

جامعة سعد دحلب بالبليدة

كلية الحقوق

قسم القانون الخاص

مذكرة ماجستير

التخصص: قانون عقاري

الضريبة على العقارات

من طرف

محمد يسعد كريمة

امام اللجنة المشكلة من

محمودي مراد

أستاذ التعليم العالي، جامعة البليدة

رئيسا

العيد حداد

أستاذ التعليم العالي، جامعة البليدة

مشرفا ومقررا

خالد رمول

أستاذ محاضر أ، جامعة البليدة

عضوا مناقشا

بربارة عبد الرحمن

أستاذ محاضر ب، جامعة البليدة

عضوا مناقشا

البليدة ، ماي 2012

شكر

بسم الله الرحمن الرحيم
أعوذ بالله من الشيطان الرجيم

"... خذ من أموالهم صدقة تطهرهم و تزكهم بها و صل عليهم إن صلواتك سكن لهم و الله سميع عليم"

سورة التوبة ، الآية 103

ربنا لك الحمد على سوابغ ألائك و جزيل نعماتك و وافر عطائك و لك الشكر على توفيقك و إحسانك
و خيراتك و أفضالك ، حمدا و شكرا يبلغان رضاك .

أتقدم بخالص عبارات الشكر و العرفان إلى الأستاذ الفاضل العيد حداد لإشرافه على هذا العمل
المتواضع و على كل ما أولاه لي من رضائح و عناية لإنهاء هذا البحث .

كما أتوجه بجزيل الشكر إلى أعضاء لجنة المناقشة على قبولهم مناقشة موضوع مذكرتي .

كما أتقدم بلشكر إلى كل أساتذة كلية الحقوق الذين تلقيت على أيديهم مختلف المعارف و المكاسب
القانونية خلال مساري الجامعي .

و إلى كل من ساعدني من قريب أو من بعيد و اخص بالذكر الأستاذ الزميل سعيدي مصطفى جامعة
وهران .

كما لا يسعني أن أنسى كل عمال المكتبة سواء بمعهد الحقوق أو المكتبة المركزية الذين هم دوما في
خدمة و مساعدة الطلبة .

و نسال الله أن يرزقنا التسديد و التوفيق و أن يجعلنا من الذين يستمعون القول فيبتغون أحسنه و في الذين
انعم الله عليهم من الخير فريق و أعلى رفيق .

ملخص

يمكن تعريف الضريبة العقارية بأنها كل ما تعلق من ضرائب و رسوم بالعقارات ،فهي بذلك مجموعة الضرائب و الرسوم التي تفرض على العقارات المبنية و غير المبنية سواء وهي ثابتة عند مالكيها كالرسم العقاري و رسم التطهير ، أو عند التعامل و التصرف فيها كرسوم التسجيل و الشهر العقاري .

إن هذا النوع من الضرائب ليس حديث النشأة و إنما وجد منذ القدم حيث كانت عبارة عن إتاوات تمس الممتلكات العقارية خاصة الأرض ،وهذا لكون المجتمع كان في البدء يعتمد على الفلاحة لذا سميت آنذاك بالضريبة على الأرض .

في الوقت الحالي أصبحت معظم الدول تستفيد من الضريبة على العقارات التي تعتبر ثروة مادية ملموسة لا سبيل لإخفائها،ففي الجزائر نجد أن الضريبة العقارية ليست ضريبة مستقلة بذاتها أي ليس لها نظام جبائي خاص بها ، فهي بذلك مدرجة ضمن نظام الجباية العادية ،فهي تخضع لجميع المراحل التي تمر بها هاته الأخيرة من تحديد مجال التطبيق و حسابها وصولا إلى تحصيلها .

كما أنها تساهم في تغطية الأعباء العامة الاقتصادي و الاجتماعي مما أدى إلى إعطائها أهمية كبيرة خاصة منذ بداية الأزمة البترولية سنة 1986 ،وهذا ما أدى بالجزائر إلى تهيئة الظروف للدخول في اقتصاد السوق و بذلك تحرير الملكية العقارية .

و لما كانت سوق العقار تلك السوق التي يهتم بحركة تنقل الملكيات العقارية ،فهي بذلك تتأثر بالضريبة العقارية لان التخفيض من الضغط الضريبي في مجال تكاليف إنشاء العقار و الحصول عليه يسهل الإقبال على الشراء و من ثمة زيادة حركة العقار و بذلك تنشيط السوق العقارية .

الفهرس

ملخص

شكر

الفهرس

06.....	مقدمة
09.....	1. الإطار العام للعقار و الضريبة
09.....	1.1. النظام القانوني للملكية العقارية
09.....	1.1.1. ماهية العقار
09.....	1.1.1.1. تعريف العقار
10.....	2.1.1.1. خصائص العقار
10.....	3.1.1.1. أنواع العقارات
12.....	2.1.1. الملكية العقارية و تصنيفاتها في الجزائر
12.....	1.2.1.1. تطور الملكية العقارية في الجزائر
14.....	2.2.1.1. تعريف الملكية العقارية
15.....	3.2.1.1. تصنيفات الملكية العقارية في الجزائر
17.....	3.1.1. طرق اكتساب الملكية العقارية

- 17.....1.3.1.1. التصرف القانوني
- 19.....2.3.1.1. الواقعة المادية
- 21.....3.3.1.1. السندات القضائية
- 22.....4.3.1.1. القرارات و العقود الادارية
- 23.....2.1. ماهية الضريبة
- 24.....1.2.1. مفهوم الضريبة بصفة عامة
- 24.....1.1.2.1. تعريف الضريبة
- 24.....2.1.2.1. خصائص الضريبة و تمييزها عما يشابهها
- 26.....3.1.2.1. الطبيعة القانونية للضريبة
- 28.....4.1.2.1. المبادئ العامة للضريبة
- 30.....2.2.1. مفهوم الضريبة العقارية بصفة خاصة
- 30.....1.2.2.1. تعريف الضريبة العقارية في التشريع الجزائري
- 30.....2.2.2.1. تطور الضريبة العقارية في الجزائر
- 35.....3.2.1. التنظيم الفني للضريبة
- 35.....1.3.2.1. تصنيفات الضريبة
- 42.....2.3.2.1. اهداف الضريبة
- 43.....3.3.2.1. طرق تقدير وعاء الضريبة
- 45.....4.3.2.1. تحصيل الضريبة
- 50.....2. تطبيقات الضرائب العقارية في التشريع الجزائري
- 50.....1.2. الضرائب المفروضة على امتلاك العقار
- 50.....1.1.2. حالة استعمال المالك للعقار
- 50.....1.1.1.2. الرسم العقاري
- 60.....2.1.1.2. رسم التطهير و الرسم السنوي على السكن

62.....	3.1.1.2. الضريبة على الاملاك
64.....	2.1.2. الضريبة على الدخل العقاري
65.....	1.2.1.2. الضريبة على مداخيل إيجار العقارات
67.....	2.2.1.2. الضريبة على فائض القيمة
71.....	2.2. الضريبة على انتقال ملكية العقار
72.....	1.2.2. خضوع انتقال الملكية العقارية لحقوق التسجيل
72.....	1.1.2.2. مفهوم التسجيل
76.....	2.1.2.2. التصرفات الواجبة التسجيل
89.....	2.2.2. خضوع انتقال الملكية لعقارية لرسم الإشهار العقاري
89.....	1.2.2.2. مفهوم الشهر العقاري
90.....	2.2.2.2. رسم الاشهار العقاري
95.....	خاتمة
97.....	الملاحق
114.....	قائمة المراجع

مقدمة

لقد تطور مفهوم الضريبة مع تطور الأنظمة الاجتماعية عبر التاريخ ، ففي الحياة القبلية القديمة لم تكن هناك مرافق مشتركة و احتياجات مالية ذات صفة عامة تستوجب فرض الضرائب ، و كان أفراد القبيلة أو الجماعة يدافعون عن أنفسهم أو يهاجمون القبائل الأخرى كمجموعة أف راد ، دون أن يستلزم ذلك نفقات عمومية تجبى بصورة منتظمة .

و بعد مرور الزمن تطورت هذه المجموعات و أخذت شكل دول و إمبراطوريات تمتلك جيوشا كان لابد من تجهيزها بالعدة و العتاد حتى تستطيع الدفاع عند الغزو ،فقام الحكام بفرض إتاوات على الأفراد تدفع إلى خزينة الدولة لتمويل الجيوش فكانت بذلك بداية فرض الضرائب .

و من ابرز الضرائب التي كانت تفرض آنذاك تلك التي تمس أهم مواطن الثروة ألا و هي الأرض ، و ذلك لأنها تمثل المصدر الوحيد في المجتمع أفلاحي البدائي و كذا لأهميتها لدى الأفراد و تقديسهم لها، و بالتالي فقد فرضت الضريبة على ال ممتلكات العقارية منذ القدم و تطور هذا المبدأ مع تطور النظم الضريبية .

ففي العصر الإسلامي فقد فرضت إلى جانب جزية الرؤوس خراج الأرض على كل قرية و هو يختلف باختلاف غلتها و عمرانها مثلها مثل الزكاة التي كانت تحصل من دخل الثروة العقارية و الثروات المنقولة ، و قد قسم النظام الإسلامي الضرائب العقارية إلى قسمين ضرائب الأراضي العشورية و ضرائب على الأراضي الخراجية .

أما الوزير الفرنسي السابق "فوبان Vauban" فقد نشر عام 1707 كتاب بعنوان العرش

الملكى انتقد فيه نظام الضرائب غير المباشرة و تحدث على ضريبة وحيدة على الزراعة إضافة إلى الدخل .

و في القرن الثامن عشر تأسست مدرسة الفيزوقراطيين الطبيعيين الاقتصادي "كسني Quesnay" هذه المدرسة تعتبر الأرض هبة من هبات الله ، وأنها تنتج أكثر مما ينفق عليها ، فالعمل الزراعي عند

الطبيعيين يمثل المصدر الوحيد للثروة على أساس أن الزراعة هي التي تغل ناتجا صافيا بعكس نشاطي الصناعة و التجارة ، فهما بالرغم من منفعتهما إلا أنهما غير منتجين كما يرى كيسني .

كذلك إن الطبقة المنتجة تضم الفلاحين و الأفراد المشتغلين بالزراعة ، أما الطبقات الأخرى فهي طبقات عقيمة لا تساهم في العملية الإنتاجية ولا تصيف جديدا إلى الثروة ، ومن هنا كانت إيرادات الدولة تركز على ما يأتي من ناتج الأرض .

و بصفة عامة فقد كان الغرض من الضريبة مالي إذا قصد فرضها تحقيق إيرادات للدولة ، و مع تطور دور الدولة أصبحت أداة رئيسية لتحقيق مجموعة من الأهداف السياسية و الاقتصادية والاجتماعية ، فهي تستخدم في الداخل للحد من الفوارق الاجتماعية ، كما أنها تعتبر أداة من أدوات السياسة الخارجية لتسهيل التجارة مع بعض الدول أو للحد منها تحقيقا لأغراض سياسية عن طريق خفض الرسوم على واردات هذه الدول أو حتى الإعفاء منها لتسهيل التجارة ، بالإضافة إلى أن الضريبة تعمل على تعامل راس المال و من ثم تحفزه على الاستثمار المنتج الذي يعتبر أساس التنمية .

و في الوقت الحالي فقد أصبحت معظم الدول تستفيد من ال ضريبة على العقارات التي تعتدبو ثروة مادية ملموسة ظاهرة لا سبيل إلى إخفائها أو التهرب من دفع الضريبة المفروضة عليها، ففي الجزائر نجد أن الضريبة العقارية مدرجة ضمن الجباية العادية فهي تخضع إلى جميع المراحل التي تمر بها الجباية العادية من تحديد مجال التطبيق و حسابها و تصفيته .

إن المتغيرات الاقتصادية العالمية ، و الآثار السلبية على فعالية النظام الجبائي الجزائري التي تعتمد على عائدات المحروقات كمصدر أساسي لتمويل ميزانية الدولة ، و التي عرفت انخفاضا محسوسا نتيجة تذبذب أسعار المحروقات سنة 1986 ، دفع بالدولة إلى اتخاذ إجراءات و إصلاحات في هذا الميدان و التي مست الجباية العادية و غير العادية ، و من بين هذه الإجراءات إعادة تنظيم النسيج الجبائي الصادر في قانون المالية لسنة 1992 و الذي يعرف بتاريخ بداية الإصلاح الجبائي الجزائري ، وتمخض عن ذلك الانتقال من الاقتصاد الموجه إلى نظام اقتصاد السوق ، هذا الانتقال نتج عنه تحرير عدة قطاعات و مجالات كانت التعاملات فيها حكرا على الدولة .

ومن ضمن هذه القطاعات سوق العقار التي واكبت التحرر و توسع نطاق التعامل فيها ،فقد عرفت حركية ملحوظة و ذلك لأهمية العقار اجتماعيا حيث يمثل السكن و المأوى ، واقتصاديا لما له من أهمية بالغة إذ يعتبر احد الأسس التي تقوم عليها مختلف الأنشطة الاقتصادية .

و لما كانت الضريبة أداة تأثير في مختلف المجالات و باعتبار السوق العقلية احد أسواق التبادل العادي فإنها تتأثر بوقع الضريبة عليها سواء بصفة مباشرة كالضرائب التي تفرض على العقار في حالته الثابتة عند مالكة أم بصفة غير مباشرة بالضرائب التي تفرض عند انتقال ملكية العقار .

و عليه تطرح الإشكالية التالية : ما مدى تأثير الضرائب العقارية على سوق العقار في الجزائر؟
و للإجابة على هذه الإشكالية ارتأيت تقسيم موضوع البحث إلى فصلين :

الفصل الأول خصصته لدراسة الإطار العام للعقار و الضريبة و الذي يعتبر كمدخل لدراسة الضرائب العقارية.

أما الفصل الثاني فقد خصصته لدراسة تطبيقات الضرائب العقارية في التشريع الجزائري .

الفصل 1

الإطار العام للعقار و الضريبة

بما أن الضريبة تعد أهم موارد الدولة في العصر الحديث لما تحمله من مكانة في الاقتصاد، وكذا نظرا للدور البارز الذي تلعبه في تمويل خزينة الدولة نجد بأنها تتخذ العقارات أهم وعاء لفرض الضريبة كونه يعتبر مصدر ثروة .

و عليه قبل الشروع في دراسة الضريبة لا بد من التطرق إلى النظام القانوني للملكية العقارية باعتبارها الركيزة الأساسية لتحديد الوعاء الضريبي ، ثم ننتقل لتحديد معالم الضريبة .

1.1. النظام القانوني للملكية العقارية

إن العقار يختلف مفهومه عن الملكية العقارية و التي بدورها مرت ب عدة مراحل تاريخية في الجزائر إلى غاية صدور قانون التوجيه العقاري الذي حدد أصنافها ، و التي تختلف أسباب و طرق اكتسابها.

1.1.1. ماهية العقار

لقد أعطى المشرع الجزائري تعريفا للعقار بموجب القانون المدني و حدد أنواعه منه ما هو عقار بالطبيعة ، عقار بحسب الموضوع و عقار بالتخصيص .

1.1.1.1. تعريف العقار

عرفت المادة 683 من القانون المدني الجزائري العقار بأنه :

"كل شيء مستقر بحيزه و ثابت فيه و لا يمكن نقله منه دون تلف فهو عقار و كل ما عدا ذلك من شيء فهو منقول" .

فالعقار إذن هو الشيء الثابت الغير قابل للنقل من مكانه إلى مكان آخر بدون تلف خلافا للمنقول الذي يعد بحكم طبيعته قابلا للنقل و الحركة [1] ص 5 .

2.1.1.1. خصائص العقار

- إن للعقار ميزات و خصائص تميزه عن غيره من الأشياء بصفة خاصة عن المنقول و بالتالي تجعل من الأحكام التي تسري عن العقار تختلف عن تلك التي تسري على المنقول نذكر منها:
- تترتب على العقار عدة حقوق من بينها حق الارتفاق بحق التخصيص و حق الرهن الرسمي و التي لا تترتب على المنقول .
 - الحقوق العينية الواردة على العقار تعتبر أموالا عقارية كذلك الدعاوى العقارية . بينما الحقوق التي ترد على المنقول تعتبر أموالا منقولة .
 - تخضع انتقال ملكية العقار إلى إجراءات التسجيل و الشهر لأن له مقر ثابت . بينما المنقول تسري عليه قواعد الحيابة كونه لا يحتوي مكان ثابت .
 - يجوز تملك العقار بالشفعة ، بينما لا شفعة في المنقول .
 - دعوى تكملة الثمن إلى ثمن المثل بسبب الغبن لا تكون إلا في بيع العقار ، بينما لا يعتد بالغبن في بيع المنقول إلا إذا صاحبه استغلال .

3.1.1.1. أنواع العقارات

تنقسم العقارات إلى ثلاثة أنواع :

العقارات بطبيعتها .

العقارات تبعا لموضوعها .

العقارات بالتخصيص .

بالرجوع إلى القانون المدني نجد بأن المشرع الجزائري قد جمع العقارات بطبيعتها و العقارات بالتخصيص في المادة 683 بينما تكلم على العقارات بحسب الموضوع في المادة 684 .

1.3.1.1.1. العقارات بطبيعتها

هي كل الأشياء المادية التي لها بالنظر إلى كيانها موقع ثابت غير منتقل فتشمل بذلك الأرض و ما يتصل بها على وجه الاستقرار هي مباني و نباتات و أشجار .

- الأرض

هي عقارات حقيقية تشمل سطح الأرض و باطنها معا [2] م 3 ، فكل الأشياء الثابتة المستقرة على الأرض أو في باطنها تعتبر عقارات دون الالتفات إلى مالكيها.

- المباني و المنشآت

إن المباني و المنشآت تعد أيضا عقار بطبيعته لاندماجه في الأرض ، و الاندماج هو الذي يضيف عليها صفة العقار ، و هي تشمل المساكن ، المصانع ، الجسور ، العمارات ... إلخ .

- النباتات

و هي كل ما تنبته الأرض من ثمار و محصول و زرع ، و كل ما يغرس فيها من أشجار و نخيل و تكون عقار بطبيعته ما دامت جذوره ممتدة في باطن الأرض ، و تزول عنها صفة العقار إذا زال اندماجها بالأرض [3] ص 22-23 .

2.3.1.1.1. العقارات بالتخصيص

هي أشياء منقولة بحسب طبيعتها إذ يمكن نقلها من مكان إلى آخر ، و مع ذلك اعتبرها المشرع عقارات بالتخصيص لأنها رصدت لخدمة عقار أو استغلاله أو مخصصة له .

فقد نصت المادة 2/683 من القانون المدني الجزائري على أنه :

" غير أنه المنقول الذي يضعه صاحبه في عقار يملكه رسدا على خدمة هذا العقار أو استغلاله يعتبر عقارا بالتخصيص "

و من شروط صيرورة المنقول عقارا بالتخصيص [1] ص 8 هي :

- أن يكون لدينا منقول بطبيعته و عقار بطبيعته .

- أن يكون مالك العقار هو مالك المنقول في الوقت ذاته .

- أن ترصد هذه المنقولات لخدمة العقار لا لخدمة شخص المالك .

- توفر رغبة مالك العقار في أن يخلق رابط بين المنقول و العقار .

ففي حالة إنشاء رهن تأميني على عقار أو حجز عقاري فإن ذلك يمتد إلى المنقولات المخصصة لهذا العقار بوصفها عقارات بالتخصيص .

3.3.1.1.1. العقارات بحسب موضوعها

هذا النوع من العقارات نصت عليه المادة 684 في القانون المدني الجزائري بقولها :

" يعتبر مالا عقاريا كل حق عيني على عقار بما في ذلك حق الملكية ، و كذلك كل دعوى تتعلق بحق عيني على عقار " .

ويستفاد من ذلك أن جميع الحقوق العينية الأصلية و الحقوق العينية التبعية تعتبر عقارات إذا كان موضوعها عقارا ، غير أنها تعتبر منقولا إذا كان موضوعها منقولا.

2.1.1. الملكية العقارية و تصنيفاتها في الجزائر

قبل التطرق إلى تصنيفات الملكية العقارية يجدر بنا إعطاء لمحة تاريخية عن تطورها في الجزائر ثم تعريفها، وصولا إلى تصنيفاتها وفقا لما جاء به قانون التوجيه العقاري .

1.2.1.1. تطور الملكية العقارية في الجزائر

لقد مرت الملكية العقارية في الجزائر بعدة مراحل تاريخية ابتداء من فترة العهد العثماني إلى غاية صدور قانون التوجيه العقاري .

1.1.2.1.1. الملكية العقارية في العهد العثماني سنة 1518

تميزت هذه المرحلة بتطبيق مبادئ الشريعة الإسلامية و هذا بإتباع المذهب الحنفي في المدن الكبرى و المذهب المالكي الذي كان سائد لدى السكان من الأصل العربي .

