الجمهوريّة التّونسيّة

مجلس الدّولة

المحكمة الإدارية

القضية عدد : 310780

تاريخ القرار: 12 مارس 2012

الحمد لله،

قرار تعقيبـــي

باسم الشّعب التّونسي،

أصدرت الدائرة التعقيبية الثالثة القرار الآتي بين:

المعــقَبة : الإدارة العامة للأداءات،مقرّها بشارع الهادي شاكر عدد 93،تونس،

من جهة،

والمعقّب ضدّها :

من جهة أخرى.

بعد الإطّلاع على مطلب التعقيب المقدّم من المعقّبة المذكورة أعلاه بتاريخ 17 نوفمبر 2009 والمرسّم تحت عدد 310780 طعنا في الحكم الصادر عن محكمة الاستئناف بتونس بتاريخ 15 أفريل 2009 تحت عدد 76860/68551والقاضي:"بقبول استئناف الإدارة شكلا وفي الأصل بإقرار الحكم الابتدائي المطعون فيه وإجراء العمل به ورفض استئناف المطالب بالضريبة شكلا وتخطئتها بالمال وحمل المصاريف القانونية عليها".

وبعد الإطّلاع على الحكم المطعون فيه الذي تفيد وقائعه أنّ المعقّب ضدّها خضعت بصفتها صيدلانية لمراجعة معمّقة لوضعيتها الجبائية شملت الضريبة على الدخل والأقساط الاحتياطية والأداء على القيمة المضافة والمعلوم على المؤسسات ذات الصبغة الصناعية أو التجارية أو المهنية عن الفترة الممتدة بين 1 جانفي 2001 و31 ديسمبر 2004،وقــد نتج عن المراجعة المذكورة صدور قرار في التوظيف الإجبــاري للأداء بــتاريخ 15 أفريل 2006 تحت عـــــدد 4076 يقضي بمطالبتها بدفع مبلغ جملي لفائدة الخزينة العامة للبلاد التونسية قدره (53.980،860د) بعنوان أصل أداء،فاعترضت عليه أمام المحكمة الابتدائية بتونس التي أصدرت بجلستها المنعقدة

بتاريخ 19 أفريل 2007 حكما تحت عدد 2393 قضت فيه:"بقبول الاعتراض شكلا وفي الأصل بإقرار قرار التوظيف الإجباري عدد 2006/4076 الصادر بتاريخ 15 أفريل 2006 مع تعديل نصّه وذلك بالحطّ من المبالغ المطالب بها إلى ما قدره عشرة آلاف وأربعمائة وواحد وأربعون دينارا ومليمات 582 (582،441.10د) لقاء أصل الأداء والخطايا"،وهو الحكم الذي استأنفه الطرفان أمام محكمة الاستئناف بتونس التي تعهدت بالملف وأصدرت فيه حكمها المبيّن منطوقه بالطالع وهو الحكم محل مطلب التعقيب الراهن.

وبعد الإطّلاع على المذكّرة المقدّمة من المعقّبة في شرح أسباب الطعن والواردة على المحكمة بتاريخ 15 ديسمبر 2009 التي طلبت بموجبها قبول مطلب التعقيب شكلا وأصلا ونقض الحكم المطعون فيه مع الإحالة وحمل المصاريف القانونية على المعقّب ضدّها،استنادا إلى ما يلي:

1- خرق أحكام الفصول 2 و5 و6 من مجلة تشجيع الاستثمارات:ذلك أنّ محكمة الاستئناف قضت بتعديل قرار التوظيف الإجباري للأداء وذلك بطرح المداخيل التي حققّتها المعقب ضدّها والمتأتية من نشاطها كصيدلانية من أساس الضريبة استنادا إلى تمتّعها بالامتيازات الجبائية المنصوص عليها بالفصل 49 من مجلة الاستثمار،والحال أنّه لم يثبت قيامها بعد صدور المجلة المذكورة بإحدى عمليات الاستثمار على معنى الفصل 5 منها لغاية توسيع نشاطها أو إعادة تهيئته،كما لم يثبت أنها حقّقت هيكلا في تمويل ذلك الاستثمار يتضمّن نسبا دنيا من التمويلات،فضلا عن أنها لم تقم بإيداع التصريح بالاستثمار لغاية الانتفاع بالامتيازات الجبائية المنصوص عليها بمجلة تشجيع الاستثمارات والحال أنّ الإيداع المذكور يعدّ وفقا لما استقر عليه فقه قضاء المحكمة الإدارية شرطا لازما للانتفاع بالامتيازات الجبائية المنصوص عليها بمجلة تشجيع الاستثمارات.

