهو ما يتدعم كذلك من خلال أحكام القانون عدد 55 لسنة 1975 المؤرخ في 3 أوت 1973 المتعلق بتنظيم المهن الصيدلية والقانون عدد 63 لسنة 191 المؤرخ في 29 جويلية 1991 المتعلق بالتنظيم الصحي.

**7- خرق أحكام الفصل 534 من مجلة الالتزامات والعقود:** ذلك أن محكمة الاستئناف أيدت الحكم الابتدائي القاضي بتعديل قرار التوظيف الإجباري للأداء وذلك بطرح المداخل التي حققها المعقب ضده والمتأتية من نشاطه كصيدلي من أساس الضريبة استنادا إلى تمتعه بالامتيازات المخولة لأصحاب المؤسسات الصحية والاستشفائية على معنى الفصل 49 من مجلة تشجيع الاستثمارات، والحال أن الفصل 49 المذكور يخص حصرا المؤسسات الصحية والاستشفائية مثلما تم تعريفها ضمن قائمة الأنشطة داخل القطاعات (III-6) الملحق للأمر عدد 492 لسنة 1994 المؤرخ في 24 فيفري 1994 والمتعلق بضبط قائمة الأنشطة داخل القطاعات المنصوص عليها بالفصول 1 و 2 و 3 و 27 من مجلة تشجيع الاستثمارات.

وبعد الاطلاع على بقية الأوراق المظروفة بالملف.

وبعد الاطلاع على القانون عدد 40 لسنة 1972 المؤرخ في 1 جوان 1972 المتعلق بالمحكمة الإدارية وعلى جملة النصوص المنقحة والمتمة له وآخرها القانون الأساسي عدد 63 لسنة 2009 المؤرخ في 12 أوت 2009،

وعلى مجلة تشجيع الاستثمارات،

وعلى الأمر عدد 492 لسنة 1994 المؤرخ في 24 فيفري 1994 والمتعلق بضبط قائمة الأنشطة داخل القطاعات المنصوص عليها بالفصول 1 و 2 و 3 و 27 من مجلة تشجيع الاستثمارات.

وبعد الإطّلاع على ما يفيد استدعاء الطرفين بالطريقة القانونيّة لجلسة المرافعة المعيّنة ليوم 18 جانفي 2010 وبما تم الاستماع إلى المستشار المقرر السيد في تلاوة ملخص من تقريره الكتابي، وبما حضر ممثل الإدارة العامة للأداءات وتمسك بمطلب التعقيب، ووجه الاستدعاء إلى المعقب ضده،

وإثر ذلك قررت المحكمة حجز القضية للمفاوضة والتصريح بالقرار بجلسة يوم 1 فيفري 2010 وبما وبعد المفاوضة القانونيّة صرّح بما يلي:

#### من جهة الشكل:

حيث قدم مطلب التعقيب في الآجال القانونيّة ثمّن له الصفة والمصلحة مستوفيا جميع اجراءات القيام واتجه لذلك قبوله شكلا.

#### من جهة الأصل:

#### - عن جملة المطاعن متجمعة لتربطها ووحدة القول فيها:

حيث تعيب المعقبة على محكمة الاستئناف سوء تأويل الفصل 49 من مجلة تشجيع الاستثمارات لما أيدت الحكم الابتدائي القاضي بتعديل قرار التوظيف الإجمالي للأداء وذلك بطرح المداخل التي حققها المعقب ضده والمتأتية من نشاطه كصيدلي من أساس الضريبة استنادا إلى تمتعه بالامتيازات المنصوص عليها بالفصل 49 من مجلة تشجيع الاستثمارات والحال أنّ المؤسسات الصيدلية لا تعدّ من قبيل المؤسسات الصحية والاستشفائية المنصوص عليها بالفصل 49 المذكور ولأنّ المعقب ضده لم يثبت قيامه بإحدى عمليات الاستثمار على معنى الفصل الخامس من المجلة المذكورة لغاية توسيع نشاطه أو إعادة هيكته كما لم يثبت أنه حقق هيكلا في تمويل ذلك الاستثمار يتضمن نسبة دنيا من التمويلات فضلا عن أنه لم يقدّم بإيداع التصريح بالنشاط لغاية الانتفاع بالامتيازات الجبائية المنصوص عليها بمجلة تشجيع الاستثمارات.

وحيث اقتضى الفصل 49 من مجلة تشجيع الاستثمارات مثلما نصح بالفصل 25 من القانون عدد 113 لسنة 1996 المؤرخ في 30 ديسمبر 1996 المتعلق بقانون المالية لسنة 1997 أنه "تحوّل الاستثمارات التي تنجز من طرف مؤسسات العناية بالطفولة والتربية والتعليم والبحث العلمي ومؤسسات التكوين المهني ومؤسسات الإنتاج والصناعات الثقافية والتنشيط الشبابي والمؤسسات الصحية والاستشفائية الانتفاع بالحوافز التالية:

3- طرح المداخيل أو الأرباح المتأتية من هذه الأنشطة من أساس الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات دون أن تقلّ الضريبة المستوجبة عن 10% من الربح الجملي الخاضع للضريبة دون اعتبار الطرح بالنسبة للشركات و30% من مبلغ الضريبة المحتسبة على أساس الدخل الجملي دون اعتبار الطرح بالنسبة للأشخاص الطبيعيين. وينسحب هذا الامتياز على المؤسسات الموجودة قبل صدور هذه المجلة وذلك ابتداء من غرة جانفي 1994.