و طيلة هذه الفترة لم تطرأ تطورات و تحولات جذرية على أوضاع الملكية العقارية ، و كانت القوانين المتصلة بملكية الأرض تتأثر بالعوامل الصعبة و الأحداث التاريخية و سياسات الحكام و قد صنفت الأملاك العقارية آنذاك إلى :

➤ "أراضي البايلك" أو "أملاك الدولة"

و هي الأراضي الخصبة التي تتمركز بالقرب من الأراضي الحضرية و التي استحوذ عليها الحكام.

➤ الأراضي المشاعة (أراضي الملك)

و هي تتواجد بكثرة داخل المدن الكبرى و التي كانت تشغل بصفة جماعية و التي تمثل ثروة العائلة التي يسعى الكل للمحافظة عليها و تميمها .

➤ الأراضي الوقفية (أراضي الحبوس) [5]ص11

وقد انفرد الفقه الإسلامي بهذا النوع من الأراضي التي تجمد طبيعتها القانونية بحيث لا يجوز التغيير من طبيعتها ، و يقصد بها تلك الأملاك العقارية التي تحبس لجهات الخير و البر .

و الحبس نوعان :

- حبس عام أي يوجه لجهة خيرية كالحرم المكي ، الزوايا ، بيت المقدس ..

- حبس خاص و به يقوم الفرد بحبس أملاكه لأهله ، و الذي استعمله الملاك للحفاظ على ملكيتهم و حمايتها .

➤ أراضي العرش

و هي الأراضي الداخلية المتواجدة على حواف الأراضي الشبه الصحراوية، و تقوم القبائل و العائلات(العروش) باستغلالها بصفة جماعية وفقا للعرف و هي لا تقبل البيع و القسمة و لا للإرث .

2.1.2.1.1. في العهد الاستعماري (1830-1962)

و فيها تعرضت أملاك الجزائريين للسلب و النهب من طرف المعمرين ، و هذا من خلال سن المستعمر لمجموعة من القوانين التي كانت تهدف إلى تشجيع الاستيطان و استبدال الملاك الأصليين بملاك من أصل أوروبي،ومن بين هذه القوانين القانون المؤرخ في 1873/07/26 المعروف "بمشروع ويرني" و الذي تضمن إقامة الأملاك العقارية و صيانتها في الأوطان الجزائرية و هذا بهدف إخضاع الملكية العقارية في الجزائر للقانون الفرنسي [4]ص16.

3.1.2.1.1. فترة ما بعد الاستقلال (1962-1990)

في هذه الفترة عمدت الجزائر إلى تمديد العمل بالقوانين الفرنسية بما فيها المتعلقة بالملكية العقارية إلا ما كان مخالفا لسيادة الدولة الجزائرية وهذا بموجب القانون 62-157 المؤرخ في 1962/12/31.

و تميزت التشريعات العقارية في هذه المرحلة بعدم الاستقرار و نذكر منها :

- الأمر 63-168 المؤرخ في 1963/05/09 و الذي بموجبه أقرت الدولة حماية الأراضي التي كانت موضوع معاملات مع المعمرين خرقا للنصوص التي صدرت عقب الاستقلال ، و التي نصت على منع إبرام معاملات لشراء ممتلكات المعمرين ، بعد ذلك أدرجت هذه الأراضي في الصندوق الوطني للثورة الزراعية .

- الأمر 64-258 المؤرخ في 1964/08/27 و المتضمن إنشاء لجنة مصادرة أملاك الأشخاص الذين يهددون مصالح الاشتراكية .

- الأمر 71-73 المؤرخ في 1971/11/08 المتعلق بالثورة الزراعية و الذي على أساسه قامت الدولة الجزائرية بتأميم الأراضي و إنشاء المستثمرات الفلاحية الاشتراكية وصولا إلي المستثمرات الجماعية و المستثمرات الفردية .

- الأمر 74-26 المؤرخ في 1970/02/16 المتضمن إنشاء الاحتياطات العقارية لفائدة البلديات و بهذا تدمج العقارات الحضرية المتواجدة في المحيط العمراني للبلدية ضمن احتياطاتها العقارية مما يجعلها المحتكر الوحيد للمعاملات العقارية .

- الأمر 74-75 المؤرخ في 1975/11/12 المتضمن إعداد المسح العام للأراضي و تأسيس السجل العقاري و المراسيم التطبيقية له 62-76 المؤرخ في 1976/03/25 المتعلق بإعداد المسح العام للأراضي و المرسوم 63-76 المؤرخ في 1976/03/25 المتعلق بتأسيس السجل العقاري .

- قانون 19-87 المؤرخ ف 1987/12/08 المتضمن ضبط كفيات استغلال الأراضي الفلاحية التابعة للدولة من طرف الخواص و هذا بإنشاء المستثمرات الفلاحية الجماعية و الفردية [5]ص18 .

-قانون 18-83 المؤرخ في 1983/08/18 و المتعلق بحيازة الملكية الفلاحية ، و الذي منحت بموجبه عقود استصلاح للخواص الذين يمتلكون أراضي فلاحية تابعة للملكية الخاصة للدولة و الواقعة في المناطق الصحراوية أو المنطوية على مميزات مماثلة .

4.1.2.1.1. فترة ما بعد صدور قانون 25/90 المتضمن قانون التوجيه العقاري

في هذه المرحلة صدور دستور 1989 الذي ألغى التوجه الاشتراكي و تبني التوجه الليبرالي ، والذي أقر بحماية حق الملكية الخاصة .

و على إثر ذلك صدر قانون رقم 25/90 المؤرخ في 1990/11/18 المتضمن قانون التوجيه العقاري الذي ألغى قانون الثورة الزراعية قضى بإرجاع الأراضي المؤممة التي حافظت علي طابعها الفلاحي لملاكها الأصليين ، و رفع القيود علي المعاملات العقارية و بالتالي تحرير السوق العقارية .

2.2.1.1. تعريف الملكية العقارية

لقد عرف المشرع الجزائري الملكية بموجب نص المادة 674 من القانون المدني بأنها : "حق التمتع و التصرف في الأشياء بشرط أن لا تستعمله استعمالا تحرمه القوانين و الأنظمة".

في حين المادة 27 من القانون 25-90 المؤرخ في 1990/11/18 المتضمن قانون التوجيه العقاري عرفت الملكية العقارية الخاصة بأنها :

"حق التمتع و التصرف في المال العقاري و /أو الحقوق العينية من أجل استعمال الأملاك وفق طبيعتها أو غرضها " .

يستخلص من ذلك أن حق الملكية هو أوسع الحقوق العينية و أشملها ، وهي تحتوي على عنصرين "حق التمتع" و "حق التصرف" .

بالنسبة لحق التمتع فإنه يأخذ إحدى صورتين : إما "الاستعمال" ، أي أن مالك العقار يستعمل عقاره شخصيا ، أو "الاستغلال" كأن يؤجر المالك أرضه للغير ليزرعها و يجني ثمارها مقابل دفع الأجرة .

و فيما يخص العنصر الثاني هو التصرف القانوني الذي ينقل ملكية العقار إم ا بعوض (كالبيع المبادلة ،.....) أو بدون عوض (كالهبة ، الوصية) [4] ص25.

و بالرجوع إلى ما سبق يمكن تعريف الملكية العقارية بأنها لا تعد سوى سلطة مباشرة لأصاحب العقار الذي يستطيع بموجبها أن يستعمله و يستغله و يتصرف فيه ضمن الحدود المعمول بها [1]ص5.

3.2.1.1. تصنيفات الملكية العقارية

صنفت المادة 23 من قانون التوجيه العقاري الأملاك العقارية على اختلاف أنواعها إلى الأصناف التالية :

- الأملاك الوطنية .
- الأملاك الخاصة .
- الأملاك الوقفية .

1.3.2.1.1. الأملاك الوطنية

و يحكمها القانون رقم 90-30 المؤرخ في 01/12/1990 المتضمن قانون الأملاك الوطنية [6]، والمرسوم التنفيذي رقم 91-454 المؤرخ في 23/11/1991 الذي يحدد شروط إدارة الأملاك الخاصة و العامة التابعة للدولة و تسييرها و يضبط كفيات ذلك [7] و كذا المرسوم التنفيذي رقم 91-455 المؤرخ في 23/11/1991 المتعلق بجراد الأملاك الوطنية [8].

و تشمل الأملاك الوطنية : الأملاك العقارية و الحقوق العينية العقارية التي تملكها الدولة و جماعتها المحلية [2] م24 و هي تنقسم إلى أملاك وطنية عمومية و أملاك وطنية خاصة .

1.1.3.2.1.1. الأملاك الوطنية العمومية

نصت المادة 12 من قانون 90-30 المؤرخ في 01/12/1990 المتضمن قانون الأملاك الوطنية على أنه :

" تتكون الأملاك الوطنية العمومية من الحقوق و الأملاك المنقولة و العقارية التي يستعملها الجميع والموضوعة تحت تصرف الجمهور المستعمل إما بصفة مباشرة و إما بصفة مرفق عام " .

وفقا لهذا النص تعتبر أموالا عامة الأموال المخصصة لاستعمال الجمهور مباشرة أو عن طريق مرفق عام [9]ص23، ومنها الطرق العمومية، شواطئ البحر، السكة الحديدية، المطارات... إلخ .

و عليه فإن الثروات المنصوص عليها في المادة 17 من دستور 1996 [10] و رغم تصنيفها ضمن الأملاك الوطنية العمومية بأنها ملكية عمومية، يمكن أن تكون محل استغلال صناعي و تجاري حسب الكيفيات التي تحددها القوانين الخاصة (قانون المياه، قانون المحروقات، النظام العام للغابات...) .

وقد بينت المادة 26 من قانون الأملاك الوطنية، مخ تلف طرق تكوين الأملاك الوطنية العمومية كالاكتساب، التبادل، الهبة، نزع الملكية، الشفعة .

2.1.3.2.1.1. الأملاك الوطنية الخاصة

و هي تشمل كل الأملاك الأخرى غير المصنفة ضمن الأملاك الوطنية العمومية ، و وظيفة هذه

الأملاك ذات طابع تمليكي و مالي فهي تخضع مبدئيا لأحكام القانون الخاص [1]ص11.

و قد حددت المواد 38 إلى 58 من قانون الأملاك الوطنية طرق تكوين هذه الأملاك ، و التي نصت على قواعد خاصة مغايرة لقواعد القانون الخاص تنطبق على الهبات و الوصايا التي تقدم للدولة والجماعات المحلية الإقليمية ، و المؤسسات العمومية التابعة لها .

و يظهر الفارق الجوهرى بين الأملاك الوطنية العمومية و الأملاك الوطنية الخاصة في كون هذه الأخيرة يمكن التصرف فيها ، في حين لا يمكن التصرف في الأملاك الوطنية العمومية .

2.3.2.1.1. الأملاك الخاصة

و تشمل الأملاك العقارية و الحقوق العينية العقارية التي يملكها الأفراد أو الخواص، سواء كانوا أشخاص طبيعيين أو معنويين .

و تخضع هذه الأملاك إلى أحكام القانون المدني بالدرجة الأولى ، و قانون التوجيه العقاري رقم 25/90 المؤرخ في 1990/11/18 و كذا المرسوم التشريعي رقم 03-93 المؤرخ في 1993/03/01 [11]المتعلق بالنشاط العقاري و بناءا على نص المواد 674 من القانون المدني الجزائري و ما يليها نجد بأن الملكية الخاصة تنقسم إلى : ملكية تامة ، ملكية مجزأة ، ملكية مشتركة ، ملكية مشاعة [1]ص12.

1.2.3.2.1.1. الملكية التامة

و تتحقق عندما يستجمع المالك السلطات الثلاث و المتمثلة في حق الاستعمال و الاستغلال و التصرف [2]م27 ، معرئ ذلك أن مالك العقار يملك حق الرقبة و جميع الحقوق المتفرعة عن حق الملكية (كحق الانتفاع، حق السكنى ، حق الارتفاق) .

2.2.3.2.1.1. الملكية المجزأة

نكون أمام ملكية مجزأة عندما يتنازل مالك العقار على أحد السلطات الثلاث كأن يتنازل عن حقه في استعمال العقار و تبقي له ملكية الرقبة فقط .

3.2.2.2.1.1. الملكية الشائعة

و تكون عندما يتعدد الملاك لعقار واحد دون أن يختص كل منهم بحصة مفرزة فيه ، بل يملك كل منهم حصة شائعة دون أن يتعين نصيب كل منهم ماديا [12]ص90 إلا بالقسمة الودية أو القضائية .

4.2.3.2.1.1. الملكية المشتركة

و نجد الملكية المشتركة في العقارات المبنية التي تكون ملكيتها مقسمة إلي حصص بين عدة أشخاص ، لكل شخص جزء خاص به يستعمله شخصيا ، وكذا نصيب في الأجزاء المشتركة التي لا يمكن أن تكون محل قسمة .

3.3.2.1.1. الأملاك الوقفية

لقد نصت المادة 03 من القانون رقم 91-10 المؤرخ في 27/04/1991 المتعلق بالأوقاف [13] على أن "الوقف هو حبس العين عن التملك على وجه التأييد و التصدق بالمنفعة على الفقراء أو على وجه من وجوه البر و الخير ." .
وبناء على ذلك فإن الوقف هو عبارة عن مال يتمتع بالشخصية المعنوية يديره ناظر الوقف ، ولا يمكن التصرف فيه .
وينقسم الوقف إلى قسمين : وقف عام و وقف خاص .

الوقف العام : هو الوقف المؤسس لصالح الجمعيات الخيرية ، وكذا الأماكن المعدة للعبادة وغيرها .

الوقف الخاص : ويشمل الأموال المحبسة أو الموقوفة لصالح الأولاد و الأحفاد أو أفراد معينين [9] ص 30 ، و هذا النوع من الوقف أستبعد بموجب المادة 03 من قانون 02-10 المؤرخ في 14/12/2002 [14] المعدل و المتمم لقانون الأوقاف .

3.1.1. طرق اكتساب الملكية العقارية

يتم اكتساب الملكية العقارية بالتصرف القانوني ، بالواقعة المادية ، بالسندات القضائية ، و بالعقود والقرارات الإدارية .

1.3.1.1. التصرف القانوني

التصرف القانوني هو اتجاه الإدارة إلى إحداث نتائج قانونية و التصرفات القانونية منها ما يصدر عن إرادتين و منها ما يصدر من جانب واحد .

1.1.3.1.1. التصرفات القانونية الصادرة من جانبين

و يقصد بها التصرفات القانونية التي يشترط لتمامها و صحتها توافق إرادتين على إحداث الأثر القانوني المتفق عليه سواء كان بيعا أو مقايضة أو هبة .

1.1.1.3.1.1. عقد البيع

يعتبر عقد البيع من أهم العقود ، وهو عقد يلتزم بمقتضاه البائع أن ينقل للمشتري ملكية شيء أو حقا ماليا آخر مقابل ثمن نقدي [15] م 351 .
و إذا تعلق العقد بعقار نجد أن المشرع الجزائري قرر إخضاع كل المعاملات المتعلقة بالعقار إلى شكلية معنية كالرسمية و الشهر العقاري .

2.1.1.3.1.1. عقد المقايضة (المبادلة)

المقايضة أو المبادلة عقد يلتزم بموجبه كل من المتعاقدين أن ينقل للأخر ، على سبيل التبادل ، ملكية مال ليس من النقود [15] م 413 .
وحتى يتم انتقال ملكية العقار أو الحق العيني العقاري المقايض إلى الشخص الأخر ، ينبغي إخضاع هذا التصرف القانوني إلى عملية الكتابة الرسمية و الإشهار العقاري .

3.1.1.3.1.1. عقد الهبة

يعتبر عقد الهبة تصرف صادر من جانبين ، رغم كونه تملك بدون مقابل فلا بد لانعقادها من صدور الإيجاب من طرف الواهب و القبول من طرف الموهوب له ، و هي لا تتم إلا عن طريق الحيابة [4] ص 57 ، و يجب مراعاة الرسمية و الشهر العقاري حتى تنقل الملكية العقارية إلى الموهوب له .

4.1.1.3.1.1. عقد القسمة

من بين العقود الناقلة للملكية العقارية فضلا عما سبق بيانه ، فهناك تصرف آخر ألا و هو قسمة العقار .
فقد القسمة هو عبارة عن العقد الناشئ عن قسمة أو تجزئة الملكية العقارية المشاعة بين شخصين أو أكثر ، و كانت حصة كل طرف غير محددة ، و القسمة نوعان : قسمة ودية و قسمة قانونية و هما تخضعان للشكلية و الشهر .

2.1.3.1.1. التصرفات القانونية الصادرة من جانب واحد

وهي التصرفات الصادرة على سبيل التبرع ، بحيث تصدر من جانب واحد و بدون مقابل مالي و تتمثل في الوصية و الوقف .

1.2.1.3.1.1. الوصية

الوصية تصرف إ را دي مضاف إلى ما بعد الموت يترتب عنها انتقال الملكية من الوصي إلى الموصى له عندما تتحقق واقعة الوفاة .

و الوصية هي التي تنتقل جزء من الملكية العقارية من الموصى إلى الموصى له بالمقدار المسموح به قانونياً [16] ص 147 ، و أن نقل الملكية هذه لا تقع إلا بمراعاة الأحكام المتعلقة بالإشهار العقاري كما تشير إليه المادتين 792 و 793 من القانون المدني [15].

2.2.1.3.1.1. الوقف

لقد تطرق المشرع الجزائري إلى الوقف و خصه بقانون خاص بالأوقاف بعد قانون الأسرة و هو قانون 10/91 المؤرخ في 1991/04/27 [13].

وقد نصت المادة 03 من هذا القانون على أن :

" الوقف هو حسب العين التملك على وجه التأييد و التصديق بالمنفعة العامة على الفقراء أو على وجه من أوجه البر والخير " .

و يستفاد من ذلك أن العين المحبسة لا يجوز التصرف فيها بأي تصرف ناقل للملكية سواء بالبيع أو الهبة أو بغيرهما و ليس للمحبس إلا حق الانتفاع .

و تجدر الإشارة أن الوقف هو تصرف صادر من جانب واحد ، و معنى هذا أن الوقف ينشأ بمجرد صدور الإيجاب من الواقف أما القبول فيكون لتثبيت الوقف في ذمة الموقوف عليه [17] ص 83، وبحسب نص المادة 41 من قانون الأوقاف ، فإن عقد ا لوقف لا يثبت إلا بالعقد الرسمي المشهر بالمحافظة العقارية المختصة .

2.3.1.1. الواقعة المادية

إن الإرادة ليست وحدها المكسبة للملكية العقارية ، بل للواقعة المادية هذه المكانة كالميراث ، الاستيلاء ، الانتصاق ، الشفعة و الحيازة .

1.2.3.1.1 الميراث

يعد الميراث سببا من أسباب كسب الملكية العقارية بسبب الواقعة المادية المتمثلة في الوفاة ، فالوارث يخلف المورث في ماله بمجرد موت المورث ، و يتم الاستخلاف هنا بقوة القانون دون أن يكون لإرادة الأطراف دخل في ذلك ، و يعتبر الوارث خلفا عام ا للمورث في كل التركة أو في حصة منها [12] ص 363 .

و إذا أراد أحد الورثة التصرف في كل أو في جزء من المال الشائع يجب عليه استصدار "شهادة توثيقية " من الموثق [1] ص 32 و التي يجب إشهارها لدى المحافظة العقارية ، بحسب نص المادة 39 من المرسوم 63-76 المؤرخ في 1976/03/25 [18] المتعلق بتأسيس السجل العقاري .

2.2.3.1.1. الاستيلاء

يقصد بالاستيلاء حيازة الشيء الذي لا مالك له بنية تملكه ، و المشرع الجزائري لا يقر الاستيلاء سببا لكسب الملكية الخاصة بمعنى أن الخواص لا يجوز لهم تملك العقارات عن طريق الاستيلاء ، وإنما جعل ذلك بيد الدولة وحدها حيث تدرجها ضمن الأملاك الوطنية الخاصة ، و هذا ما أكدت المادة 18 من القانون 90-30 المؤرخ في 01/12/1990 [6] المتضمن قانون الأملاك الوطنية بقولها :

"تشتمل الأملاك الوطنية الخاصة التابعة للدولة خصوصا على ما يأتي :

-الأملاك التي تعود إلى الدولة عن طريق الهبات و الوصايا و ا لتركات التي لا وارث لها ، و الأملاك الشاغرة ، و الأملاك التي لا مالك لها ...".

3.2.3.1.1. الالتصاق

يعتبر الالتصاق طريقا لاكتساب الملكية العقارية ، عندما يتحد شيئين لمالكين مختلفين بحيث يتصدر الفصل بينهما ، و بهذا فإن ملكية الشيء الفرعي تكون لمالك الشيء الذي التصق به على أن يعوض مالك الفرع طبقا للمادة 788 من القانون المدني الجزائري .

و للالتصاق بالعقار حالتين : الالتصاق الطبيعي الذي يكون بفعل الطبيعة ، و الالتصاق الصناعي الذي يكون بفعل الإنسان .

4.2.3.1.1. الحيازة

الحيازة واقعة مادية تتمثل في قيام شخصا يدعى الحائز بالحجز المادي لعقار بنية مباشرة حق عيني على أن تكون هذه الحيازة هادئة ، علنية ، مستمرة و لا لبس فيها .