2- انعدام التعليل فيما يتعلّق بالتصريح بالاستثمار:ذلك أنّ محكمة الحكم المنتقد قضت بطرح المداخيل التي حققّتها المعقب ضدّها والمتأتية من نشاطها كصيدلانية من أساس الضريبة استنادا إلى تمتّعها بالامتيازات الجبائية المنصوص عليها بالفصل 49 من مجلة الاستثمار،والحال أنّ المعقّبة تمسّكت أمامها بغياب ما يفيد تقديم التصريح بالاستثمار،غير أنّ هذا الدفع على أهميته لم يكن محل مناقشة أو ردّ من المحكمة.

3- سوء تأويل أحكام الفصل 49 من مجلة تشجيع الاستثمارات : ذلك أنّ محكمة الاستئناف أيّدت الحكم الابتدائي القاضي بتعديل قرار التوظيف الإجباري للأداء وذلك بطرح المداخيل التي حقّقتها المعقّب ضدّها من نشاطها كصيدلانية من أساس الضريبة استنادا إلى تمتّعها بالامتيازات المنصوص عليها بالفصل 49 من مجلة تشجيع الاستثمارات،والحال أنّ المؤسسات الصيدلية لا تعدّ من قبيل

المؤسسات الصحية والإستشفائية المنصوص عليها بالفصل 49 المذكور الذي تقتصر أحكامه على المستشفيات والمصحات متعدّدة الاختصاصات والمصحات ذات الاختصاص الوحيد.

4- سوء تأويل أحكام قائمة الأنشطة داخل القطاعات (III - 6) الملحقة للأمر عدد 492 المؤرخ في 28 فيفري 1994 المتعلّق بضبط قائمة الأنشطة داخل القطاعات المنصوص عليها بالفصول 1 و2 و3 و27 من مجلة تشجيع الاستثمارات والمنصوص عليه بالفصل الأوّل منه : ذلك أنّ محكمة الاستئناف قضت بإقرار الحكم الابتدائي القاضي بتعديل قرار التوظيف الإجباري للأداء وذلك بطرح المداخيل التي حقّقتها المعقّب ضدّها والمتأتية من نشاطها كصيدلية من أساس الضريبة استنادا إلى تمتّعها بالامتيازات المخوّلة لأصحاب المؤسسات الصحية والإستشفائية على معنى الفصل 49 من مجلة تشجيع الاستثمارات ، والحال أنّ القائمة الملحقة بالأمر عدد 492 لسنة 1994 سالف الذكر عدّدت حصرا المؤسسات التي تعدّ من قبيل المؤسسات الصحية والإستشفائية وهي المستشفيات والمصحات متعدّدة الاختصاصات والمصحات ذات الاختصاص الموحّد وميّزت بينها وبين الصيدليات التي لا تعدّ بالتالي من قبيل المؤسسات الصحية والإستشفائية على معنى الفصل 49 سالف الذكر.

5- سوء تاويل أحكام الفصول 1 و2 و10 من القانون عدد 55 المؤرخ في 3 أوت 1973 المتعلّق بتنظيم المهن الصيدلية: ذلك أنّ محكمة الاستئناف قضت بإقرار الحكم الابتدائي القاضي بتعديل قرار التوظيف الإجباري للأداء وذلك بطرح المداخيل التي حقّقتها المعقّب ضدّها والمتأتية من نشاطها كصيدلية من أساس الضريبة استنادا إلى تمتّعها بالامتيازات المخوّلة لأصحاب المؤسسات الصحية والإستشفائية على معنى الفصل 49 من مجلة تشجيع الاستثمارات ، والحال أنّ أحكام الفصول 1 و2 و10 من القانون عدد 55 لسنة 1973 عرّفت الأنشطة الصيدلية والمنشآت الصيدلية وصيدليات البيع بالتفصيل و لم تنصّ بتاتا على أنّ المنشآت أو الصيدليات تعدّ من قبيل المؤسسات الصحية أو الإستشفائية على معنى الفصل 49 من مجلة تشجيع الاستثمارات.

6- سوء تأويل أحكام الفصل 10 من القانون عدد 63 المؤرخ في 29 جويلية 1991 المتعلّق بالتنظيم الصحي: ذلك أنّ محكمة الاستئناف قضت بإقرار الحكم الابتدائي القاضي بتعديل قرار التوظيف الإجباري للأداء وذلك بطرح المداخيل التي حقّقتها المعقّب ضدّها والمتأتية من نشاطها كصيدلية من أساس الضريبة استنادا إلى تمتّعها بالامتيازات المخوّلة لأصحاب المؤسسات الصحية والإستشفائية على معنى الفصل 49 من مجلة تشجيع الاستثمارات ، والحال أنّ أحكام الفصل 10 من القانون عدد 63 لسنة 1991 عدّدت حصرا المؤسسات الصحية والإستشفائية و لم تدرج الصيدليات ضمن تلك المؤسسات.