وحيث طالما أنّ نشاط الصيدلة يندرج ضمن قطاع الصحة المشمول بالحوافز التي جاءت بها مجلة تشجيع الاستثمارات طبقا لما ورد بالقائمة الملحقة بالأمر عدد 492 لسنة 1994 المؤرخ في 28 فيفري 1994 والمتعلق بضبط قائمة الأنشطة داخل القطاعات المنصوص عليها بالفصول 1 و2 و3 و27 من مجلة تشجيع الاستثمارات، فإنه يمكن للصيديات الانتفاع بالامتيازات الجبائية المخولة للمؤسسات الصحية والاستشفائية المنصوص عليها بالفصل 49 من المجلة المذكورة إذا ما استجابت إلى الشروط القانونية والترتيبية للتمتع بتلك الامتيازات.

وحيث يقتضي الفصل 2 من مجلة تشجيع الاستثمارات أنه: "تنجز الاستثمارات في الأنشطة المشار إليها بالفصل الأوّل من هذه المجلة بحرية شريطة الاستجابة للشروط الخاصة بتعاطي هذه الأنشطة وفقا للتشريع والتراتيب الجاري بها العمل.

ويقع إيداع تصريح لدى المصالح المعنية بقطاع النشاط عند بعث المشروع. وتسلم هذه المصالح وصل إيداع، ويتمّ تحديد هذه المصالح ومحتوى التصريح المطالب به بالأمر المشار إليه بالفصل الأوّل من هذه المجلة".

وحيث حدّد الفصل الثاني من الأمر عدد 492 لسنة 1994 المؤرخ في 28 فيفري 1994 والمتعلق بضبط قائمة الأنشطة داخل القطاعات المنصوص عليها بالفصول 1 و2 و3 و27 من مجلة التشجيع على الاستثمارات الجهة التي يقع لديها التصريح والتي من شأنها أن تمنح وصل ايداع والتي هي في صورة الحال وكالة النهوض بالصناعة.

وحيث أنّ التصريح بالنشاط لدى المصلحة المعنية بالتشجيع على الاستثمار يعدّ شرطا ضروريا للإنتفاع بالتشجيعات الواردة بمجلة تشجيع الاستثمارات.

وحيث يتضح من أوراق الملف أنّ المعقب ضده لم يتمّ بإيداع التصريح بالنشاط للإنتفاع بالامتياز الجبائي.

وحيث أن اكتفاء محكمة الحكم المطعون فيه بالتثبت من توفر الشروط المنصوص عليها بالفصل 49 من مجلة تشجيع الاستثمارات دون التحقق من توفر شرط إيداع التصريح بالنشاط المنصوص عليه بالفصل 2 من نفس المجلة ينطوي على تجاهل لشرط من الشروط التي اقتضاها المشرع للإنتفاع بالامتياز الجبائي المشار إليه.

وحيث علاوة على ذلك يقتضي الفصل 64 من نفس المجلة أن "تخضع المؤسسات المنتفعة بالتشجيعات المنصوص عليها بهذه المجلة طيلة مدة برنامج الاستثمار إلى متابعة ومراقبة المصالح الإدارية المختصة والمكلفة بالسهر على احترام شروط الانتفاع بالتشجيعات الممنوحة"

وحيث يستروح من ذلك أن شرط إيداع التصريح المنصوص عليه بالفصل 2 من المجلة إنما يهدف إلى تمكين المصالح الإدارية المعنية بالتشجيع على الاستثمار من حصر ومتابعة ومراقبة الأنشطة والمشاريع المنتفعة بأحكام مجلة تشجيع الاستثمارات وكذلك ضبط وتصنيف الامتيازات حسب طبيعة النشاط ونظام التشجيع.

وحيث استنادا إلى ما سبق بيانه فإن تمتيع المعقب ضده بالامتيازات المخولة لأصحاب المؤسسات الصحية والاستشفائية طبقا للفصل 49 من مجلة تشجيع الاستثمارات دون التثبت من مدى احترامه لواجب التصريح بالمشروع لدى المصلحة المعنية وتسلم وصل إيداع في ذلك طبقا لأحكام الفصل الثاني من مجلة تشجيع الاستثمارات يجعل القرار المنتقد مخالفا للقانون، واتجه بالتالي نقضه على هذا الأساس.

### ولهذه الأسباب:

### قررت المحكمة:

أولاً: قبول مطلب التعقيب شكلا وأصلا ونقض الحكم المطعون فيه وإحالة القضية إلى محكمة الاستئناف بمدنين لتعيد النظر فيها بهيئة حكمية جديدة.

ثانياً: حمل المصاريف القانونية على المعقب ضده.

وصدر هذا القرار عن الدائرة التعقيبية الثانية بالمحكمة الإدارية برئاسة السيد محمد فوزي بن حماد وعضوية المستشارين السيدة مليكة الجندوبي والسيد عماد غابري.

وتلي علنا بجلسته يوم 1 فيفري 2010 بحضور كاتبة الجلسة السيدة وسيلة النفزي.

المستشار المقرر  
فاضل المكور

محمد فوزي بن حماد