فإذا كانت الحيازة صحيحة فإن القانون يحميها و يرتب عليها أثارا قانونية بحيث تعتبر سببا لكسب الملكية بالتقادم ، عن طريق إجراء التحقيق العقاري الذي استحدث بموجب القانون رقم 07-02 المؤرخ في 27/02/2007 المتضمن تأسيس إجراء لمعانية حق الملكية العقارية و تسليمه سند ات الملكية عن طريق التحقيق العقاري .

5.2.3.1.1. الشفعة

الشفعة هي رخصة تجيز في بيع العقار و الحلول محل المشتري في أحوال معينة نصت عليها المادة 794 و ما بعدها من القانون المدني الجزائري .

ويثبت حق الشفعة لثلاث أشخاص حسب نص المادة 795 من القانون المدني الجزائري :

"يثبت حق الشفعة و ذلك مع مراعاة الأحكام التي ينص عليها الأمر المتعلق بالثورة الزراعية [19]:

لملك الرقبة إذا بيع الكل أو البعض من حق الانتفاع المناسب للرقبة .

لشريك في الشئوع إذا بيع جزء من العقار المشار إلى أجنبي .
لصاحب حق الانتفاع إذا بيعت الرقبة كلها أو بعضها ."

إن المشرع الجزائري قد أضاف حالات أخرى بموجب قانون التوجيه العقاري وفقا للمواد التالية :

المادة 52 من نفس القانون أشارت إلى ممارسة حق الشفعة من طرف هيئة عمومية "الديوان الوطني للأراضي الفلاحية" ، بحيث تقوم بشراء الأراضي الفلاحية غير المستغلة عندما تعرض للبيع .

المادة 55 من نفس القانون تجيز للهيئة العمومية أن تمارس حق الشفعة عندما تبرم معاملات عقارية تنصب على أراضي فلاحية من شأنها إلحاق ضررا بقابليتها للاستغلال أو تحويل طبيعتها الفلاحية .

المادة 71 من نفس القانون أقرت حق الشفعة لصالح الدولة أو إحدى جماعاتها المحلية في الأراضي العامرة و القابلة للتعمير بغية توفير الحاجات ذات المصلحة العامة و المنفعة العمومية بصرف النظر عن اللجوء إلى إجراء نزع الملكية .

وحق الشفعة يجب أن تراعى فيه الشكلي ة بحيث يجب أن يتم بمقتضى عقد رسمي يعلن بواسطة محضر قضائي ، و يتعين أيضا تسجيل إرادة الشفيع في الشفعة بإدارة الشهر العقاري حتى يكون حجة على الكافة [16]ص177 .

3.3.1.1. السندات القضائية

هي الأحكام و القرارات القضائية النهائية الحائزة لقوة الشيء المقضي فيه حيث تكتسب بموجبها الملكية العقارية ، و من أهم هذه الأحكام : حكم رسو المزاد ، حكم تثبيت الشفعة ، و حكم الذي يثبت الوعد بالبيع العقاري .

1.3.3.1.1. حكم رسو المزاد

يعد حكم القاضي المتضمن بيع الأملاك العقارية أو الحقوق العينية العقارية بالمزاد العلني من الأحكام التي تصدر من القاضي بما له من سلطة ولأية لأنه لا يعد حكما فاصلا في خصومة قضائية، بل هو مجرد محضر يبين الإجراءات التي تمت في جلسة البيوع العقارية بالمزاد العلني ، حيث يقوم القاضي المكلف بعملية البيع بالمزاد العلني بالإقرار برسو المزاد على أعلى مقدار نقدي عرضه احد المزايدين للحصول على العقار و هو بذلك غير قابل للطعن فيه لا بالطرق القضائية العادية و لا بالطرق القضائية غير العادية .

و يعتبر هذا الحكم سندا للملكية ، يجب على المحضر القضائي إخضاعه للقيود بالمحافظة العقارية من أجل إشهاره خلال أجل شهرين من تاريخ صدوره [20]م762.

2.3.3.1.1. حكم تثبيت الشفعة

عند استكمال الإجراءات القانونية المقررة لممارسة حق الشفعة ، و في حالة رفض المشتري حلول الشفيع محله ، يتعين على هذا الأخير رفع دعوى قضائية ضد كل من البائع و المشتري أمام المحكمة الواقع بدائرة اختصاصها العقار محل البيع ، و ذلك في اجل ثلاثين يوما تسري من تاريخ إعلان رغبته بالشفعة و هذا طبقا للمادة 802 من القانون المدني.

و إذا اتضح للقاضي أن إجراءات الشفعة كام لة ، يصدر حكما في الدعوى يقضي بتثبيت الشفعة لفائدة الشفيع ليحل بذلك محل المشتري [16]ص180.

و يعد الحكم القضائي المثبت للشفعة سنداً لملكية الشفيع بموجب المادة 803 من القانون المدني وحتى يترتب هذا الحكم آثاره القانونية ، لا بد على الشفيع أن يسعى إلى إشهاره بالمحافظة العقارية حتى يكون حجة على الجميع كما تنص عليه المادة 803 من القانون المدني الجزائري:

"يعتبر الحكم الذي يصدر نهائياً بثبوت الشفعة سنداً لملكية الشفيع ، و ذلك دون إخلال بالقواعد المتعلقة بالإشهار العقاري".

3.3.3.1.1. الحكم القاضي بتثبيت الوعد بالبيع العقاري

نصت المادة 72 من القانون المدني الجزائري على انه:

إذا وعد شخص بإبرام عقد ثم نكل و قاضاه المتعاقد الآخر طالبا تنفيذ الوعد ، و كانت الشروط اللازمة لتتمام العقد و خاصة ما يتعلق منها بالشكل متوافرة ، قام الحكم مقام العقد."

و بناء عليه إذا تراجع الواعد عن وعده في بيع العقار ، جاز للموعد له أن يرفع دعوى قضائية لاستصدار حكم قضائي لتثبيت الوعد بالبيع ، و يقوم هذا الحكم مقام العقد و يصبح سنداً للملكية بعد أن يصير نهائياً .

بعد ذلك يتعين على صاحب المصلحة أن يتقدم أمام المحافظة العقارية التي يقع بدائرة اختصاصها العقار محل التصرف ، ليتم التأشير به بمجموعة البطاقات العقارية حتى يولد حقا عينيا عقاريا لفائدة الموعد له ، الصادر لفائدته الحكم القضائي ، و بذلك يكون حجة على الكافة .

4.3.1.1. القرارات و العقود الإدارية

قد تصدر الإدارة قرارات إدارية بصفة انفرادية كما قد تلجأ إلى إبرام عقود إدارية .

1.4.3.1.1. القرار الإداري

قد تلجأ الإدارة في سبيل تحقيق المنفعة العامة إلى إصدار قرارات إدارية تنقل بموجبها ملكية الغير إلى رصيدها العقاري و من أمثلة ذلك قرارات نزع الملكية للمنفعة العمومية التي تتخذ في إطار القانون رقم 91-11 المؤرخ في 27/04/1991 [21] الذي يحدد القواعد المتعلقة بنزع الملكية من أجل المنفعة

العمومية ، و لقد نصت المادة 02 منه " على اعتبار نزع الملكية من أجل المنفعة العمومية طريقة استثنائية لاكتساب أملاك و حقوق عقارية " .

و يعتبر سلوك الإدارة في هذا المجال قرارا إداريا يستمد وجوده من التشريع ، ويتم بذلك نزع ملكية الخواص العقارية من أجل المنفعة العمومية لقاء عوض قبلي ، عادل و منصف ، يغطي كل ما لحق الشخص من ضرر و ما فاتته من كسب بسبب نزع ملكيته العقارية [11] ص 152 .

و لقد قرر المشرع الجزائري بأن قرار السلطة الإدارية الرامي إلى نزع ملكية الشخص العقارية من أجل المنفعة العمومية ينبغي إخضاعه لإجراءات الشهر العقاري لكي ينشأ لها حق الملكية و ذلك في أجل شهر من تليغه لمالك العقار المنزوع بحسب المادة 30 من القانون 91-11 .

2.4.3.1.1. العقد الإداري

للإدارة في سبيل نقل ملكيتها للغير أن تلجأ إلى التعاقد فتبرم عقود إدارية في هذا الصدد و مثال ذلك العقد الإداري المتضمن بيع العقار في إطار تسوية البناءات غير الشرعية تنفيذا للمرسوم رقم 212/85 المؤرخ في 13/08/1985 [22] الذي يحدد شروط تسوية أوضاع الذين يشغلون أراضي عمومية أو خاصة كانت محل عقود أو مباني غير مطابقة للقواعد المعمول بها و شروط إقرار حقوقهم في التملك والسكن إذ نصت المادة 12 منه " يعد في إطار المرسوم عقد ملكية حسب الشكل الإداري وتسلم رخصة البناء أو رخصة تجزئة الأرض للبناء مع عبارة تسوية الوضعية " .

كذلك العقود الإدارية التي أبرمت بموجب القانون رقم 01/81 المؤرخ في 07/02/1981 [23] المتضمن التنازل عن الأملاك العقارية ذات الاستعمال السكني أو المهني أو التجاري أو الحرفي التابعة للدولة و الجماعات المحلية و مكاتب الترقية و التسيير العقاري و المؤسسات و الهيئات والأجهزة العمومية .

و هذه العقود الإدارية لا يمكن اعتبارها سندات ملكية و إن كانت تشكل إثبات لمعاملات صحيحة تمت بين الإدارة و المستفيد و لكي يمكن اعتبارها سندات كذلك يجب أن تفرغ في شكل عقد رسمي يحرره مدير أملاك الدولة بصفته موثق الدولة و الجماعات المحلية أو الموثق إذا اختارت الإدارة اللجوء إليه ، و حتى يحتج بهذه العقود الناقلة للملكية العقارية يجب أن تشهر في البطاقات العقارية طبقا للمواد 15 و 16 من الأمر 74-75 المؤرخ في 12/11/1975 [24] المتضمن إعداد مسح الأراضي العام وتأسيس السجل العقاري .

2.1. ماهية الضريبة

تعد الضريبة الوسيلة الأساسية للتعبير عن علاقة الدولة بالأفراد ، و قد تزايدت أهميتها بتزايد حصتها في هيكل الإيرادات العامة ، وكذا من خلال الدور الكبير الذي تلعبه في مجال تحقيق أهداف الدولة الاجتماعية الاقتصادية و المالية .

و من أجل الإلمام بموضوع الضريبة لابد من التطرق إلى مفهوم الضريبة بصفة عامة وكذا مفهوم الضريبة العقارية بصفة خاصة، ثم ندرس التنظيم الفني للضريبة .

1.2.1. مفهوم الضريبة بصفة عامة

لتحديد مفهوم الضريبة سنتعرض لتعريف الضريبة و تمييزها عما يشابهها ، الطبيعة القانونية لها والمبادئ التي تقوم عليها .

1.1.2.1. تعريف الضريبة

لقد تعددت تعاريف الضريبة وفق الباحثين فيها من زوايا مختلفة ، القانونية و الاقتصادية والاجتماعية ، و في ظل غياب تعريف تشريعي لها تبقى الخصائص المستقاة من تلك التعاريف واحدة .

التعريف الأول : يرى بأن "الضريبة اقتطاع نقدي جبري تجريه الدولة أو إحدى هيكلها العامة على موارد الوحدات الاقتصادية المختلفة ، بقصد تغطية الأعباء العامة ، دون مقابل محدد ، و توزع هذه الأعباء بين الوحدات الاقتصادية ، وفقا لمقدرتها التكاليفية " [25]ص27.

التعريف الثاني : " يرى بأن الضريبة فريضة إلزامية تحدها الدولة و يلتزم الممول بأدائها بلا مقابل تمكينا للدولة من القيام بتحقيق أهداف المجتمع " [26]ص11.

التعريف الثالث : يرى بأن " الضريبة هي عبارة عن مبلغ من المال تفرضه الدولة و تجبيه من ثروات الأشخاص بصورة جبرية و نهائية من دون مقابل خاص و ذلك بغرض تحقيق النفع العام" [27]ص49.

التعريف الرابع : يرى بأن "الضريبة هي فريضة مالية مباشرة يتحملها المكلفون بها بصورة جبرية و نهائية و بدون مقابل في سبيل تحويل النفقات العمومية و تدخل الدولة لتحقيق أهداف عامة " [28]ص36.

*من كل التعاريف السابقة نخلص بأن " الضريبة فريضة إلزامية نهائية بدون مقابل تفرض على الأفراد و الأموال بهدف تحقيق النفع العام " .

2.1.2.1. خصائص الضريبة و تمييزها عما يشابهها

نتناول خصائص الضريبة ثم نميزها عما يشابهها من مفاهيم .

1.2.1.2.1. خصائص الضريبة

من التعاريف التي ذكرناها سابقا يتبين بأن للضريبة الخصائص التالية :

- إن الضريبة أداء نقدي

الضريبة التزام يفرض أساسا في صورة نقدية خلافا لما كان سائد في الأنظمة الاقتصادية البدائية

حيث كانت تجبى عينا سواء بتأدية خدمة أو بتقديم نصيب من السلع .

- إن الضريبة تدفع جبرا

و هذا لكون الضرائب عملا من أعمال السيادة التي تتمتع بها الدولة و بناء عليه يكون الفرد مجبرا على دفع الضريبة دون أخذ رغبته أو استعداده للدفع بعين الاعتبار و يظهر عنصر الإكراه في الضريبة واضحا من استغلال الدولة بوضع نظامها القانوني من حيث تحديد وعائها و سعرها و كيفية تحصيلها دون أن ترجع في ذلك إلى الأفراد المكلفين بدفعها ، و يكون للدولة في حالة امتناع المكلف عن أداء الضريبة حق اللجوء إلى التنفيذ الجبري للحصول على الضريبة كما أنها تتمتع في سبيل اقتضاؤها بامتياز على أموال المدين [29] ص117.

- الضريبة تدفع بصفة نهائية

و يقصد بذلك بأن الفرد الذي يلتزم بدفع الضريبة إنما يدفعها للدولة بصفة نهائية فلا يحق له استعادتها إلا إذا كان هناك خطأ حسابي [28] ص37.

- الضريبة تدفع بدون مقابل

لا يستلم المكلف بالضريبة أي مقابل خاص بتعويض لما دفعه ، ولا يتلقى أية خدمة مقابل ذلك و إن كان هذا لا ينفي أن الفرد قد يستفيد من الخدمات التي تقدمها الدولة بواسطة المرافق العامة المختلفة باعتباره عضوا في المجتمع . و لهذا عملت الدساتير و القوانين على تأكيد مبدأ " عدم استخدام الأموال العامة لإشباع حاجات خاصة " [30] ص13 .

- الضريبة تهدف إلى تحقيق النفع العام

إن الدولة لا تلتزم بتقديم خدمة معينة بل إنها تحصل على حصيلة الضرائب لتمويل نفقاتها العامة في مختلف القطاعات كالصحة ، التعليم ، الأمن ، محققة بذلك منافع عامة للمجتمع .

2.2.1.2.1. تمهين الضريبة عما يشابهها من مفاهيم

و هنا نميز بين الضريبة و الرسم ، و القرض العام ، و الأتاوى .

1.2.2.1.2.1. تمييز الضريبة عن الرسم

لقد أجمع علماء المالية على تعريف الرسم بأنه : " مبلغ نقدي تتقاضاه الدولة جبرا من بعض الأفراد في مقابل ما تقدمه لهم من خدمة أو منفعة خاصة ، كما هو الأمر بالنسبة إلى الرسوم القضائية رسوم التعليم و ما إليها " [27] ص121.

و عند المقارنة بين الرسم و الضريبة نجد بأن كليهما مبلغ من النقود و يدفع جبرا ، و يختلف في أن الدولة تقضي الرسم مقابل خدمة خاصة تؤديها لدافعه ، أما الضريبة فتدفع على أساس المقدرة التكلفة للفرد .

بالإضافة إلى أن الرسم يفرض بناء على قانون في صورة قرارات أو لوائح إدارية ، أما الضريبة فلا تفرض إلا بقانون يصدر من السلطة التشريعية نظرا لخطورة هذه الأداة التمويلية[29]ص112.

2.2.2.1.2.1. تمييز الضريبة عن القرض العام

يمكن تعريف القرض العام بأنه : "المبلغ المالي التي تحصل عليه الدولة من الغير ، مع التعهد برده إليه مرة أخرى عند حلول ميعاد استحقاقه و بدفع الفوائد مدة القرض وفقا لشروطه"[31]ص349. و من هنا يتضح الفرق بين الضريبة و القرض في كون هذا الأخير اختياري ، أما الضريبة فهي فريضة إلزامية جبرية .

كذلك فإن القرض يسترد بعد انتهاء مدته لأنه يكون لأجل معين في حين أن الضريبة لا تسترد إلا في حالة الغلط أو ازدواجية التكليف[28]ص38.

3.2.2.1.2.1. تمييز الضريبة عن الأتاوى

الأتاوى هي عبارة عن مبلغ من المال يدفع جبرا على مالك العقار عند تنفيذ الدولة أو إحدى جماعاتها المحلية مشروعا في منطقة ما ، مما يجعل هذا العقار يحظى بالتحسين الذي من شأنه أن يرفع قيمته ، فيكون هذا التحسين بمثابة المنفعة الخاصة التي قدمتها الدولة أو جماعاتها المحلية ، مما يستوجب دفع مبلغ نقدي يدعى الإتاوة[27]ص128.

و من هنا يظهر الفرق بين الضريبة و الإتاوة باعتبار هذه الأخيرة تستحق مقابل خدمة أو منفعة خاصة ، أما الضريبة فتدفع بدون مقابل أو خدمة خاصة .

3.1.2.1. الطبيعة القانونية للضريبة

لقد تعدت الآراء في طبيعة العلاقة التي تربط بين الدولة و المكلفين بالضرائب ، و يمكن إرجاع ذلك إلى ثلاثة نظريات : النظرية العقدية ، نظرية سيادة الدولة ، نظرية التضامن الاجتماعي .

1.3.1.2.1. النظرية العقدية

سادت هذه النظرية في القرن الثامن عشر ، و اعتبر أصحابها أن الضريبة علاقة تعاقدية بين الدولة و الفرد ، و يتمثل هذا العقد في كون الأفراد يتنازلون عن جزء من حرياتهم لحماية باقي أفراد المجتمع كما أنهم بمقتضى عقد مالي يلتزمون بدفع الضرائب مقابل المنافع التي تعود عليهم من نشاط الدولة[32]ص14 ، لكن اختلفت الآراء حول نوعية هذا العقد .

*فمنهم ميرابو(MIRABEAU)من قال بان العقد هو "عقد بيع " ، و إن الضريبة هي ثمن الحماية والأمن و غيرها من خدمات الدولة للجماعة.

- و قد انتقد هذا الرأي :

في كون أن العلاقة بين الدولة و المكلف بالضريبة ليست عقد بيع ، باعتبار أن الثمن يفترض فيه أن يكون مساويا للقيمة المادية للمنفعة المشتراة ، و الخدمة التي تقدمها الدولة مقابل تحصيل الضرائب .

و من أمثلة ذلك : أن عبء الضرائب التصاعدي يقع على عاتق الطبقات الغنية في حين أن من يستفيد أكثر من خدمات الدولة هم الطبقات المتوسطة و الفقيرة التي تعتبر مساهمتها أقل من مساهمة الطبقات الغنية [28]ص39.

* أما آدم سميث (ADAM SMITH) و مونتيسكيو (MONTESQUIEU) و هويز (HOBBS) فقد اعتبروا الضريبة "عقد تأمين" ، فالأفراد يدفعون الضرائب للدولة كتأمين على الجزء الباقي من أموالهم و الانتفاع بها على أفضل سبيل .

و من ثم حسب رأيهم تعد الضريبة قسط التأمين الذي يدفعه الأفراد مقابل حماية الدولة للجزء الباقي من أموالهم و أيضا أشخاصهم [29]ص123.

- و قد تعرض هذا الرأي أيضا للانتقاد :

لأنه في عقد التأمين يفترض أن يكون قسط التأمين متناسبا مع قيمة الشيء المؤمن عليه ، و من موجبات العقد أن تقوم الدولة بتعويض الأضرار اللاحقة بالمؤمن عليه في حالة تحقق الخطر ، و الضريبة لا تكون متناسبة مع خدمات الدولة بالإضافة إلى أن هذا الرأي يجعل من وظيفة الدولة تقتصر على مجرد حفظ الأمن " الدولة الحارسة " فقط ، بل هي دولة العناية و التوازن الاجتماعي و الاقتصادي و ليست في مجال التعويض عن الأضرار إذا لم تكن بسببها [28]ص39.

* و هناك من اعتبر أن الضريبة " عقد شركة " معتبرين بان الدولة شركة الإنتاج كبيرة تقدم خدماتها لأفراد المجتمع و تتقاضى مقابل ذلك حصتها من أرباح الشركة فيها هم أفراد المجتمع يقوم كل واحد منهم بأداء عمل معين و يتحمل في سبيل ذلك نفقات عامة يقوم بها مجلس الإدارة (الحكومة) تعود منفعتها على جميع الشركاء [32]ص15.