7- خرق أحكام الفصل 532 من مجلة الالتزامات والعقود: ذلك أنّ محكمة الاستئناف قضت بإقرار الحكم الابتدائي القاضي بتعديل قرار التوظيف الإجباري للأداء وذلك بطرح المداخيل التي حقّقتها المعقّب ضدّها والمتأتية من نشاطها كصيدلية من أساس الضريبة استنادا إلى تمتّعها بالامتيازات المخوّلة لأصحاب المؤسسات الصحية والإستشفائية على معنى الفصل 49 من مجلة تشجيع الاستثمارات ، والحال أنّ وضع اللغة فيما يتعلق بقائمة الأنشطة داخل القطاعات (III - 6) الملحقة للأمر عدد 492 لسنة 1994 المتعلّق بضبط قائمة الأنشطة داخل القطاعات المنصوص عليها بالفصول 1 و2 و3 و27 من مجلة تشجيع الاستثمارات والمنصوص عليه بالفصل الأوّل من ذلك الأمر يفيد أنّ المشرّع قَصَدَ التمييز والفصل بين المؤسسات الصحية والإستشفائية من ناحية والمؤسسات الصيدلية من ناحية أخرى،وهو ما يتدعم كذلك من خلال أحكام القانون عدد 55 لسنة 1973 المتعلق بتنظيم المهن الصيدلية والقانون عدد 63 لسنة 1991 المتعلق بالتنظيم الصحي.

8- خرق أحكام الفصل 534 من مجلة الالتزامات والعقود: ذلك أنّ محكمة الاستئناف قضت بإقرار الحكم الابتدائي القاضي بتعديل قرار التوظيف الإجباري للأداء وذلك بطرح المداخيل التي حقّقتها المعقّب ضدّها والمتأتية من نشاطها كصيدلية من أساس الضريبة استنادا إلى تمتّعها بالامتيازات المخوّلة لأصحاب المؤسسات الصحية والإستشفائية على معنى الفصل 49 من مجلة تشجيع الاستثمارات ، والحال أنّ الفصل 49 المذكور يخص حصرا المؤسسات الصحية والإستشفائية مثلما تمّ تعريفها ضمن قائمة الأنشطة داخل القطاعات (III - 6) الملحقة للأمر عدد 492 لسنة 1994 المؤرخ في 28 فيفري 1994 المتعلّق بضبط قائمة الأنشطة داخل القطاعات المنصوص عليها بالفصول 1 و2 و3 و27 من مجلة تشجيع الاستثمارات.

9- سوء التكييف: ذلك أنّ محكمة الاستئناف قضت بإقرار الحكم الابتدائي القاضي بتعديل قرار التوظيف الإجباري للأداء وذلك بطرح المداخيل التي حقّقتها المعقّب ضدّها والمتأتية من نشاطها كصيدلية من أساس الضريبة استنادا إلى تمتّعها بالامتيازات المخوّلة لأصحاب المؤسسات الصحية والإستشفائية على معنى الفصل 49 من مجلة تشجيع الاستثمارات ، وهو ما يعدّ سوء تكييف للمؤسسة الصيدلية باعتبارها ألحقتها بصنف المؤسسات الصحية والإستشفائية.

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 2 لسنة 2011 المؤرخ في 3 جانفي 2011.

وعلى مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية.

وبعد الإطّلاع على ما يفيد استدعاء الطرفين بالطريقة القانونية لجلسة المرافعة المعيّنة ليوم 6 فيفري 2012،وبها تلا المستشار المقرّر السيد محمّد العيّادي ملخّصا من تقريره الكتابي، ولم يحضر ممثّل عن الإدارة العامة للأداءات،ووجّه الإستدع ء إلى المعقّب ضدّها. وإثر ذلك قرّرت المحكمة حجز القضية للمفاوضة والتصريح بالقرار لجلسة يوم 12 مارس 2012.

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 متجمّعة لترابطها ووحدة القول فيها:

حيث تعيب المعقّبة على محكمة الاستئناف سوء تأويل أحكام الفصل 49 من مجلة تشجيع الاستثمارات لما أيّدت الحكم الابتدائي القاضي بتعديل قرار التوظيف الإجباري للأداء وذلك بطرح المداخيل التي حقّقتها المعقّب ضدّها والمتأتية من نشاطها كصيدلانية من أساس الضريبة استنادا إلى تمتّعها بالامتيازات المنصوص عليها بالفصل 49 من مجلة تشجيع الاستثمارات ، والحال أنّ المؤسسات الصيدلية لا تعدّ من قبيل المؤسسات الصحية والإستشفائية المنصوص عليها بالفصل 49 المذكور وكذلك لأنّ المعقّب ضدّها لم تثبت قيامها بإحدى عمليات الاستثمار على معنى الفصل 5 من المجلة المذكورة لغاية توسيع نشاطها أو إعادة تهيئته ،كما لم تثبت أنها حقّقت هيكلا في تمويل ذلك الاستثمار يتضمّن نسبا دنيا من التمويلات ، فضلا عن أنها لم تقم بإيداع التصريح بالاستثمار لغاية الانتفاع بالامتيازات الجبائية المنصوص عليها بمجلة تشجيع الاستثمارات.