- و لم يسلم هذا الرأي من النقد :

لأنه يصعب خلق التناسب بين الضريبة ودخول الأفراد (بنسبة مساهمة كل منهم في عقد الشركة) إضافة إلى أن هذا التكليف يستوجب انتفاع الطبقات الغنية بقدر من الخدمات يفوق ما تتمتع به الطبقات المحدودة الدخل و هذا يتنافى و الحقيقة [29]ص123.

2.3.1.2.1 نظرية سيادة الدولة

مفاد هذه النظرية أن الدولة بما لها من سيادة على رعاياها و إقليمها ، ولحاجتها إلى الأموال للإنفاق على وجوه المنفعة العامة ، لا بد لها من الاستعانة بالضرائب باعتبارهم يقيمون على أراضي الدولة و باعتبارهم من رعاياها .

كما أن الدولة تتمتع بامتيازات في تحصيل هذه الضرائب كالحجز على أموال المكلف و بيع أمواله بالمزاد العلني إلى غير ذلك من مظاهر سيادة الدولة [28]ص39-40.

3.3.1.2.1. نظرية التضامن الاجتماعي

نظرية التضامن الاجتماعي نظرية حديثة و لكن أسسها بعيدة بعد بداية تكون الأسرة و القبيلة ثم المدينة و بعدها الدولة .

تقوم هذه النظرية على فكرة أساسية مردها أن هناك تضامن اجتماعي بين كافة المواطنين في الدولة ، و التي تقتضي تضافر الأفراد جميعهم كل حسب طاقته في مواجهة أعباء التكاليف العامة حتى تتمكن الدولة من القيام بوظائفها المتعددة و توفير الخدمات لكافة المواطنين .

* و بناء على ما سبق يمكن القول بأن نظرية السيادة و نظرية التضامن الاجتماعي تشكلان إطارا صالحا للقول بان عملية فرض الضرائب هي من طبيعة اجتماعية تضامنية منظمة بسيادة الدولة الممنوحة لها من الأمة ، و هذا بدون أي رابطة عقدية [28]ص40 .

4.1.2.1. المبادئ العامة للضريبة

يقصد بالمبادئ العامة للضريبة مجموع القواعد التي يتعين على المشرع إتباعها و مراعاتها عند وضع أسس نظام ضريبي في الدولة ، وهي ذات فائدة مزدوجة من جهة تحقق مصلحة المكلف بالضريبة ، و من جهة أخرى تعتبر بمثابة دستور عام تخضع له الأصول القانونية للضريبة.

و يعتبر ادم سميث (ADAM SMITH) أول من نظم تلك القواعد في كتابه الأول "بحث عن طبيعة وأسباب ثروة الأمم " الصادر سنة 1776 [31]ص40 .

و تتخلص هذه المبادئ في المبادئ التقليدية و المتمثلة في مبدأ العدالة و المساواة ، مبدأ اليقين ، مبدأ الملائمة في الدفع ، و مبدأ الاقتصاد في النفقات .

بالإضافة إلى القواعد المستحدثة المتمثلة في قاعدة الثبات و الاستقرار، مبدأ التنوع ، مبدأ المرونة.

1.4.1.2.1. المبادئ التقليدية

هناك أربعة مبادئ:

1.1.4.1.2.1. مبدأ العدالة و المساواة

هي أن رعايا كل دولة يجب أن يشتركوا بتأدية نفقات الدولة بحسب مقدرة كل منهم ، و تقاس هذه القدرة بالنسبة إلى الدخل الذي يحصل عليه المكلف في ظل الدولة .

و بناء على ذلك فقد نصت المادة 64 من الدستور الجزائري لسنة 1996 [10]على أن :

" كل المواطنين متساوون في أداء الضريبة و يجب على كل واحد أن يشارك في تمويل التكاليف العمومية حسب قدرته الضريبية".

2.1.4.1.2.1 مبدأ اليقين

و ذلك بأن تكون الضريبة معلومة و واضحة بالنسبة للمكلف بأدائها ، فمن الأهمية أن يعلم بمدى التزامه بالضريبة و قيمتها و كيفية و مواعيد دفعها ، و ذلك حتى يعلم المكلف بواجباته الضريبية و من ثم يستطيع الدفاع عن حقوقه ضد أي تعسف من إدارة الضرائب.

أما إذا لم يتحقق الوضوح فإن المكلف سيكون عرضة للإجحاف ، و الاستغلال في الضرائب يشجع على التعسف و الرشوة [33]ص90 .

3.1.4.1.2.1 مبدأ الملائمة في الدفع

يقصد بذلك أن يتلاءم موعد دفع الضريبة مع موعد تحقيق الوعاء الخاضع للضريبة ، أي لا يجب أن تدفع الضريبة قبل تحقيق وعاءها فمثلا : الشخص الأجير لا يمكن أن تفوض عليه الضريبة قبل تحقيق أجرته [30]ص15 .

4.1.4.1.2.1 مبدأ الاقتصاد في النفقات

و يقصد بهذا المبدأ أن يتم تحصيل الضريبة بأسهل و أيسر الطرق التي لا تكلف الإدارة المالية مبالغ كبيرة ، و مراعاة لذلك يضمن للضريبة فعاليتها كمورد هام تعتمد عليه الدولة لتحقيق أهدافها.

2.4.1.2.1 المبادئ المستحدثة

و التي نذكر منها :

1.2.4.1.2.1 قاعدة الثبات و الاستقرار

يقصد بذلك أن لا تتغير حصيللة الضرائب تبعا للتغيرات التي تطرأ على الحياة الاقتصادية ، حيث تؤدي التعديلات الدائمة إلى صعوبة وظيفة إدارة الضرائب في ربط و تحصيل الضرائب مما يؤدي بالمكلف إلى إيجاد صعوبة في التكيف مع النظام الضريبي الذي يشهد تعديلات متتالية .

2.2.4.1.2.1 مبدأ التنوع [33]ص94

أي يجب أن يكون هناك مزيج من الضرائب المباشرة و غير المباشرة قصد إسهام جميع الأفراد في إيرادات الدولة ، ويرتكز مبدأ التنوع على أن لكل ضريبة مزايا و عيوب لذلك تقتضي الضرورة وجود عدة ضرائب لتكمل بعضها البعض .

1.2.2.1.3.2.4.1.2.1 مبدأ المرونة [32]ص18

و يقصد به أن يتمكن النظام لضريبي من أن يتكيف بسهولة مع تغير الظروف الاقتصادية فتتزايد الحصيدة في فترات الرواج و تنخفض في فترات الكساد .

2.2.1 . مفهوم الضريبة العقارية بصفة خاصة

إن الضريبة العقارية تمثل مجموعة من الضرائب التي تخضع لها العقارات في حالة استقرارها عند الممول أو عند انتقال ملكيتها كما يخضع لها كل المتعاملين سواء كانوا أشخاص طبيعيين أو معنويين.

1.2.2.1 . تعريف الضريبة العقارية في التشريع الجزائري

من خلال نصوص التشريع الضريبي الجزائري لا نجد نصا قانونيا عرف الضريبة العقارية ، أما بالرجوع إلى الفقه المالي فقد عرفها بأنها : " الضريبة التي تقع على العقارات المبنية وغير المبنية ، التي يكون الدخل الصافي المتمثل في بدل الإيجار و غلة الأرض و عاءا لها ، و هي ضريبة ذات طابع عيني أكثر منها شخصي "[34]ص62 .

و هي بهذا المفهوم تنقسم إلى الضرائب الواقعة على امتلاك العقارات كالرسم العقاري و رسم التطهير ، و الضرائب الواقعة على انتقال ملكية العقارات كحقوق التسجيل و رسم الإشهار العقاري .

2.2.2.1 . تطور الضريبة العقارية في الجزائر

إن تطور الضريبة العقارية في الجزائر يعود في أصله إلى تطور النظام العقاري الجزائري بصفة عامة و إلى تطور الجباية العادية بصفة خاصة .

و على هذا الأساس و من أجل معرفة أهم المراحل التي مرت بها الضريبة العقارية ، ارتأيت التطرق إلى وضعية الضريبة العقارية قبل الاستقلال ثم إلى وضعية الضريبة العقارية بعد الاستقلال .

1.2.2.2.1 . الضريبة العقارية قبل الاستقلال

و تتميز هذه الحقبة بمرحلتين العهد التركي و عهد الاحتلال الفرنسي.

1.1.2.2.2.1 . الضريبة العقارية خلال حكم الأتراك

في هذه المرحلة كان الحكام الأتراك يستغلون الخيرات الجزائرية و يركزون على القطاع الفلاحي ، و نتيجة لكون الأتراك كانوا يحاولون فرض بقائهم في الجزائر فقد فرضوا ضرائب مختلفة على الجزائريين بالإضافة إلى الزكاة و الخراج (المذكورين سابقا) و كذا ضريبة الحكر . فالحكر هو ضريبة عقارية يحصل نقدا بحيث يدفع سنويا من طرف مستغلي الأراضي التي يمكن أن تكون محل التملك الشخصي ، كأراضي البايك و العروش [34]ص38.

وفي هذه المرحلة كان الهدف من فرض الضرائب تمويل خزينة الخلافة آنذاك .

2.1.2.2.2.1. الضريبة العقارية خلال فترة الاحتلال الفرنسي

مرت الضريبة العقارية في هذه لفترة بمرحلتين :

➤ الفترة الممتدة بين 1830 إلى 1900

تعتبر السياسة الضريبية الفرنسية لهذه الفترة امتداد للسياسة التركية ، و كان من انعكاساتها عسر الوضعية المالية للفلاحين التي اعتبرت حجة للسلطات الفرنسية لنزع الملكيات (خاصة الأراضي) و جعلها تحت سيطرة و استغلال المعمرين .

و حتى هذه المرحلة فان الضريبة العقارية لم تعرف تغيير كبير كما كانت عليه من قبل ، و انما شهدت إدخال المساهمة العقارية على الممتلكات المبنية سنة 1884 في مجال فرض الضريبة [35] ص21.

➤ الفترة الممتدة بين 1900 إلى 1962

في هذه الفترة أصدر المشرع الفرنسي بتاريخ 1918/11/30 مرسوما يقضي بوقف العمل بالزكاة و العشور في شمال الجزائر [34]ص42 ، أما في الجنوب فقد سارت السلسلة الزمنية للضرائب بصيغة أخرى حيث احتفظت بالضرائب العربية إلى غاية 1947 .

و في بداية 1949 نجد أن الضرائب العقارية التي كانت مطبقة في الجزائر من طرف الاحتلال الفرنسي تتمثل في :

* الضرائب العقارية على الملكيات المبنية و غير المبنية .

* الضرائب العقارية على المداخل الفلاحية .

*الضرائب العقارية على التركات .

* وكذا حقوق التسجيل و الطابع .

و تهدف هذه الضرائب بمختلف أنواعها إلى الضغط على المالك الأصلي بغية تخليه عن أرضه واستبداله بمالك جديد ، و بالتالي تشجيع الاستيطان الفرنسية بالجزائر .

2.2.2.2.1. الضريبة العقارية بعد الاستقلال

ستكون الدراسة وفق أربعة مراحل :

1.2.2.2.2.1. الضريبة العقارية في مطلع الاستقلال

في هذه الفترة لم يكن النظام الجبائي سوى بقايا عن الأنظمة الموروثة عن الاستعمار الفرنسي و ذلك لضمان سير هياكل الدولة الجزائرية الجديدة .

حيث استمر العمل بالتشريعات الموروثة عن الاستعمار الفرنسي التي صدر بشأنها الأمر رقم 62-175 المؤرخ في 31/12/1962 [36] و الذي قضى بمواصلة العمل بالتشريعات الفرنسية إلا ما يتنافى منه و السيادة الوطنية .

غير أن هذه المرحلة شهدت تدهورا كبيرا في حصيللة الضرائب نتيجة الفراغ الإداري الناتج عن خروج الإطارات الفرنسية سنة 1962 مما أدى إلى توقف النشاطات الاقتصادية الوطنية بسبب الفراغ الموجود في الإدارة المالية ، و كذا تقلص وعاء الضرائب الناتجة عن تعطل الجهاز الإنتاجي في الميدان الزراعي و الصناعي .

1.2.2.2.2.1. الفترة الممتدة من 1962 إلى 1985

في هذه المرحلة عرفت الجزائر أول قانون متعلق بالجانب المالي ألا و هو القانون رقم 62-155 المؤرخ في 31/12/1962 المتضمن قانون المالية لسنة 1963 [34] ص 45 ، بحيث انه في هذه الفترة كان يطبق النظام التقليدي في ولايات الجنوب للزكاة المفروضة على النخيل، وهذا ما أكدته المادة 44 من قانون المالية لسنة 1966 و التي نصت على استمرار العمل بنظام الزكاة في المناطق الجنوبية ، في حين يطبق النظام الحديث على ولايات الشمال .

كما انه كان يفرض آنذاك الرسم على الملكيات المبنية و غير المبنية و الذي تأسس بصفته الحالي ة بموجب الأمر 67-83 المؤرخ في 02/06/1967 و المتضمن القانون المعدل و المكمل لقانون المالية لسنة 1967 ، و الضرائب على انتقال رؤوس الأموال العقارية .

غير انه بتاريخ 31/12/1968 و بموجب الأمر 68-653 تم إصدار قانون المالية لسنة 1969 وبرزت أول لجنة وزارية مكلفة بالإصلاحات الجبائية ، التي تعمل على تقدير ما وصل إليه تاريخ الجبائية و ضرورة ربطها بالسياسة الاقتصادية للدولة مع تقادي القرارات التي قد تؤدي إلى إلغاء أو تعديل التشريع الضريبي القائم آنذاك.

و بصدر الأمر رقم 76-101 المؤرخ في 09/12/1976 [37] المتضمن قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة تم تنظيم الضرائب المباشرة بصفة عامة و الضريبة العقارية بصفة خاصة في بعض أحكامه ، إلى جانب قانون التسجيل الصادر بناء على الأمر رقم 76-105 المؤرخ في 09/12/1976 [38] و الذي على أساسه تجبى رسوم العقود و التصرفات الناقل لملكية العقارية .

1.3.2.2.2.2.1. الضريبة العقارية عند بداية الأزمة البترولية سنة 1986

شهدت هذه المرحلة انخفاض أسعار البترول ، و باعتبار الجبائية البترولية هي المساهمة بنسبة كبيرة في تمويل الميزانية ، ففي سنة 1977 كانت الجبائية البترولية تمثل نسبة 57،60% من الإيرادات الجبائية ، و في سنة 1981 بلغت 40،66% ، و نظرا لانخفاض أسعار البترول انخفضت النسب بحيث انه سنة 1986 بلغت 65،28% ثم 02،26% سنة 1987 من الإيرادات الجبائية مما اثر سلبا على النشاط الاقتصادي في الجزائر [39] ص 162-168.

و على اثر ذلك اتجهت الأنظار نحو تمويل آخر محلي ألا و هي الجباية العادية ، و في ه ذا الصدد عدة تعديلات جبائية نذكر منها :

* قانون المالية لسنة 1987[40]ص8 انشأ ضريبة جديدة تفرض على البناءات الفاخرة و التي يفوق سعر تكلفتها 2000000 دج و توزع حصيلة هذه الضريبة بالتساوي بين ميزانية الدولة و ميزانية البلدية .

* قانون المالية لسنة 1990[41] بموجب مادته 27 أحدث ضريبة سنوية للتضامن على الملكيات المبنية و غير المبنية التابعة للأشخاص الطبيعية و المعنوية .

كما أحدث بموجب مادته 50 رسما سنويا على الأملاك العقارية ذات الاستعمال التجاري و الذي يحدد و عاؤه من خلال القيمة الحقيقية للأملاك العقارية حسب سكان البلدية التي تتواجد فيها هذه الأملاك .

و هي الضريبة توزع إيراداتها على النحو الآتي :

25 % لصالح ميزانية الدولة ، 25 % لصالح البلدية ، 50 % لصالح الصندوق الوطني للسكن .

4.2.2.2.1. الضريبة العقارية خلال إصلاحات 1992

لقد عمد المشرع الجزائري إلى إصلاح المحيط الاقتصادي و المالي و لهذا السبب أنشئت لجنة وطنية للإصلاح منذ سنة 1987 و التي أنهت أشغالها سنة 1989 فما هي أسباب الإصلاح و ما هي أهدافه .

➤ أسباب الإصلاح الضريبي

إن انتقال الجزائر من النظام الاشتراكي إلى نظام اقتصاد السوق جعل النظام القديم لا يتماشى والمستجدات الجديدة ، و من بين مميزات النظام الضريبي القديم نذكر [39]ص162-168 :

- هو نظام ضريبي معقد و هذا نتيجة التغيرات المستمرة في مختلف قوانين المالية و تنوع الضرائب و تعدد معدلاتها .

- انه نظام ضريبي غير ملائم و لا يتكيف مع الوضع الاقتصادي الجديد .

- عدم فعالية الحوافز الضريبية لتوجيه الاستثمار، بحيث لم تحفز دخول و تشجيع الاستثمارات الخاصة المحلية أو الخارجية .

- انخفاض أسعار البترول كما اشرنا إليه سابقا .

- مشكلة الضغط الجبائي المرتفع نظرا لكثرة و تعدد الضرائب مما يدفع بإتباع إجراءات جد معقدة للقيام بتصريحاته المختلفة مما يشكل ضغط جبائي على الأشخاص و المؤسسات .

- انتشار الغش و التهرب الضريبي باعتبار انه يشكل ضغط على المكلف مما يدفعه إلى البحث عن كافة الوسائل للتهرب أو الغش من أجل التضليل أو عدم دفع الضرائب الواجبة الدفع .
- كثرة الإعفاءات و عدم اتساع وعاء الضرائب المباشرة و الضرائب على راس المال ،حيث شكلت الضرائب غير المباشرة حيزا كبيرا في الجبلية العادية بالمقارنة مع الضرائب المباشرة .

➤ أهداف و محتوى الإصلاح الضريبي

• أهداف الإصلاح الضريبي

لقد سعى المشرع من خلال الإصلاح الضريبي إلى تحقيق مجموعة من الأهداف ، يمكن اجمالها

فيما يلي[42]ص69-81:

- تحقيق نمو اقتصادي عن طريق ترقية الادخار وتوجيهه نحو الاستثمار الإنتاجي، مع تخفيف الضغط الضريبي المفروض على المؤسسات، الناجم عن تعدد الضرائب من جهة وارتفاع معدلاتها من جهة أخرى.
- خلق الشروط الملائمة لتحقيق توازن خارجي عن طريق تنويع الصادرات ، لكون هذه الأخيرة مهيمنة عليها بالمنتجات البترولية في ظل أوضاع أصبحت فيها السوق النفطية تتمتع بعدم الاستقرار.
- إعادة توزيع المداخيل بشكل عادل والعمل على حماية القوة الشرائية للعملة بدفع الضريبة لكي تكون عاملا من عوامل التحكم في التضخم ، بالنظر إلى معدلات التضخم العالية التي كان يعرفها الاقتصاد الوطني آنذاك.
- المساهمة في تحقيق أهداف جهود اللامركزية السياسية والاقتصادية للبلاد ، إدراكا من السلطات بأن هناك حالة من عدم التوازن الجهوي، وتباين الاستفادة من جهود التنمية بين مناطق وجهات البلاد .
- تحسين شفافية النظام الضريبي الجزائري بتبسيط إجراءاته، ومكوناته بشكل يسهل التحكم فيه ، بالنظر إلى تواضع مستوى تأهيل الإدارة الضريبية .

• محتوى الإصلاح الضريبي

لقد أسفر الإصلاح عن بنية جديدة للنظام الضريبي الجزائري بالاعتماد على العناصر الآتية:

* الفصل بين الجباية البترولية و الجباية العادية

إن من الأهداف الإستراتيجية للإصلاح الضريبي لسنة 1992 إحلال الجباية العادية محل الجبلية البترولية ،لان هذه الأخيرة غير مستمرة و تخضع لعوامل كثيرة لا تتحكم فيها السلطة و بالتالي الهدف الرئيسي من هذا الإصلاح هو إنقاص اعتماد الميزانية العامة على العائدات النفطية .

* الفصل بين الضرائب العائدة للدولة و تلك العائدة للجماعات المحلية
لقد أسفر هذا التمييز إلى تعيين الضرائب التي تحصل لصالح الدولة و تلك العائدة لصالح الجماعات
المحلية :

- الضرائب العائدة للدولة :

لقد استحدثت الإصلاح الجبائي الضريبة على الدخل الإجمالي و نخص بالذكر الضريبة على المداخل
الإجارية للعقارات المبنية و غير المبنية ، وكذا الضريبة على فائض القيمة الناتجة عن التنازل عن هاته
العقارات ، حقوق التسجيل و رسم الإشهار العقاري .

بالإضافة إلى الضريبة على أرباح الشركات ، و الضرائب على الإنفاق .

- الضرائب العائدة للجماعات المحلية

فتكمن في الرسم على النشاط المهني ، و كذا الضرائب على الملكية أهمها الرسم العقاري الذي يعتبر
ضريبة سنوية يفرض على الملكيات العقارية المبنية و غير المبنية ، و رسم التطهير الذي يحصل
لصالح البلديات مقابل خدمات رفع القمامات و استعمال شبكة تصريف المياه .

3.2.1. التنظيم الفني للضريبة

يقصد بالتنظيم الفني للضريبة تحديد كافة الوضعيات و الإجراءات المتعلقة بفرض الضريبة و
تحصيلها .

ونتعرض في ذلك إلى مختلف التصنيفات الخاصة بالضريبة ثم الأهداف التي تسعى لتحقيقها، و كذا
طرق تقدير الضريبة و تحصيلها .

1.3.2.1. تصنيفات الضريبة

لقد تعددت تقسيمات الضرائب وفق أسس مختلفة نوجزها فيما يلي :

1.1.3.2.1. التصنيف القائم على امتداد مجال التطبيق

على أساس هذا التصنيف تقسم الضريبة إلى الضريبة الحقيقية و الضريبة الشخصية ، الضريبة العامة
و الضريبة الخاصة ، الضريبة الموحدة و الضريبة المتعددة .

1.1.1.3.2.1. الضريبة الحقيقية و الضريبة الشخصية

- الضريبة الحقيقية

هي التي تقوم على قيمة أو كمية المادة الخاضعة للضريبة كالضريبة العقارية التي تفرض على ناتج
العقار دون النظر إلى شخص المالك .

-الضريبة الشخصية

و هي التي تأخذ بعين الاعتبار الوضعية الشخصية للمكلف بالضريبة ، و مثالها الضريبة على الدخل الإجمالي "iRG" .

2.1.1.1.3.2.1. الضريبة العامة و الضريبة الخاصة

-الضريبة العامة

فهي تجمع الضريبة على الدخل في مجمله و على رأس المال و هي تركيبة لأنها تتركب كل الدخول مهما كان مصدرها [31]ص222 كالضريبة على الميراث كونها تضع في هذا الإطار مجمل الأشياء أثاث مباني... إلخ .

-الضريبة الخاصة

هي التي تفرض على فئة واحدة من الدخل ، وهي تعتبر ضريبة تحليلية [32]ص20 لأنها تستهدف كل عنصر على حدا ومثالها : الضريبة على التداول .

3.1.1.1.3.2.1. الضريبة الموحدة و الضريبة المتعددة

-الضريبة الموحدة

و هي تجمع كل الأنشطة مهما كان نوعها ، تجارية ، صناعية فلاحية... إلخ و إخضاعها إلى ضريبة وحيدة [30]ص20 كالضريبة على الدخل الإجمالي مثلا ، وهذه الضريبة منخفضة الحصيلة و تؤدي إلى تجسيم العبء الضريبي على الملتف مما يؤدي إلى التهرب الضريبي .

-الضريبة المتعددة

و فيها يعتمد على تخصيص لكل نشاط ضريبة خاصة به ، وهي تفرض بمعدلات معتدلة لا يشعر الأفراد بعبئها و من ثم فلا يفكرون في التهرب منها [31]ص226.

2.1.3.2.1. التصنيف القائم على طبيعة الضريبة

و على أساسه تقسم الضريبة إلى ضريبة مباشرة و ضريبة غير مباشرة .

1.2.1.3.2.1. الضريبة المباشرة

هي التي يتحمل عبئها من يقوم بتوريدها أو دفعها للخزينة العامة ، و هي تفرض على واقعة تملك الثروة أي على وجود رأس المال أو على نشأة الدخل [43]ص253 ، و لا يستطيع نقل عبئها إلى غيره . و هي نوعان : الضريبة على الدخل و الضريبة على رأس المال .

➤ الضريبة على الدخل

و هي تفرض على كافة الدخول التي تحقق من العمل أو رأس المال ، وتقدر على أساس ما يحققه المكلف من عناصر خاضعة للضريبة خلال فترة زمنية معينة .
و تنفرع الضريبة على الدخل إلى فرعين : الضريبة النوعية على فئات الدخل و الضريبة على الدخل الإجمالي .

• الضريبة النوعية على فئات الدخل

تفرض هذه الضريبة على أساس مصدر كل دخل ، وفي هذا النوع تتعدد الأوعية الضريبية فتفرض ضريبة على الدخل الناتج عن رأس المال العقاري (ملكية العقارات) ، أو الدخل الناتج عن رأس المال المنقول...إلخ.

• الضريبة على الدخل الإجمالي

و هي تفرض على مجموع الدخل للمكلف بالضريبة من مصادر متعددة [31]ص247.

➤ الضريبة على رأس المال

يقصد برأس المال من الناحية الجبائية مجموع الأموال العقارية و المنقولة المادية و المعنوية القابلة للتقويم نقدا و التي يملكها الشخص في فترة معينة [33]ص99 .

و مثالها : حقوق التسجيل المدفوعة بمناسبة تملك عقار مبني أو غير مبني و بمقابل ، و تنقسم الضرائب على رأس المال إلى نوعين :

• الضريبة على رأس المال التي تدفع من الدخل

إن وعاء هذه الضريبة يكون رأس المال ذاته بالرغم من أن دفعها يتم من الدخل الناتج منه،وهي

ضرائب دورية متجددة تفرض بنص القانون .

و تنقسم هذه الضريبة إلى قسمين :

- الضريبة الواحدة على رأس المال

و تتميز بأنها تصيب الأموال و الثروات التي لا تفرض عليها الضرائب على الدخل (كالتحف و المجوهرات).

-الضريبة التكميلية

و هي تفرض على رأس المال بالإضافة إلى الضريبة على الدخل ، و بالتالي فهي تحقق مزايا متعددة، إذ تصل إلى عناصر من رأس المال لا تصل إليها ضرائب الدخل ، كما أنها تميز بين الدخل الناتج عن العمل و الدخل الناتج من رأس المال .

• الضريبة العرضية على رأس المال

فهذه الضريبة تقتطع جزء من رأس الم ال و تفنقد إلى عنصر التجدد و الدورية لذلك فهي غير متكررة بل تفرض مرة واحدة بمناسبة معينة و يمكن تقسيمها إلى ثلاثة أنواع:

-الضريبة الاستثنائية على رأس المال [29]ص172.

و هي الضريبة التي تفرضها الدولة في حالات الحروب والأزمات مما يضطر الدولة لمواجهة الزيادة في النفقات بفرض ضريبة مرتفعة السعر على رؤوس الأموال للحصول على ما تحتاجه من إيرادات .

-الضريبة على فائض القيمة

و هي تفرض على أي زيادة تحدث في قيمة رأس المال سواء كان عقارا أو منقولا و ليس للمالك دخل فيها و لهذه الضريبة شكلين :

* الضريبة على الزيادة في القيمة العقارية

و هي تفرض على الزيادات التي تطرأ على قيمة العقارات لأسباب خارجة عن إرادة صاحبه كما لو فتحت وزارة الأشغال العمومية أو البلدية شارعا أدى إلى تحسين العقارات المجاورة وارتفاع أسعارها، [44]ص371 ومن المنطقي أن تحصل الدولة على جزء من هذه الزيادة في شكل ضريبة .

* الضريبة على الزيادة في القيمة المنقولة

و هذه الزيادة خارجة عن إرادة المكلف ، ومثالها الزيادة التي تحدث في الأوراق المالية من أسهم وسندات لأسباب اقتصادية و لرغبة الدولة في تحقيق أغراض معينة .

-الضريبة على التركات [28]ص88

و تعتبر أهم الضرائب التي تقتطع جزءا من رأس المال ، وهي تفرض على مجموع التركة قبل التوزيع أو على حصة كل وارث و ذلك بعد حسم الديون و تكاليف الديون .

2.2.1.3.2.1. الضريبة غير المباشرة

هي عكس الضريبة المباشرة ، و التي بموجبها يدفعها المكلف و يستطيع نقل عبئها إلى شخص آخر

و مثالها :الضريبة على القيمة المضافة إذ أن البائع يحمل الرسم في تكلفة البيع إلى المستهلك الأخير، و البائع يلعب دور الوسيط بين الخزينة و المستهلك .

3.1.3.2.1. التصريف القائم على ظروف وضع الضريبة

يمكن لظروف وضع الضريبة أن تكون محلا لإعداد تصنيف معين ، وعلى هذا الأساس نفرق بين الضريبة التوزيعية و الضريبة القياسية ، الضريبة التصاعدية و الضريبة النسبية .

1.3.1.3.2.1. الضريبة التوزيعية و الضريبة القياسية

➤ الضريبة التوزيعية

يقصد بها تلك الضريبة التي تحدد الدولة فيها إجمالي المبلغ الذي تريد تحصيله من الأفراد مقدما ثم يتم بعد ذلك توزيعه جغرافيا على أساس نصيب كل إقليم من أقاليم الدولة ، ثم بعد ذلك توزيعه اقتصاديا على أساس نصيب كل فرد بحسب مقدرته الاقتصادية [43]ص269 و مثالها أن الدولة تريد تحصيل مبلغ عشرة ملايين دينار جزائري كضريبة على دخل العقارات المبنية في الدولة ، فيقوم المشرع مستعينا بالأجهزة الإدارية المختصة بتوزيع هذا المبلغ على الجماعات المحلية بنسب معينة ، ثم يتم توزيع المبلغ الخاص بكل جماعة محلية على الأفراد المقيمين فيها و هنا يمكن معرفة معدل الضريبة .

➤ الضريبة القياسية

و هي التي يحدد المشرع معدلها مقدما دون أن يحدد حصيلتها الإجمالية بصورة قاطعة ، ويترك أمر تحديدها للظروف الاقتصادية بفرض معدل معين يتناسب مع قيمة المادة الخاضعة للضريبة .

2.3.1.3.2.1. الضريبة التصاعدية و الضريبة النسبية

➤ الضريبة التصاعدية

تفرض هذه الضريبة بمعدلات مختلفة و تقسم الدخل إلى شرائح ، و تفرض الضريبة على كل شريحة بسعر متصاعد ، و هي علاقة طردية بين الدخل و الضريبة فيزداد مقدار الضريبة كلما زاد دخل المكلف .

➤ الضريبة النسبية

يقصد بها تلك الضريبة المحسوبة على أساس معدل ثابت لا يتغير بتغير قيمة المادة الخاضعة للضريبة .

4.1.3.2.1. التصنيف الاقتصادي للضريبة

هذا التصنيف يراعي الطابع الاقتصادي للضريبة أي يجعل الضريبة أداة للتنمية الاقتصادية ويقسم

هذا التصنيف الضريبية إلى 03 أنواع : الضريبة على الدخل و الضريبة على رأس المال و اللتان تناولناها سابقا بالإضافة إلى الضريبة على الإنفاق .

1.4.1.3.2.1. الضريبة على الدخل

و تقدر على أساس ما يحققه المكلف من عناصر خاضعة للضريبة خلال فترة زمنية معينة وهي تتمثل في :

➤ الضريبة على رأس المال

تفرض على رأس المال و على الثروة التي يمتلكها الأفراد .

➤ الضريبة على الإنفاق

هذه الضريبة لا تفرض على دخل المكلف و إنما تفرض على إنفاق الدخل في سبيل الحصول على السلع و الخدمات الاستهلاكية ، أي على الإنفاق غير الاستثماري [27]ص72، و تعتبر هذه الطريقة غير مباشرة كونها تصيب الدخل بصفة غير مباشرة .

و يمكن تقسيم الضريبة على الإنفاق إلى نوعين أساسيين [31]ص265 : الضريبة على الاستهلاك و الضريبة على التداول .

● الضريبة على الاستهلاك

و تفرض بمناسبة استعمال الفرد لدخله للحصول على السلع و الخدمات التي يحتاج إليها، وتنفرع إلى نوعين :

✓ الضريبة النوعية على الاستهلاك

و يقصد بها الضريبة التي تفرض على استهلاك الفرد لأنواع معينة من السلع و الخدمات ، ومثالها : الضريبة على استهلاك الزيت ، السكر ، القهوة... إلخ .

✓ الضريبة العامة على الاستهلاك

و هي تفرض على مجموع السلع و الخدمات التي يستهلكها الفرد ، وتتميز بأنها عينية حيث لا تنظر إلى شخص المستهلك بل إلى السلعة أو الخدمة في حد ذاتها ، ومن أساليب فرضها نذكر:

* الضريبة على المبيعات

وهي تفرض على جميع المبيعات، وفي أي مرحلة من المراحل [32]ص23.

* الضريبة على القيمة المضافة

هي ضريبة غير مباشرة تفرض على الإنفاق الإجمالي و الاستهلاك الإجمالي و يطبق على العمليات

التي تكتسي طابعا صناعيا أو تجاريا أو حرفيا [30]ص124 ، وهي تفرض في جميع مراحل إنتاج السلعة لكن على القيمة الجديدة للسلعة فقط .

➤ الضريبة على التداول

قد يدخر الفرد جزءا من دخله بدلا من إنفاقه بأكمله على استهلاك السلع و الخدمات ، و يشتري بمدخراته أموالا عقارية أو منقولة أو يتصرف بالبيع في الأموال المتاحة لديه إلى شخص آخر ، وفي هذه الحالات يفرض المشرع الضريبي ضرائب غير مباشرة تحصل بمناسبة تداول و انتقال الأموال بين الأفراد ، واهم هذه الضرائب في العصر الحديث الضريبة على انتقال الملكية (رسوم التسجيل ، و رسم الطابع) .

✓ ضريبة التسجيل

و يطلق عليها رسوم التسجيل و التوثيق لأنها تدفع عند تسجيل أو توثيق التصرفات الناقلة للملكية ، و تمتاز هذه الضريبة بأنها تحصل من أشخاص تثبت مقدرتهم المالية و من ثم تحقق اعتبار العدالة .

✓ ضريبة الدمغة (الطابع)

و تفرض على عمليات تداول الأموال التي تتم عن طريق تحرير المستندات ، كالعقود و الشيكات أو الفواتير ، و ينظم القانون طريقة تحصيل هذه الضريبة إما بلصق طوابع جبائية على تلك المحررات أو عن طريق دمج المحرر نفسه بواسطة ختم الإدارة المختصة بذلك .

5.1.3.2.1. التصنيف القائم على أساس وعاء الضريبة

يقسم هذا التصنيف الضريبة إلى ضريبة على الأشخاص و التي يكون الشخص نفسه أي وجوده الإنساني مطرحا للضريبة ، و يسمى هذا النوع من الضرائب بـضريبة الرؤوس أو الرقاب[45]ص346 و الضريبة على الأموال التي تتخذ المال مطرحا ضريبيا لها سواء كان المال على صورة رأس المال أو دخل أو إنفاق .

1.5.3.2.1. الضريبة على الأشخاص

ويقصد بها أن يكون الإنسان نفسه هو وعاء لفرض الضريبة ، فتفرض على الأشخاص بحكم وجودهم في إقليم الدولة بغض النظر عن امتلاكهم للثورة فقد عرفها الرومان والمسلمون ، حيث كانت تفرض على غير المسلمين في البلدان الخاضعة للحكم الإسلامي [29]ص139 ، ويراعى عند فرضها الحالة الاجتماعية و المالية للمكلف بها و مثالها : ضريبة الدخل .

2.5.3.2.1. الضريبة على الأموال

و مفادها أن المكلف بالضريبة لا يخضع للضريبة من خلال شخصه الإنساني ، بل من خلال ثروته ومداخيله أو من خلال إنفاقه لهذه المداخيل [45]ص348 .

2.3.2.1. أهداف الضريبة

لم يصبح للضريبة هدفا محددًا ، فبتطورها و تغير مفاهيمه اصارت له ا أهداف أشمل تمس عدة جوانب في دولة معينة ، بالخصوص الجانب المالي و الاقتصادي و الاجتماعي و السياسي .

1.2.3.2.1. الهدف المالي للضريبة

إن اهتمام الدولة المتزايد بالضريبة ناتج عن كونها أهم الموارد المعتمد عليها في تمويل خزينة الدولة ، و بالتالي تسديد مختلف النفقات التي تقع على عاتقها .

حيث أن أهمية الضرائب في تمويل الخزينة العمومية في الجزائر تحتل المرتبة الثانية بعد الجباية البترولية التي تحتل الصدارة بالرغم من اهتمام الدولة بالضريبة العديدة [30]ص 21 .

2.2.3.2.1. الهدف الاقتصادي للضريبة

تلعب الضريبة دورا هاما في المجال الاقتصادي حيث تستعمل لضبط النشاط الاقتصادي، وبالنسبة للدول النامية تعتبر وسيلة للزيادة في الادخار و بذلك الزيادة في الاستثمار و تحقيق التنمية الاقتصادية. كما أنها تساهم في تخفيف ال نمو الاقتصادي و ذلك من خلال عدة آليات في المجال الضريبي أهمها الإعفاء الضريبي و التخفيض الضريبي الذي يؤدي إلى زيادة الدخل المتاح للأفراد و المستثمرين للقيام بمشاريعهم .

3.2.3.2.1. الهدف الاجتماعي للضريبة

إن الهدف الاجتماعي للضريبة يكون في استعمالها لتحقيق أهداف ذات صبغة اجتماعية نذكر منها:
- يمكن استعمال الضريبة للتقليل من الفوارق الاجتماعية الموجودة بين مختلف فئات المجتمع، ويتم ذلك بفرض الضرائب على الطبقة الغنية و تخصيص مواردها لزيادة دخول الطبقة الفقيرة و هذا ما يسمى بإعادة توزيع الدخل الوطني لفائدة الفئات الفقيرة محدودة الدخل [31]ص 201.

- الحد من الظواهر الاجتماعية السيئة ، فبعض السلع قد تكون ذات تأثير سلبي من الناحية الاجتماعية وللحد من انتشارها و استعمالها تقوم الدولة بزيادة الضرائب على هذا النوع من السلع مثل : التبغ ، الكحول .

- حل مشكلة السكن ، حيث نتيجة للزيادة المتطورة لعدد السكان في العالم نجد أن الكثير من الدول تقوم على تقديم إعفاءات للمستثمرين في هذا القطاع و ذلك من أجل تشجيعهم على الاستثمار في هذا المجال لتوفير السكن للمواطنين .

4.2.3.2.1. الهدف السياسي للضريبة

تستخدم الضرائب لتحقيق أهداف سياسية لحساب طبقة على طبقة أخرى ، أو تسهيل التجارة مع بعض

الدول أو الحد منها و ذلك عن طريق خفض الضرائب الجمركية أو حتى الإعفاء منها ، أو رفعها في حالة حالة الحد من التجارة مع الدول المعادية لها ، و تخفيضها مع الدول الموافقة لها سياسيا.

كما أنها تستعمل الضريبة لحماية الاقتصاد الوطني من المنافسة الأجنبية و ذلك بفرض ضرائب ورسوم جمركية على السلع المستوردة .

3.3.2.1. طرق تقدير وعاء الضريبة

إن وعاء الضريبة هو العنصر الاقتصادي الخاضع للضريبة ، سواء كان نشاط ، سلعة ، عمل او حيازة تكون مصدرا للضريبة [30]ص16 ، و كأول مرحلة يتم تقدير وعاء الضريبة وصولا إلى مرحلة تحصيل دين الضريبة.

إن عملية تقدير الوعاء الضريبي تكتسي أهمية بالغة ، لأن المغالاة في التقدير تؤدي إلى زيادة العبء على الأفراد بدون مبرر مما يؤدي بهم إلى الابتعاد عن الأنشطة التي تخصصوا بها و تعودوا عليها وفي ذلك ضرر بالغ على الاقتصاد الوطني .

و حقيقة تتعدد طرق تقدير الوعاء الضريبي بين الدول و ذلك وفقا لدرجة الوعي الضريبي الذي يتمتع به الأفراد المكلفين بالضريبة و كذا عادات و تقاليد المجتمع .

و يشمل تحديد وعاء الضريبة أسلوبين أساسيين التحديد الكيفي لوعاء الضريبة والتحديد الكمي لوعاء الضريبي .

1.3.3.2.1. التحديد الكيفي لوعاء الضريبة

يقصد بذلك تحديد المادة الخاضعة للضريبة ، إذ أن الأنظمة الحديثة تأخذ بعين الاعتبار الظروف الشخصية للمكلف بالضريبة عند فرض الضريبة .

فالضريبة الحقيقية (العينية) تفرض على الدخل بغض النظر عن شخصية المكلف بالضريبة او ظروفه العائلية أو الاجتماعية ، و بذلك فهي لا تتلاءم مع مبدأ العدالة الضريبية التي تستوجب مراعاة المقدرة التكلفية للمكلف بالضريبة .

أما الضريبة الشخصية فهي التي تفرض على الدخل و التي تأخذ في الحساب الظروف الشخصية للمكلف بالضريبة ، وهذا يستلزم استبعاد جزء من الدخل عند فرض الضريبة ، وهو ذلك الجزء الذي يخصص لإشباع الحاجات الضرورية للأفراد ، بالإضافة إلى خصم ما هو لازم للقيام بالأعباء العائلية .