وحيث اقتضى الفصل 49 من مجلة تشجيع الاستثمارات مثلما نقح بالفصل 25 من القانون عدد 113 لسنة 1996 المؤرخ في 30 ديسمبر 1996 المتعلق بقانون المالية لسنة 1997 أنه "تخوّل الاستثمارات التي تنجز من طرف مؤسسات العناية بالطفولة والتربية والتعليم والبحث العلمي ومؤسسات التكوين المهني ومؤسسات الإنتاج والصناعات الثقافية والتنشيط الشبابي والمؤسسات الصحية والإستشفائية 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 مثلما وقع تنقيحه بمقتضى المر عدد 8 لسنة 2004 المؤرخ في 5 جانفي 2004،فإنه يمكن للصيدليات ، باعتبارها مؤسسات صحية تنشط في قطاع الصحة ، الانتفاع بالامتيازات الجبائية المخوّلة للمؤسسات الصحية والإستشفائية المنصوص عليها بالفصل 49 من المجلة المذكورة إذا ما استجابت إلى الشروط القانونية والترتيبية للتمتّع 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 للتشاريع والتراتيب الجاري بها العمل.

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

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

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

وحيث تمسّكت المعقّبـــــة أمام قضاة الموضوع بأنّ المعقّب ضدّها لم تقم بإيداع التصريح بالاستثمار.كما لا يتّضح من أوراق الملف أنّ المعقّب ضدّها قدّمت ما يفيد قيامها بإيداع التصريح بالاستثمار للانتفاع بالامتياز الجبائي.

وحيث لا وجود بأوراق الملف عما يدل على تاريخ انطلاق المعقّب ضدّها في نشاطها،وهل أنّ ذلك حصل قبل تاريخ 1 جانفي 1994،حتى يمكن التأكد مما إذا كانت معفاة أم لا من واجب التصريح بالاستثمار المنصوص عليه بالفصل 2 من مجلة التشجيع على الاستثمار.

وحيث أنّ اكتفاء محكمة الحكم المطعون فيه بالتثبّت من توفر الشروط المنصوص عليها بالفصل 49 من مجلة تشجيع الاستثمارات دون التحقّق من توفر شرط إيداع التصريح بالنشاط المنصوص عليه بالفصل 2 من نفس المجلة ،ينطوي على تجاهل لشرط من الشروط التي اقتضاها المشرع للانتفاع بالامتياز الجبائي المشار إليه،فضلا عن أنّ عدم تناول محكمة الحكم المنتقد لهذه المسألة المثارة أمامها يعدّ تقصيرا في التعليل موجبا للنقض.

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 والمكلّفة بالسهر على احترام شروط الانتفاع بالتشجيعات الممنوحة."

وحيث يستروح من ذلك أنّ 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،فإنّ تمتيع المعقّب ضدّها بالامتيازات المخولة لأصحاب المؤسسات الصحية والإستشفائية طبقا للفصل 49 من مجلة تشجيع الاستثمارات دون التثبّت من مدى خضوعها لواجب التصريح بالاستثمار من عدمه ، وفي صورة ثبوت انطلاقها في النشاط في تاريخ لاحق لـ 1 جانفي 1994كالتأكد من مدى احترامها لواجب التصريح بالمشروع لدى المصلحة المعنية وتسلّم وصل إيداع في ذلك طبقا لأحكام الفصل الثاني من مجلة تشجيع الاستثمارات،يجعل الحكم المنتقد مخالفا للقانون،فضلا عما أصاب الحكم المطعون فيه من ضعف التعليل ، الأمر الذي يتوجّب معه النقض والإحالة.

ولهذه الأسباب،

قرّرت المحكمة:

أوّلا: قبول التعقيب شكلا وأصلا ونقض الحكم المطعون فيه وإحالة القضية إلى محكمة الاستئناف بتونس لإعادة النظر فيها بهيئة حكمية جديدة

ثانيا: حمل المصاريف القانونية على المعقّب ضدها.

وصدر هذا القرار عن الدائرة التعقيبية الثالثة برئاسة السّيد أحمد صواب وعضوية المستشارين السيد طارق الحرابي والسيد رياض الرقيق.

وتلي علنا بجلسة يوم 12 مارس 2012 بحضور كاتبة الجلسة السيدة وسيلة النفزي.

المستشار المقرّر
محمّد العيّادي

الرئيس
أحمد صواب

الكاتبة المكلفة بالخدمات الوظيفية
الإمضاء: وسيلة النفزي