2.3.3.2.1. التحديد الكمي لوعاء الضريبة

هناك عدة طرق التي يتم على أساسها تقدير وعاء الضريبة و التي يمكن ردها إلى ثلاث طرق :
التقدير المباشر [28]ص93 ، التقدير غير مباشر و التقدير الإداري.

1.2.3.3.2.1. التقدير المباشر

و يقصد به تحديد الأشخاص الخاضعين للضريبة و كذا تحديد الأموال الخاضعة للضريبة، و النظام الجزائي يعتمد خصوصا على النظام التصريحي للمكلف بالضريبة ، حيث يقوم بالتصريح عن مداخيله و يبيى للإدارة حق الرقابة على هذه التصريحات .

بحيث أن الإدارة الجبائية تلزم المكلف بالضريبة عن الإفصاح على القيمة الحقيقية لمادة الضريبة قد يكون هذا التصريح من المكلف في حد ذاته كما قد يكون من الغير .

• تصريح المكلف

يقوم المكلف بالضريبة بنفسه بتقديم تصريح في موعد يحدده القانون و يتضمن هذا التصريح عناصر دخله و ثروته و المادة الخاضعة للضريبة بصورة عامة ، مع افتراض حسن النية و أمانة المكلف ، باعتباره أقدر شخص يعرف مقدار دخله على نحو صحيح [31]ص300.

و تعد طرق الإقرار من الممولين أنفسهم حول مقدار الوعاء الضريبي ، أدق طرق التقدير و أفضلها [26]ص51 بشرط توفر الوعي الضريبي للمكلف و اقتناعه بأهمية الحصيلة الضريبية للدولة و خدماتها، كما أنها تتطلب إدارة ضريبية على جانب كبير من الكفاءة و الوعي لتشديد الرقابة على المكلفين حتى لا يتمكنوا من التهرب من دفع الضرائب .

• تصريح الغير

قد يكلف غير المكلف في بعض الحالات تقديم التصريح إلى مصلحة الضرائب ، لكن بشرط أن تكون هناك علاقة قانونية بين المكلف بالضريبة و شخص الغير ، و مثال ذلك كأن يلتزم المستأجر بالتصريح عن قيمة بدل الإيجار الذي يدفعه للمالك أو المؤجر ، و كذا صاحب العمل يصرح بالمبالغ المستحقة لديه للعاملين عنده .

و الواضح أن هذه الطريقة تعد أكثر ملائمة لتحديد المادة الخاضعة للضريبة ، خاصة أن الغير ليس له مصلحة في إخفاء مقدار الدخل أو التهرب من دفع الضريبة .

1.2.2.3.3.2.1. التقدير غير مباشر

يكون التقدير غير مباشر عندما يستند في تحديد وعاء الضريبة إلى عامل خارجي عن الإدارة و المكلف أهمها : طريقة المظاهر الخارجية و طريقة التقدير الجرافي .

• التقدير على أساس المظاهر الخارجية

تقوم هذه الطريقة في تقدير القيمة الخاضعة للضريبة على مظاهر خاصة ي عينها القانون ، بدلا من التقصي و البحث لمعرفة حقيقة وعاء الضريبة ، و مثالها : تقدير دخل المكلف على أساس القيمة الإيجارية لمنزله ، أو عدد النوافذ ، أو عدد العمال و غيرها من المظاهر الأخرى .

و قد اعتمدت هذه الطريقة في التشريع الفرنسي في القرن 19 و حتى عام 1925 [31]ص298 ، حيث كانت تفرض الضريبة على الدخل على أساس مظاهر خارجية معينة كعدد الأبواب و نوافذ المنزل استنادا إلى أن منزل المكلف الغني أكثر أبوابا من نوافذ و أبواب منزل المكلف الفقير .

و الحقيقة أن هذه الطريقة بعيدة تماما عن الدقة كما أنها لا تحقق العدالة الضريبية .

• التقدير الجزافي

تعتمد هذه الطريقة في تحديد الوعاء الضريبي على بعض القرائن و الدلائل التي تكون لها علاقة مباشرة بالوعاء الضريبي ، و مثالها :اعتبار القيمة الايجارية مؤشرا أو دليلا لتحديد دخل صاحب العقار و تنطوي هذه الطريقة على اتفاق بين المكلف و الإدارة ، و غالبا ما يتم ذلك عن طريق مناقشة المكلف و الاتفاق معه على رقم معين يمثل مقدار دخله ، و تسمى هذه الطريقة بالجزاف الاتفاقي [31]ص299 وهكذا فإن هذه الطريقة بالرغم من أنها طريقة تقديرية لتقدير الوعاء الضريبي إلا أنها تتمتع بدرجة أكبر من الدقة بالمقارنة بطريقة المظاهر الخارجية .

• التقدير الإداري

في هذه الطريقة يعهد المشرع إلى الإدارة الضريبية بتقدير الوعاء الضريبي و ذلك باستعمال كافة الوسائل المتاحة لديها للقيام حول نشاط المكلف ، و التردد على المصانع و المحلات التجارية التي يمكن أن تساعد من الكشف عن حجم نشاط المكلف للوصول إلى تحديد سليمو دقيق لوعائه الضريبي[26]ص49.

و إن طريقة التقدير الإداري المقصود هنا تحمل معنى العقوبة عند عدم تقديم التصريح المحدد قانونا ، أو عند تقديم تصريح مغاير للحقيقة ، و للإدارة الحرية التامة في جمع المعلومة و البيانات و في مناقشة المكلف، كما أن للمكلف حق الطعن في صحة التقدير وفقا لقواعد محددة.

4.3.2.1. تحصيل الضريبة

يقصد بتحصيل الضريبة مجموعة العمليات و الإجراءات التي تؤدي إلى نقل دين الضريبة من ذمة المكلف إلى الخزينة العامة وفقا للقواعد القانونية ، و الضريبة المطبقة في هذا الصدد [29]ص206 . و بصفة عامة يتم تحصيل الضريبة في صورة نقدية أو ما يقوم مقامها من شيكات أو حوالات بريدية أو غيرها .

1.4.3.2.1. طرق تحصيل الضريبة

يتم تحصيل الضريبة بعدة طرق أهمها : طريقة التوريد المباشر ، طريقة الأقساط المقدمة ، و طريقة الحجز من المصدر.

• طريقة التوريد المباشر من قبل المكلف

يقوم المكلف بدفع الضريبة المستحقة عليه مباشرة إلى مصلحة الضرائب ، و تمتاز هذه الطريقة بالبساطة و السهولة في التطبيق و لكنها تحتاج إلى درجة عالية من الوعي الضريبي للممولين .

• طريقة الأقساط المقدمة

بناء على هذه الطريقة لا تنتظر مصلحة الضرائب إلى نهاية العام حتى يقوم المكلف بتوريد الضريبة إلى خزينة الدولة ، و إنما تلزمه بدفع مقدما أقساط (ربع سنوية مثلا) تتناسب و دخله المتوقع و مقدار الضريبة التي يتوقع أن يدفعها سنويا .

و في نهاية السنة تتم التسوية فإذا كانت المدفوعات الضريبية أقل من دين الضريبة في ذمة المكلف يقوم هذا الأخير بدفع ما تبقى عليه من ضريبة ، و أما إذا كان إجمالي ما دفعه من أقساط يفوق مقدار الضريبة الواجب دفعها قامت مصلحة الضرائب بإرجاع له المتبقي أو تحتفظ به كأقساط مقدمة للسنة الموالية [26]ص67.

• طريقة الحجز من المصدر

قد تلجأ الإدارة الضريبية بصدد تحصيل بعض الضرائب إلى طريقة الحجز من المصدر ، بأن تلتزم شخصا ثالثا تربطه بالمكلف الحقيقي علاقة دين أو تبعية بحجز قيمة الضريبة المستحقة و توريدها للخزينة العامة [45]ص154.

و تطبق هذه الضريبة عادة على دخول العمل كالأجور و المرتبات و البيوع العميرية ، كما أن هذه الطريقة تنسم بالسهولة و سرعة التحصيل و الحد من التهرب من سدادها [32]ص44.

و تجدر الإشارة إلى عدم إمكانية القيام بالمقاصة بالنسبة لدين الضريبة مع أي دين للمكلف بالضريبة على الحكومة ، إذ انه تعتبر المقاصة حسب القانون المدني نوع من الوفاء يتم اذا اصبح المدين دائنا لمدينه و كان محل كل من الدينين نفودا او اشياء مثلية و كان كل من الدينين المتقابلين محقق الوجود محدد المقدار خاليا من النزاع و مستحق الأداء .

و يرجع عدم تصور المقاصة في هذه الحالة إلى أن الضريبة تعد من الموارد السيادية التي تمس كيان الدولة ، بالإضافة إلى أن إجراء المقاصة يستلزم إجراءات طويلة و معقدة يؤدي إلى عدم استقرار المراكز المالية لكل من المكلفين و الدولة [31]ص309.

و فيما يتعلق بموعد تحصيل الضريبة ، فإن القانون يحدد موعدا لتحصيل كل ضريبة ، مراعيًا في ذلك مصلحة الخزينة العمومية من جهة ، و مصلحة المكلفين بالضريبة من جهة أخرى ، من حيث الملائمة و إمكانية تقسيط مبلغ الضريبة .

فبالنسبة للضرائب المباشرة يحدد المشرع لها فترة معينة من السنة التي تحصل فيها ، كما هو الحال بالنسبة للضرائب على المرتبات و الأجور فهي تحصل بصورة شهرية ، أما بالنسبة للضرائب غير المباشرة فان حصيلتها توزع على مدار السنة و ليس لها وقت محدد .

2.4.3.2.1. ضمانات تحصيل الضريبة

لضمان حصول الدولة على مستحقاتها من الضرائب ، فقد لُفّل القانون للخرينة العامة العديد من الضمانات نذكر منها :

1.2.4.3.2.1. تقرير حق الامتياز و الرهن القانوني لدين الضريبة على معظم الديون الأخرى

حيث أن دين الضريبة يستوفي قبل غيره من الديون الأخرى ، و يكون للخرينة العمومية حق المتابعة للحصول على المبالغ المستحقة ضمانا للتحصيل .

و قد نصت المادة 381 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة على أنه "يمارس الامتياز الذي خضعت به الخزينة العمومية بمقتضى القوانين و التنظيمات الجاري بها العمل ، بغض النظر عن جميع الأملاك المنقولة و العقارية التي كانت محل حجز من قبل الإدارات الجبائية المكلفة بالتحصيل و خاصة من قبل إدارة الضرائب المختلفة..."

كما انه قد تم التأكيد على حق الامتياز المقرر للخرينة العامة كضمان لدفع الضريبة بموجب المادة 991 من القانون المدني التي تقضي بمنح حق الامتياز للمبالغ المستحقة للخرينة العامة، كما يعتبر نوع هذا الامتياز عام يسبق جميع الحقوق الممتازة الأخرى ما عدا المصاريف القضائية و أجور العمال و هذا طبقا لنص المادة 89 من قانون العمل 90-11 المؤرخ في 21/04/1990 .

في حين جاء النص على الرهن القانوني بموجب المادة 388 من نفس القانون بقولها : "للخرينة العمومية رهن قانوني على جميع الأملاك العقارية للمدينين بالضريبة و هي معفاة من تسجيل هذا الرهن لدى المحافظة العقارية و ذلك بالنسبة لتحصيل الضرا ئب بمختلف أنواعها و الغرامات الجبائية المسند تحصيلها لمصلحة الضرائب المختلفة..." .

2.2.4.3.2.1. تقرير حق إصدار أمر بالحجز الإداري

إن الحجز الإداري ذو طبيعة إدارية توقعه إدارة الضرائب لامتيازها بالسلطة العامة حيث يستطيع التنفيذ على مدينها دون اللجوء إلى استصدار إذن من القضاء [34]ص224.

و يعتبر الحجز هنا تحفظيا و لا يجوز التصرف في هذه الأموال إلا إذا رفع الحجز عليها بحكم من المحكمة أو بقرار من المدير العام للضرائب .

3.2.4.3.2.1. الرقابة على التحصيل

حيث أن المشرع منح الموظفين المختصين على مستوى مصالح الضرائب ، حق الإطلاع على الوثائق

والأوراق و الدفاتر الموجودة لدى المكلف بالضريبة أو الغير ، من أجل تمكينهم من تحديد دين الضريبة .

بل و يجوز للنيابة العامة أن تطلعهم على ملفات أية دعوى مدنية أو جزائية تساعدهم في تحديد مبلغ الدين .

4.2.4.3.2.1. تقرير قاعدة الدفع ثم الاسترداد

و هي قاعدة مقررة في التشريع الضريبي ، حيث يلتزم المكلف بدفع دين الضريبة إلى الجهة المختصة ثم يستطيع أن يطعن في فرضها أساسا أو في مقدارها أو حتى استردادها و الغرض من ذلك استقرار المعاملات الضريبية ، ومراعاة مصلحة الخزينة العمومية و حتى لا يشغل حقهم في الطعن و يتأخرون في دفع دين الضريبة .

5.2.4.3.2.1. ملاحقة الممتنع عن دفع الضريبة

حيث أن التشريع الضريبي نص على إجراءات ملاحقة المكلف الممتنع عن دفع الضريبة و أعطى للجهات المختصة بالتحصيل الحق في ملاحقته أمام القضاء ، و اللجوء إلى إجراءات جبرية و منها توقيع الحجز على أمواله المنقولة و غير المنقولة وبيعها بالمزاد العلني ، أو بالحجز على ماله عند الغير ، وذلك بغرض استيفاء الدولة للضريبة ، بالإضافة إلى مختلف العقوبات الجزائية [28]ص107.

إن المفاهيم المقدمة في هذا الفصل ما هي إلا تمهيد لدراسة الضرائب الواقعة على العقار، و لما كانت الضريبة العقارية مجموعة الضرائب التي تختص بالعقار و التعامل فيه ، و التي تصب في مجملها ضمن نظام الجباية العادية ، و بالتالي سنتناول بالدراسة في الفصل الثاني مختلف الضرائب التي تفرض على العقار سواء في حالته الثابتة أو عند انتقال ملكيته إلى الغير مع الإشارة إلى وقع هذه الضرائب على سوق العقار.

الفصل 2

تطبيقات الضرائب العقارية في التشريع الجزائري

إن العقار ثروة مادية ملموسة لا سبيل إلى إخفائها أو التهرب من دفع الضريبة المفروضة عليه [47]ص15 ، حيث أن هذه الضريبة تمس كل ما تعلق بالعقار سواء في حالته الثابتة عند مالكة ، او عند انتقال ملكيته إلى شخص آخر .

إذن فالضريبة العقارية جزء لا يتجزأ من الجباية العادية و يتعلق بمفهومها سوق خاصة هي سوق العقار، تتأثر به و يؤثر فيها بنفس القدر، و من أجل ذلك قسمت هذا الفصل إلى جزئين:

رتناول في البداية الضرائب المفروضة على امتلاك العقار .

ثم ننتقل الى الضرائب المفروضة على انتقال ملكية العقار .

1.2. الضرائب المفروضة على امتلاك العقار

إن مالك العقار قد يكون هو الشاغل لملكه العقاري و بالتالي تفرض عليه ضرائب معينة ، كما قد باستغلاله عن طريق تأجيريه أو التنازل عنه فيكون الدخل العقاري الناتج عن ذلك محل فرض ضريبة .

1.1.2. حالة استعمال المالك للعقار

قد يقوم المالك باستعمال عقاره شخصيا كما يمكنه أن يسمح لغيره بالتمتع به ، ولكن تبرعا منه وبدون مقابل مالي كمن يستضيف شخصا في منزله لمدة محدودة من الزمن .

و بهذه الصفة يكون مالك العقار ملزم بدفع الضرائب الآتية :

- الرسم العقاري على الملكيات المبنية و غير المبنية .

- رسم التطهير .

- الرسم السنوي على السكن .

- الضريبة على الثروة .

1.1.1.2. الرسم العقاري

إن الرسم العقاري تأسس بصفته الحالية بموجب الأمر 67-83 المؤرخ في 1967/06/02 والمتضمن القانون المعدل و المكمل لقانون المالية لسنة 1967 و الذي تم تعديله فيما بعد بموجب المادة

43 من قانون 91-25 المؤرخ في 18/12/1991 المتضمن لقانون المالية لسنة 1992 .

في البداية كان الرسم العقاري يفرض على الملكية العقارية المبنية بالدرجة الأولى و ملحقاتها من أراضي كالحدايق و البساتين ، وبصدور قانون المالية لسنة 1992 تمّ التمييز لأول مرة بين الملكيات المبنية و غير المبنية و الذين خصص لهما فصلين مختلفين في الباب الفرعي الأول من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة[5]ص151.

1.1.1.1.2. تعريف الرسم العقاري

يعرف الرسم العقاري بأنه ضريبة عينية تمس الأملاك (العقارات) المبنية و غير المبنية الموجودة في التراب الوطني ، وهو يعتبر شكل من أشكال الضرائب المستعملة في البلدان التي تكون فيها الأراضي غير مملوكة للدولة ، ويحدد على أساس القيمة الإيجارية السنوية ، وهو بذلك يحتل موقعا بارزا في النظام الضريبي و يشكل موردا رئيسيا في تمويل الجماعات المحلية إلى جانب الضرائب الأخرى [25]ص 10 و على هذا الأساس نجد أن الرسم العقاري يتميز بالخصائص الآتية:

- أنه ضريبة مباشرة و نوعية .

- أنه يفرض على أساس الدخل المقدر وليس الفعلي .

- أنه ضريبة عينية .

- أنه ضريبة سنوية .

- أنه يحصل لصالح البلديات .

1.1.1.1.1.2. الرسم العقاري ضريبة مباشرة و نوعية

إن تسمية الرسم العقاري تسمية مجازية ، فالأصح هو اعتباره "ضريبة " باعتبار أن الرسم يكون ناتج عن تقديم خدمة خاصة للمكلف به في حين أن الرسم العقاري يفرض بدون مقابل .

و الرسم العقاري هو ضريبة مباشرة بمعنى أنه لا يفرض على ملكية العقارات في حد ذاتها و إنما

يفرض على أساس الدخل الناتج عن الملكية العقارية الذي يتسم بالثبات و الاستقرار ، كما ان

المشرع الجزائري قد اقر ربط هذه الضريبة على أساس القيمة الإيجارية السنوية للعقار[37]م256.

الرسم العقاري ضريبة نوعية بمعنى أن الضريبة تفرض على نوع معين من الدخل الناتج عن ملكية العقارات المبنية أيا كانت مادة بنائها دائمة أو غير دائمة مشغولة بعوض أو بغير عوض[48]ص9.

2.1.1.1.1.2. الرسم العقاري يفرض على الدخل المقدر و ليس الفعلي

هذه الضريبة تفرض بناء على تصريح يقدمه المكلف أيا كانت صفته مالك أو منتفع و بالتالي فهي تفرض على دخل مفترض وليس حقيقيا (انظر الملحق رقم 01).

3.1.1.1.1.2. الرسم العقاري ضريبة عينية

بمعنى أنه لا تؤخذ بعين الاعتبار الظروف الشخصية للمكلف بالضريبة و مقدرته على الدفع بل

تفرض الضريبة على ناتج العقار دون النظر إلى شخص المالك [28]ص72.

غير أن هذه الخاصية ليست مطلقة حيث أننا نجد بأن المشرع الجزائري قد راعى الظروف الشخصية للمكلف بالضريبة في المادة 252 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة الفقرة الثانية بقوله : "تعفى من الرسم العقاري الملكيات المبنية التي تشكل الملكية الوحيدة أو السكن الرئيسي لمالكيها ، شريطة توفر الشرطين الآتيين :

* ألا يتجاوز المبلغ السنوي للضريبة 800 دج .

* ألا يتجاوز الدخل الشهري للخاضعين للضريبة المعنيين ، مرتين الأجر الأدنى الوطني المضمون.

غير أن الأشخاص المعفيين يدفعون مساهمة سنوية قدرها 100 دج "

4.1.1.1.1.2. الرسم العقاري ضريبة سنوية

يتم استيفاء الرسم العقاري كل سنة مالية عند تاريخ أول يناير من صاحب حق الملكية المبنية أو غير

المبنية عند هذا التاريخ [37]م261.

5.1.1.1.1.2. الرسم العقاري يتم تحصيله لفائدة ميزانية البلدية

إن هذا الرسم يعتبر أهم الموارد المالية الضريبية للبلدية إلا أن مساهمته الضئيلة تكشف عن عجز التنظيم الإداري عموما على التحكم في الحظيرة العقارية و تطويرها [32]ص107.

2.1.1.1.2. مجال تطبيق الرسم العقاري

يطبق الرسم العقاري على الملكيات العقارية المبنية و غير المبنية .

1.2.1.1.1.2. الرسم العقاري على الملكيات المبنية

الملكيات المبنية هي عقارات بطبيعتها و تشمل جميع المنشآت المقامة عليه سواء على سطح الأرض

أو تحتها ، و ترجع الضريبة المفروضة على الأملاك المبنية و التي تدعى في بعض الدول العربية ضريبة المباني إلى عهد الرومان [47]ص357.

و في التشريع الضريبي الجزائري نجد أن الملكيات المعنية بهذه الضريبة هي تلك الموجو دة فوق التراب الوطني ما لم ينص القانون صراحة على حالات الإعفاء[37]م248.

➤ الملكيات المبنية التي تخضع للرسم العقاري

قد حصر المشرع الجزائري الملكيات المبنية التي تخضع لهذه الضريبة بموجب المادة 249 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة على النحو الآتي :

*المنشآت المخصصة لإيواء الأشخاص أو لتخزين المنتجات .

*المنشآت التجارية الكائنة في محيط المطارات الجوية و الموانئ من مستودعات و ورشات للصيانة .

*أرضيات البنايات بجميع أنواعها و القطع الأرضية التي تشكل ملحقا مباشرا لها و لا يمكن الاستغناء عنها .

*الأراضي غير المزروعة و المستخدمة لاستعمال تجاري أو صناعي كالورشات و أماكن إيداع البضائع و غيرها من الأماكن في نفس النوع سواء كان يشغلها المالك أو يشغلها آخرون مجانا أو بمقابل .

و يفرض هذا الرسم على كل الملاك سواء كانوا أشخاص طبيعيين أو معنويين .

➤ الملكيات المبنية المعفاة من الرسم العقاري

هناك إعفاءات دائمة و أخرى مؤقتة حسب الحالة .

✓ الإعفاءات الدائمة

تعفى الملكيات المبنية نهائيا من دفع الرسم العقاري في الحالات التي نصت عليها المادتين 250 و251 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة .

-إذا كانت هذه الملكيات مخصصة لمرفق عام أو ذي منفعة عامة و أن لا يكون هدفها تحقيق الربح

-العقارات التابعة للدولة و الولاية و البلديات و المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري التي تمارس نشاطا في ميدان التعليم و البحث العلمي و الحماية الصحية والاجتماعية وفي ميدان الثقافة و الرياضة باعتبارها من الأملاك الوطنية العمومية للدولة

- البنايات المخصصة للقيام بالشعائر الدينية نظرا لطابعها الروحي التعبدية

-الأملاك المبنية العمومية التابعة للوقف وهذا لكونها عملا من أعمال البر و الخير[13]م44.

- العقارات التابعة للدول الأجنبية و المخصصة للإقامة الرسمية للبعثات الدبلوماسية و القنصلية المعتمدة لدى الحكومة الجزائرية وكذلك العقارات التابعة للممثلات الدولية المعتمدة بالجزائر و قد جرت العادة إن

هذا الإعفاء يعد سائرا حتى في حالة عدم الرضا عليه صراحة في قوانين الضرائب و يستند ذلك إلى توثيق العلاقات الدولية [43]ص300 بما فيها قاعدة المعاملة بالمثل.

-تجهيزات المستثمرات الفلاحية لا سيما الحظائر و المرابط و المطامر ، و الغرض من هذه الإعفاءات تدعيم الفلاحة و بالتالي الحد من ظاهرة النزوح الريفي نحو المدن .

✓ الإعفاءات المؤقتة

يقصد بكلمة الصفة المؤقتة أن الإعفاء يكون بشروط محددة قانونا أو لفترة معينة ، كما يزول هذا الإعفاء بزوال الشروط أو انقضاء المدة ، وتعفى مؤقتا الملكيات الآتية :

-العقارات أو أجزاء العقارات المصرح بأنها غير صحية أو التي هي على وشك الانهيار و التي أبطل تخصيصها ، وذلك باعتبارها معرضة للزوال عاجلا أو أجلا.

- الملكيات المبنية التي تشكل الملكية الوحيدة أو السكن الرئيسي لمالكيها وهذا مراعاة من المشرع للظروف الشخصية للمكلف بالضريبة ، و تعفى هذه الملكيات بتوفر شرطين :

* ألا يتجاوز المبلغ السنوي للضريبة 800دج

*ألا يتجاوز الدخل الشهري للخاضعين للضريبة المعنيين مرتين الأجر الوطني الأدنى المضمون .

غير أن هذا الإعفاء غير مطلق بل خصه المشرع بأن يدفع الأشخاص المعفيين مساهمة سنوية قدرها 100دج .

-البنائيات الجديدة و إعادة البنائيات لمدة 07 سنوات ابتداء من أول جانفي من السنة التي تلي سنة إنجازها أو إشغالها ، و للغرض من هذا التشجيع على تشييد السكنات للحد من أزمة السكن

غير أنه إذا لم يتمكن المالك من إثبات مدة الإنجاز أو الشغل تعتبر البنائيات منجزة في أجل أقصاه 03 سنوات ابتداء من تاريخ منح رخصة البناء الأولي [36]م252معدل بقانون المالية لسنة 1997 [48]م26-27.

-البنائيات و إضافة البنائيات المستعملة في النشاطات المحققة من قبل الشباب المستثمر الذي يستفيد من إعانة الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب لمدة 03 سنوات ابتداء من تاريخ إنجازها ، و المراد من ذلك تحفيزا للاستثمار الوطني .

و تكون مدة الإعفاء 06 سنوات إذا ما أقيمت هذه البنائيات و إضافة البنائيات في منطقة يجب ترقيتها [49]م26-27 ، و بهذه الصفة يمكن للدولة أن تقدم مساعدتها للبلديات المحرومة عن طريق إحداث أنشطة تتولد عنها مناصب شغل .

-السكن الاجتماعي التابع للقطاع العام المخصص للكراء ، باعتبار أن الملك في الأصل يعود للدولة والمواطن ماهو إلا مستأجر ، و الذي في يوم ما قد يصبح هو المالك إذا ما تنازلت له الدولة عن هذا السكن .

بالإضافة إلى ما سبق في ضوء الأمر رقم 03-01 المؤرخ في 20 أوت 2001 [50] المتعلق بتطوير الاستثمار نص على حوافز ضريبية تساهم في جذب الاستثمار الأجنبي إلى الجزائر ، في إطار النظام الاستثنائي عندما يستعمل المستثمر الأجنبي تكنولوجيات خاصة من شأنها المحافظة على البيئة وحماية الموارد الطبيعية ، و المساعدة على تحقيق تنمية شاملة [51]ص320-322 ، و هذا في مرحلة انطلاق استغلال المشروع الاستثماري ، بحيث يمنحه إعفاء لمدة 10 سنوات ابتداء من تاريخ الاقتناء من الرسم العقاري على الملكيات العقارية التي تدخل في إطار الاستثمار .

و لهذا تعتبر الجزائر من الدول المنافسة للفوز بأكبر نسبة من تدفقات الاستثمار الأجنبي المباشر لمواكبة ما هو سائد عالميا ، و لهذا عملت على إصدار عدة تشريعات تتميز بحزمة هائلة من الحوافز الضريبية .

2.2.1.1.1.2. الرسم العقاري على الملكيات غير المبنية

هذه الضريبة تفرض سنويا على الملكيات غير المبنية أو ما يعرف بالأرض الفضاء .

➤ الملكيات غير المبنية الخاضعة للرسم العقاري

تم حصر الملكيات غير مبنية بموجب المادة 261 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة وهي تتمثل في :

• الأراضي العمرانية أو القابلة للتعمير

لقد عرف المشرع الجزائري الأراضي العمرانية بموجب المادة 20 من قانون 90-25 المؤرخ في 18/11/1990 [2] الذي يتضمن قانون التوجيه العقاري بأنها " الأرض العامرة في مفهوم هذا القانون هي كل قطعة أرض يشغلها تجمع بنايات في مجالاتها الفضائية وفي مشتملات تجهيزاتها وأنشطتها ، ولو كانت هذه القطعة الأرضية غير مزودة بكل المرافق أو غير مبنية ، أو مساحات خضراء أو حدائق أو تجمع بنايات " .

أما الأراضي القابلة للتعمير بمفهوم المادة 21 من نفس القانون تنص :

"الأرض القابلة للتعمير ، في مفهوم هذا القانون ، هي كل القطع الأرضية المخصصة للتعمير في أجل معينة بواسطة أدوات التهيئة و التعمير "

و الغرض من فرض هذه الضريبة هي حث المواطنين على بناء هذه الأراضي بدلا من ترك الأرض الفضاء ، دون إقامة أي مباني عليها و بالتالي المساهمة في مواجهة مشكلة السكن التي تعاني منها

الدولة [48]ص83.

- المحاجر و مواقع استخراج الرمل و المناجم في الهواء الطلق
لقد اعتبر المشرع الجزائري المحاجر و مواقع استخراج الرمل و المناجم في حكم العقارات ،
و أخضعها في حد ذاتها لضريبة الأملاك غير المبنية ، إلا أنه ما يستخرج منها يأخذ حكم المنقولات
و بالتالي لا تخضع لهذا الرسم .
- مناجم الملح و السبخات
تعد هذه الملكيات عقارات أو تخضع بدورها إلى ضريبة الملكيات غير المبنية .
- الأراضي الفلاحية
بناء على نص المادة 04 من قانون 25-90 المؤرخ في 18/11/1990 [2] الذي يتضمن قانون
التوجيه العقاري تعرف الأراضي الفلاحية بأنها :
".... هي كل أرض تنتج بتدخل الإنسان سنويا أو خلال عدة سنوات إنتاجا يستهلكه البشر أو الحيوان
أو يستهلكه في الصناعة استهلاكاً مباشراً أو بعد تحويله "
و كانت هذه الأراضي في السابق معفية من الضرائب العقارية [5]ص149 إلى غاية صدور قانون
المالية لسنة 1994 [52] حيث أصبحت تخضع للضريبة كباقي الأراضي .
- الملكيات غير المبنية المعفاة من الرسم العقاري
لقد نص المشرع الجزائري على حالات الإعفاء بصفة نهائية من الرسم العقاري على الملكيات
غير المبنية بموجب المادة 261 هـ / من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و هي :
* الملكيات التابعة للدولة و الولايات و الب لديات و المؤسسات العمومية أو العلمية أو التعليمية
أو الإسعافية و ذلك بتوفر شرطين :
-أن تكون هذه العقارات مخصصة لنشاط ذي منفعة عامة .
-أن تكون هذه العقارات غير مدة الأرباح .
كما أنه لا تخضع لهذا الإعفاء الملكيات التابعة لهيئات الدولة و الولايات و البلديات التي تكتسي طابعا
صناعيا كونها تدر أرباحا .
* الأراضي التي تشغلها السكك الحديدية
و هي تعتبر من الأملاك الوطنية العمومية الاصطناعية [6]م16 و هي معفاة من دفع ضريبة الملكيات
غير المبنية .

* الأملاك التابعة للأوقاف العمومية و المتكونة من ملكيات غير مبنية .

و جاء إعفاء هذه الأملاك بموجب المادة 44 من قانون رقم 91-10 المؤرخ في 20/04/1991 [13] يتعلق بالأوقاف باعتبار هذه الأملاك عمل من أعمال البر و الإحسان .

* الأراضي و القطع الأرضية الخاضعة للرسم العقاري على الملكيات المبنية ، مثلما هو الحال بالنسبة لأرضية البناءات التي تشكل ملحقا مباشرا لها و التي لا يمكن الاستغناء عنها .

3.1.1.1.2. أساس فرض الرسم العقاري و حسابه

يجب أن نميز هنا بين الملكيات المبنية و الملكيات غير المبنية .

1.3.1.1.1.2. الملكيات المبنية

سننتقل إلى أساس فرض الرسم و حسابه

➤ أساس فرض الرسم العقاري

إن القاعدة أو القيمة التي من خلالها يمكن استخراج الرسم تتأني من ناتج القيمة الإيجارية الجبائية لكل متر مربع للملكية المبنية في المساحة الخاضعة للضريبة [37]م254 ، و هذا بعد تطبيق معدل تخفيض يقدر بنسبة 2% سنويا مراعاة لقدم الملكية المبنية *la vétusté* شريطة أن لا يتجاوز التخفيض نسبة 40% ، و يحدد بالنسبة للمصانع معدل تخفيض يقدر ب 50% على نمط واحد .

● المساحة الخاضعة للرسم العقاري [53]ص148.

-بالنسبة للسكن الفردي تحدد مساحات الملكيات المبنية الفردية بالجدران الخارجية للبناءة .

-بالنسبة للسكنات الجماعية تتحدد المساحة الخاضعة للضريبة من المساحة المستعملة ، و تتضمن بالخصوص الشقق الممرات ، الشرفات .. الخ .

-أما المحلات المهنية فتحدد المساحة الخاضعة بنفس الشروط الخاصة بالسكن الفردي و الجماعي

-و فيما يخص المحلات الصناعية فإن المساحة تتحدد بالمساحة التي تمتد رقعتها المباني و البناءات التي شيدت فيها .

-و الأراضي التي تشكل مرفقات للأملاك المبنية تتحدد المساحة بالفرق بين المساحة العقارية للملكية و المساحة التي تمتد رقعتها البناءات التي شيدت عليها .

● تحديد القيمة الإيجارية الجبائية

يتم تحديد القيمة الإيجارية الجبائية من خلال التنظيمات المعمول بها في الإدارة الجبائية

و التي تأخذ بعين الاعتبار كامل التراب الوطني و تقسيمه إلى مناطق فرعية و هذا نظرا للمكانة الاقتصادية للمنطقة و درجة الاعمار بها و ذلك كما هو محدد بموجب المادة 09 من قانون المالية لسنة 2002[54] (أنظر الملحق رقم 02) .

و يراعي المشرع في تحديد هذه القيم موقع المبنى أو العقار و الطبيعة الجغرافية فالعقارات الواقعة في الشمال ليست كتلك الواقعة في الجنوب ، و المناطق العمرانية ليست كالمناطق القابلة للتعمير إذ تعتبر هذه الأخيرة أقل قيمة من المناطق العمرانية و هذا تشجيع من المشرع للبناء في هذه المناطق و ذلك لتخفيف حدة الضغط السكاني .

➤ حساب الرسم [37]م261

● بالنسبة للملكيات المبنية فعلا

لقد حدد المشرع الجزائري نسبة الرسم على الملكيات المبنية ب 03% إذا كانت مشغولة أما إذا كانت غير مشغولة سواء بصفة شخصية أو عائلية أو عن طريق الإيجار يخضع لمعدل مضاعف قدره 10%.

✓ بالنسبة للأراضي التي تشكل ملحقا للملكيات المبنية

- قيمة الرسم المطبق عليها يقدر ب05% عندما تقل مساحة هذه الملحقات أو تساوي 500متر مربع

- و07% عندما تفوق مساحة 500 متر مربع و تقل أو تساوي 1000متر مربع .

-10% عندما تفوق مساحتها 1000 متر مربع .

من خلال ما تقدم نجد بأن المشرع قد أضاف على الرسم العقاري على الملكيات المبنية تنوعا في المعدلات ، وذلك ما يعتبر خاصية ذات أهمية و لها أثر على سوق العقار من حيث التملك للعقار و ذلك حسب نوعيته . [35]ص84 كذلك نجد بأنه قد رفع معدل الرسم إلى 10% بالنسبة للعقار المبنى غير الموجه مما يدفع بالمالك إلى توجيه عقاره كتأجير مثلا .

2.3.1.1.1.2. الملكيات غير المبنية

➤ أساس فرض الرسم العقاري

ينتج الأساس الضريبي للرسم العقاري على الملكيات غير المبنية من حاصل القيمة الإيجارية الجبائية تبعا للمساحة الخاضعة للضريبة و التي يعبر عنها :

*بالهكتار بالنسبة للأراضي الفلاحية .

*بالمتر المربع بالنسبة لباقي الأراضي .

وقد تم تحديد القيمة الايجارية بموجب المادة 09 و10 من قانون المالية لسنة 2002 [54] (انظر الملحق رقم 03).

و فيما يمكن ملاحظته في هذا الشأن أن القيمة الايجارية الجبائية للملكيات غير المبنية تختلف باختلاف المناطق و القطاعات ، فنلاحظ أن الأراضي الموجودة في القطاع العمراني اكبر قيمة مقارنة بالأراضي الموجودة في القطاع القابل للتعمير ، في حين أن هذه الأخيرة مساوية للقيمة الايجارية الجبائية للمحاجر و مواقع استخراج الرمل و المناجم و هذا من اجل تشجيع الصناعة الاستخراجية .

و فيما يتعلق بالأراضي الفلاحية نجد أن قيمتها ايجارية تختلف باختلاف المنطقة و كذا باختلاف طبيعة الأرض سواء كانت مسقية و يابسة حيث أن المسقية قيمتها أكبر من اليابسة و يراد بالمناطق حسب المادة 81 من قانون 88-33 المؤرخ في 31 ديسمبر 1988 المتضمن قانون المالية لسنة 1989 [55] مناطق الأراضي الفلاحية :

-المنطقة (أ):تضم أراضي السهول الساحلية و المجاورة للسواحل المستفيدة من كميات أمطار تفوق 600ملم

-المنطقة (ب) : تضم أراضي السهول المستفيدة من كمية الأمطار تتراوح ما بين 450 و 600ملم

-المنطقة (ج): أراضي السهول المستفيدة من كميات أمطار تتراوح ما بين 350 و 450ملم .

-المنطقة(د) : تضم كافة الأراضي الفلاحية المستفيدة من كميات الأمطار تقل عن 350ملم وكذا الأراضي الواقعة في الجبال .

➤ حساب الرسم العقاري

تحسب القيمة الخاضعة للضريبة بتطبيق معدلات معينة تختلف باختلاف موقع العقار و مساحته كما يلي [37]م261معدل بقانون المالية لسنة 1998 [56] م16 وقانون المالية لسنة 2002 [54]م10 :

05% بالنسبة للملكيات غير المبنية المتواجدة في المناطق غير العمرانية .

أما بالنسبة للأراضي الواقعة بالمناطق العمرانية تطبق النسب الآتية :

05% عندما تكون مساحة الأراضي أقل من 500 متر مربع أو تساويها .

07% عندما تفوق مساحة الأراضي 500متر مربع و تقل أو تساوي 1000متر مربع .

10% عندما تفوق مساحة الأراضي 1000متر مربع .

03% بالنسبة للأراضي الفلاحية .

وقد جاء قانون المالية لسنة 2002 [54]ص في مادته العاشرة بالتعديل الآتي :

- بالنسبة للأراضي الواقعة في المناطق العمرانية القابلة للتعمير و التي لم يشرع في إقامة بناء عليها خلال مدة 05 سنوات فترفع الحقوق المستحقة بصدد هذا الرسم العقاري ترفع بنسبة 100% على ملاك هذه الأراضي ابتداء من 1 جانفي 2002 و تهدف هذه الزيادة إلى حث الملاك على بناء الأراضي الفضاء أو بيعها وبالتالي جعل السوق العقارية نشطة .

2.1.1.2. رسم التطهير و الرسم السنوي على السكن

تنقسم الرسوم الملحقة بالملكيات العقارية المبنية إلى نوعين رسم التطهير و الرسم السنوي عن السكن .

1.2.1.1.2. رسم التطهير

رسم التطهير أو كما يسمى في مصر- رسم النظافة[47]ص418 تم تأسيسه بموجب القانون 80-12 الصادر بتاريخ 31/12/1980 المتضمن لقانون المالية لسنة 1981 [57] ، وهذا ليعوض الرسم القديم المتمثل في رفع القمامات المنزلية و الرسم الخاص بالصب في المجاري المائية[58]ص132 .

1.1.2.1.1.2. تعريف رسم التطهير

يمكن تعريف رسم التطهير بأنه رسم سنوي يحصل لفائدة البلديات و يطبق على الملكيات المبنية الواقعة في بلديات التي تعمل فيها مصلحة جمع القمامات المنزلية[37]م263 و هو بهذه الصفة يعد رسما ملحقا بالرسم العقاري .

و ينشأ هذا الرسم باسم الملاك أو المنتفعين و على عاتق المستأجر الذي يكون متضامنا مع المالك

في دفع قيمة هذا الرسم [37]م263مكرر1.

2.1.2.1.1.2. مجال تطبيق رسم التطهير

يطبق هذا الرسم على كل مسكن أو ملكية مبنية تقع داخل البلديات التي تتوفر على مصلحة رفع القمامات المنزلية يوميا .

و بالتالي الملكيات و المنازل أو أطراف و ملحقات المنازل التي تقع في ضواحي البلدية و التي لا تستفيد من خدمات مصلحة رفع القمامات لا تخضع لهذا الرسم .

وتعفى من رسم التطهير الملكيات أو البنايات التابعة للدولة أو الجماعات المحلية أو المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري و كذا المؤسسات العلمية و التربوية[53]ص174 .

3.1.2.1.1.2. حساب رسم التطهير

تحدد قيمة هذا الرسم بحسب موقع العقار و الكثافة السكانية ، لذلك نجد بأن المشرع حدد الحد الأدنى و الحد الأقصى لفرض هذا الرسم ، مراعيًا بذلك نوعية الخدمة المؤداة من طرف البلدية بالنظر إلى كمية و نوعية النفايات و القمامات ، و يتم تحصيل هذا الرسم من طرف المؤسسة الجزائرية للمياه .

قد حددت نسب رسم التطهير بموجب قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة [37]م263مكرر2 معدلة بقانون المالية لسنة1997[49]م28 وقانون المالية لسنة2000 [59]م15 وقانون المالية لسنة2002 [54]م11 كما يلي :

- ما بين 500 دج و 1000 دج على كل ملك ذي استعمال سكني .
- ما بين 1000 دج و 10000 دج على كل محل ذي استعمال مهني أو تجاري أو حرفي أو ما شابهه.
- ما بين 5000 دج و 20000 دج على كل أرض مهياة للتخميم و المقطورات .
- ما بين 10000 دج و 100000 دج على كل محل ذي استعمال صناعي أو تجاري أو حرفي أو ما شابهه ينتج كمية من النفايات تفوق الأصناف المذكورة أعلاه .

و يقدر هذا الرسم في كل بلدية بقرار من رئيس المجلس الشعبي البلدي ، بناء على مداولة المجلس الشعبي البلدي و بعد استطلاع رأي السلطة الوصية .

و تجدر الإشارة أن هذا الرسم يعد ذا أهمية اجتماعية بدرجة أكثر ، و ذلك كونه يساعد في الحفاظ على المحيط ، و بذلك نلاحظ تعدد أهداف الضريبة بصفة عامة و الضريبة العقارية بصفة خاصة.

2.2.1.1.2. الرسم السنوي على السكن

تم تأسيس هذا الرسم بموجب نص المادة 67 من قانون رقم 02-11 المؤرخ في 24/12/2002 المتضمن قانون المالية لسنة 2003 [60] ، وقد ظهر هذا الرسم لاعتبارات ظرفية لكنه سرعان ما ترسخ [42]ص69-81.

و يتم تحصيل الرسم السنوي على السكن سنويا لصالح البلديات من طرف مؤسسة سو نلغاز عن طريق فاتورة الكهرباء و الغاز ، وهو يفرض على المحلات ذات الطابع السكني أو المهني الواقعة في البلديات مقر الدائرة و كذا مجموع بلديات الولايات الكبرى كالجزائر ، و عنابة و قسنطينة و وهران .

و يحدد مبلغ هذا الرسم كما يلي :

أ-300 دج بالنسبة للمحلات ذات الطابع السكني .

ب-1200 دج بالنسبة للمحلات ذات الاستعمال المهني .

3.1.1.2. الضريبة على الأملاك

إن الضريبة على الأملاك أو كما تسمى الضريبة على الثروة ، تأسست في الجزائر بموجب نص المادة 31 من قانون المالية لسنة 1993 [61]ص16 [62] .

و تعرف هذه الضريبة بأنها ضريبة سنوية تصريحية تفرض على مجموع ما يملكه المكلف من أموال منقولة أو عقارية و عادة تفرض بمعدلات متصاعدة ضعيفة [33]ص100 مع وضع حد أدنى معفى من الضريبة .

و من المتعارف عليه أن الثروة العقارية كانت هي الأسبق في الفكر المالي ، فكانت تفرض عليها ضريبة الثروة ، قبل أن تفرض عليها ضرائب الدخل بزمن طويل و هذا لكون العقارات تشكل ثروات مادية لا يمكن إخفاءها أو التهرب من دفع الضريبة المفروضة عليها ، و لهذا السبب قد شكلت وعاءا ضريبيا يسهل على إدارة الضرائب التوصل إليه و تحصيل الضرائب المترتبة عليه [27]ص73 .

1.3.1.1.2. خصائص الضريبة على الأملاك

تتميز الضريبة على الأملاك بالخصائص الآتية [61]ص16:

- الضريبة على الأملاك ، ضريبة مباشرة سنوية وتفرض على المالك بداية من أول جانفي من كل سنة، وفرضت لأول مرة في 01جانفي 1993 .

-الضريبة على الأملاك تختص بالأشخاص الطبيعيين فقط و لا يخضع لها أي شخص معنوي مهما كانت طبيعته .

-تطبق هذه الضريبة بأنها تصاعدية تفرض على الأملاك التي تفوق قيمتها حسب قانون المالية لسنة 2006 ، 30000000 دج .

-هي ضريبة تصريحية ، حيث يقوم المالك بالتصريح بكل أملاكه كل 04سنوات حتى 31مارس من السنة الرابعة كحد أقصى ، لدى مفتشية الضرائب التي يتبعها مقر سكنهم (أنظر الملحق رقم 04) .

2.3.1.1.2. مبررات فرض ضريبة الأملاك

من مبررات فرض هذه الضريبة نذكر :

-أنه كلما زادت ثروة الفرد زادت مقدرته على الدفع ، وهذا يتطلب أن تفرض الضريبة على الثروة الصافية للفرد و ليست على إجمالي ثروته حتى يتم استبعاد ديون الثروة من الوعاء [63]ص73.

-الضريبة على الثروة تعد أداة فعالة لتقليل الفوارق الاجتماعية بين أفراد المجتمع و من مواجهة الثراء الفاحش الذي انفردت به بعض فئات المجتمع دون الأخرى .

- إن فرض مثل هذه الضريبة يحمل أصحابه على التخلص من أموالهم العاطلة و المكتنزة و تحويلها إلى أموال منتجة [64]ص33 توجه للاستثمار مما يعكس إيجابا على السوق العقاري .

3.3.1.1.2. مجال تطبيق الضريبة على الأملاك

1.3.3.1.1.2. الأشخاص الخاضعين للضريبة [37]م274.

- الأشخاص الطبيعيون الذي يوجد مقرهم الجبائي بالجزائر بالنسبة لأموالهم الموجودة في الجزائر أو خارج الجزائر .

- الأشخاص الطبيعيون الذين ليس لهم مقر جبائي بالجزائر بالنسبة لأموالهم الموجودة بالجزائر.

و تجدر الإشارة أن المرأة المتزوجة تخضع للضريبة بصفة منفردة على مجموع الأملاك

و الحقوق و القيم التي تتشكل منها أملاكها [37]م275 .

2.3.3.1.1.2. الأملاك الخاضعة للضريبة

ما يهمننا من هذا هو الأملاك العقارية الخاضعة لهذه الضريبة و هي :

-الملكيات العقارية المبنية :المقر الرئيسي أو الثانوي .

-الملكيات العقارية غير المبنية ، الأراضي ، الحدائق...إلخ .

-الحقوق العينية العقارية .

4.3.1.1.2. أساس فرض الضريبة

تستحق الضريبة على الأملاك ، فقط على الأشخاص الطبيعيين و تفرض على أملاكهم الخاضعة للضريبة التي تتعدى قيمتها الصافية الخاضعة للضريبة 300000000 دج في أول جانفي من سنة إخضاع الضريبي [65]ص29، (أنظر الملحق رقم 05) .

وقبل تطبيق الضريبة على الأملاك يخصم من قيمتها الديون التي أثقلها [37]م281مكرر4 و كذا القروض المبرمة لدى المؤسسات المالية من أجل البناء أو للحصول على تلك الأملاك العقارية ، و هذا في حدود مبلغ يساوي رأس المال الباقي الواجب دفعه في أول جانفي من سنة الخضوع للضريبة تضاف إليه الفوائد المستحقة و التي لم تدفع و الفوائد السارية إلى هذا التاريخ .

و تخصم كذلك ديون الرهن العقاري باستثناء تلك المنصوص عليها في المادة 42 من قانون التسجيل [37]ص281مكرر5.

و لتفادي الازدواج الضريبي الدولي يمكن للمدينين للضريبة بالنظر إلى أملاكهم الموجودة خارج الجزائر و الذين دفعوا ضريبة معادلة للضريبة على الأملاك خصم هذه الأخيرة من تلك الواجبة الدفع في الجزائر بالنسبة لتلك الأملاك [37]م281مكرر9.

2.1.1.1.5. الإعفاء من الضريبة على الأملاك

لقد نصت على حالات الإعفاء المواد 278، 279 و 280 من قانون الضرائب و الرسوم المماثلة كما هو موضح فيما يلي :

-الأملاك المهنية الضرورية لتأدية نشاط صناعي أو تجاري أو حرفي أو فلاحى أو نشاط حر والمستعملة في إطار هذه النشاطات.

-حصص و أسهم الشركات : غير أنه لا تعتبر كأملك مهنية حصص و أسهم الشركات التي يكون نشاطها الأساسي تسيير الأملاك المنقولة أو العقارية الخاصة بها و هي بالتالي خاضعة للضريبة .

- قيمة رسملة الريع العمري ، التي تشكلت في إطار نشاط مهني لدى هيئات تأسيسية مقابل دفع علاوات دورية ، و المقسطة بصفة منتظمة لمدة 15 سنة على الأقل و التي يشترط في بدء الانتفاع بها إنهاء النشاط المهني الذي تم بسببه دفع العلاوات .

-الريع و التعويضات المحصلة تعويضا للأضرار المادية ، لا تدخ ل ضمن أملاك الأشخاص المستفيدين.

غير أنه لا تعتبر كأملك مهنية حصص و أسهم الشركات التي يكون نشاطها الأساسي تسيير الأملاك المنقولة أو العقارية الخاصة بها و هي بالتالي خاضعة للضريبة [37]م282.

و تجدر الملاحظة أن توزيع الضريبة على الأملاك يحدد كما يلي[37]م282:

-60% إلى ميزانية الدولة .

-20% إلى ميزانية البلديات .

-20% إلى حساب التخصيص الخاص رقم 050-302 بعنوان الصندوق الوطني للسكن

" fond national du logement "

2.1.2. الضريبة على الدخل العقاري

لقد اختلفت الآراء حول تحديد مفهوم الدخل بصفة عامة و الدخل العقاري بصفة خاصة ، فيرى البعض أن الثروة العقارية تعد مال منتج و أن الناتج يتمثل في الخدمة التي تؤديها الثروة ، إلا أن هذا الرأي تعرض للنقد ، حيث يشترط في الإيراد من الناحية الجبائية أن يك ون نقديا ، أما أصحاب نظرية المصدر فيرون أن الإيرادات العقارية هي كل ما يحصل عليه الشخص عينا أو نقدا و يحتتمل التكرار

مثل بدل إيجارات العقارات كما يذهب أصحاب نظرية زيادة القيمة الإيجابية إلى عدم اشتراطهم لتكرار الدخل و اعتبروا بذلك أن فائض القيمة الناتج عن عملية التنازل يعد دخلا [34]ص138 .

و نتيجة ذلك فقد أحدث المشرع الجزائري من خلال الإصلاحات الجبائية التي قام بها في سنة 1992 ضريبة جديدة هي الضريبة على الدخل الإجمالي IRG و التي تمس أصنافا متعددة

من المداخل ، وما يهمننا في بحثنا المداخل المتأتية من تأجير العقارات و كذا فوائض القيم الناتجة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبنية و غير المبنية .

1.2.1.2. الضريبة على مداخل إيجار العقارات

نصت المادة 42 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة معدلة بقانون المالية لسنة 2002[54]م2 و قانون المالية لسنة 2003 [60]م7 على انه :

" تدرج المداخل الناتجة عن إيجار العقارات المبنية أو أجزاء منها ، وكذا إيجار كل المحلات التجارية أو الصناعية غير المجهزة بعتادها ، إذا لم تكن مدرجة في أرباح مؤسسة صناعية أو تجارية أو حرفية أو مستثمرة فلاحية أو مهنة غير تجارية و كذا تلك الناتجة عن عقد العارية في تحديد الدخل الإجمالي المعتمد كأساس في تحديد الرتبة على الدخل الإجمالي ، في صنف المداخل العقارية .

-يكون الأساس الضريبي المعتمد في عقد العارية من القيمة الايجارية المحددة استناد إلى السوق المحلية أو حسب المؤاييس المقررة عن طريق التنظيم .

تدرج كذلك في صنف الربوع العقارية الإيرادات الناتجة عن إيجار الأملاك غير المبنية بمختلف أنواعها بما فيها الأراضي الفلاحية .

من خلال هذه المادة يتضح بأن هذه المداخل تفترض وجود عقد إيجار و الذي ينتج عنه مبالغ الإيجارات المدفوعة من طرف المستأجر للمؤجر ، وبالتالي يشكل الإيجار العقد المنشئ للمداخل العقارية "

و منه نستنتج أن الدخل العقاري الناتج عن إيجار الملكيات المبنية و غي المبنية يخضع للشروط الآتية :

*أن يكون محل إيجار : أي ينعقد بمقتضى عقد بين المؤجر و المستأجر[15]م467.

*أن يكون المحل المؤجر غير مجهز و غير مؤثث : حيث أنه تأخذ المداخل الناتجة عن الكراء خاليا من أي تجهيز و إلا اعتبر ذا صبغة تجارية و بالتالي فإنه لا يخضع لمثل هذه الضريبة و إنما للضريبة على الأرباح التجارية و الصناعية " BIC " .

*أن يكون غير مدرج في أرباح المؤسسة : لأنها لو أدرجت كذلك لأصبحت غير خاضعة للضريبة على الدخل العقاري .

1.1.2.1.2. مجال تطبيق الضريبة

سنتناول الملكيات و العقارات الخاضعة للضريبة ، وكذا الأشخاص الواجب عليهم أداء هذه الضريبة .

1.1.1.2.1.2. الملكيات الخاضعة للضريبة

طبقا للمادة 42 المعدلة من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة يوجد أربعة أنواع من الإيجارات الخاضعة للضريبة .

*إيجار العقارات أو أجزاء العقارات المبنية :

و هي تلك العقارات التي لها صفة المنزل أي أنها صالحة للسكن فهي خاضعة لهذه الضريبة شريطة أن لا تكون مؤجرة مرة ثانية من طرف المؤجر الأول و أن لا تكون مشغولة من طرف صاحب الملك ففي هذه الحالة لا يعتبر إيجارا بالمعنى الذي يقصده المشرع الجبائي[64]ص50 .

*إيجار المحلات التجارية و الصناعية و الحرفية غير التجارية و غير المجهزة

يشترط في مثل هذه العقارات أن تكون إيرادات غير متضمنة في الضريبة على الدخل لإجمالي صنف الأرباح التجارية أو الصناعية أو الأرباح غير التجارية و أنها غير مدرجة في أرباح المؤسسة .

*الأرباح الناتجة عن عقد العارية:

عقد العارية هو عقد يلتزم بمقتضاه المعير أن يسلم المستعير شيئا غير قابل للاستهلاك لاستعماله بلا عوض لمدة معينة و لغرض معين على أن يردده بعد الاستعمال [15]م538 .

و قد تم إدراج هذه الأرباح في مجال تطبيق الدخل العقاري بموجب قانون المالية لسنة 1994[52] و يتكون الأساس الضريبي المعتمد في عقد العارية من القيمة الايجارية المحددة استنادا إلى السوق المحلية أو حسب المقاييس المقررة عن طريق التنظيم .

*إيجار الممتلكات غير المبنية بما فيها الأراضي الفلاحية :

لم يستثنى المشرع الملكيات غير المبنية و التي هي محل إيجار حتى و لو كانت أراضي فلاحية فإيجارها يلزم دفع الضريبة على الدخل العقاري كباقي أنواع الملكيات الأخرى .

2.1.1.2.1.2. الأشخاص الخاضعين للضريبة

بصفة عامة الأشخاص الذين يملكون عقارات مبنية أو غير مبنية و كانت محل إيجار يعتبرون خاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي صنف الدخل العقاري الناتج عن إيجار هذه العقارات ،

و يشترط فيهم نفس الشروط التي تشترط في الدخل الإجمالي لحصول المكلف بالضريبة على مكان إقامة ثابت أي موطن التكليف ، و في هذه الحالة يعتبر موطن التكليف هو الجزائر .

كما أنه يتعين على الأشخاص الخاضعين لهذه الضريبة التقدم إلى مفتشيه الضرائب الموجود لمكان تواجد العقار المبني أو غير المبني المؤجر قبل الفاتح من فيفري من كل سنة لتقديم تصريح خاص بهذا المداخيل. ويتم هذا التصريح بموجب استمارة تقدم من طرف الإدارة [37]م44التي تم الغائها بموجب قانون المالية لسنة 1996 [65]م9 والتي أعيد تأسيسها بموجب قانون المالية لسنة 1999 [67] (أنظر الملحق رقم 6).

2.1.2.1.2. حساب الضريبة

هنا نفرق بين المداخيل المتأتية من إيجار العقارات ذات الاستعمال السكني و بين العقارات ذات الاستعمال التجاري أو المهني .

1.2.1.2.1.2. مداخيل إيجار العقارات ذات الاستعمال السكني .

تخضع المداخيل المتأتية من إيجار العقارات ذات الاستعمال السكني لضريبة على الدخل الإجمالي تقدر ب7% محررة من الضريبة ، ويتم تطبيقها على مبلغ الإيجار الإجمالي دون الحق في تخفيض . كما يعفى الإيجار الذي يتم لفائدة الطلبة من هذه الضريبة [37]م44المعدلة بقانون المالية لسنة 2005 [68]م3 .

2.2.1.2.1.2. مداخيل إيجار العقارات ذات الاستعمال التجاري و المهني

تخضع المداخيل الناتجة عن إيجار العقارات ذات الاستعمال التجاري والمهني للضريبة على الدخل الإجمالي تقدر ب 15% محررة من الضريبة دون تطبيق التخفيض .

و من هنا يتضح أن المعدلات المطبقة على العائدات العقارية الناتجة عن الإيجارات العقارية في مجال إخضاعها للضريبة على الدخل الإجمالي ، تؤثر بشكل مباشر في توجيه استثمارات هذه العقارات و كذا في الشراء من أجل القيام بعملية التأجير ، خاصة إذا علمنا أن معدل إخضاع ال عائدات الناتجة عن الإيجارات العقارية ذات الاستعمال التجاري و المهني يشكل أكثر من معدل إخضاع المداخيل المتأتية من إيجار العقارات المخصصة للسكن ، إضافة إلى الإعفاء التام للمداخيل المتأتية من إيجار السكنات للطلبة .

وإن حصل الضريبة على الدخل الإجمالي صنف الربوع العقارية يوزع كمايلي [37]م42مكرر المحدثه بموجب قانون المالية لسنة2008 [69]م2 :

*نسبة 50% لفائدة ميزانية الدولة .

*نسبة 50% لفائدة البلديات .

2.2.1.2. الضريبة على فائض القيمة

تعتبر الضريبة على فائض القيمة الناتجة عن التنازل عن العقارات المبنية و غير المبنية من قبيل

الضرائب على الدخل، و التي سنتناولها فيمايلي :

1.2.2.1.2. مفهوم فائض القيمة

لقد عرف المشرع الضريبي فائض القيمة في المادة 77 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة : " يعتبر فوائض قيمة ناتجة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبنية وغير المبنية فوائض القيمة المحققة فعلا من قبل الأشخاص الذين يتنازلون خارج نطاق النشاط المهني ، عن عقارات أو أجزاء من عقارات مبنية و عقارات غير مبنية ، و كذا الحقوق العقارية المرتبطة بهذه الأملاك " تم الغاءها بقانون المالية لسنة 2009 [70]م 8 .

و عليه فان فائض القيمة هو الفرق بين قيمة العقار و ذلك في زمن شراء ه أو إنشائه و زمن بيعه .

2.2.2.1.2. مجال تطبيق الضريبة

يقصد بمجال تطبيق الضريبة تحديد الأشخاص و العمليات الخاضعة للضريبة .

1.2.2.2.1.2. الأشخاص الخاضعين لهذه الضريبة

يخضع لهذه الضريبة كل الأشخاص الطبيعيين أ و المعنويين المتنازلين بمقابل ع ن عقاراتهم أو أجزاء منها بغض النظر عن جنسيتهم أو مقر إقامتهم الجبائي. غير انه لا تحسب الفوائض الناتجة عن التنازل بمقابل عن عقارات موجودة بالخارج ، إلا إذا وجدت اتفاقية دولية تنص على غير ذلك .

كما تخضع شركات الأشخاص للضريبة إذا كان هذا الفائض ناتج عن عملية خارجة عن نطاق النشاط المهني أو التجاري ، و تحصل هذه الضريبة باسم الشركاء المكونين للشركة أي كل شريك على حدى .

* غير انه تعفى من هذه الضريبة فوائض القيم الناتجة عن التنازل بمقابل عن عقارات أو أجزاء من عقارات الداخلة في إطار النشاط المهني أو التجاري لأنها متعلقة بالمهنة و بالتالي فهي نخضع للضريبة على الدخل الإجمالي صنف الإرباح التجارية و الصناعية .

* كما تعفى أيضا فوائض القيم الناتجة عن التنازل عن ملك عقاري تابع لتركة من اجل تصفية ارث شائع ، لأنه لا يوجد مقابل حتى يطرح منه ثمن الشراء .

غير أن المشرع الجزائري قد اخضع الهبات التي ترد على ال هبات التي ترد على العقارات أو الحقوق العينية العقارية المقدمة للأقارب ما بعد الدرجة الثانية للضريبة على فائض القيمة [37]م 77 المعدلة بقانون المالية لسنة 2003[60]م 11 و الملغاة بموجب قانون المالية لسنة 2009 [70]م 8

2.2.2.2.1.2. العمليات الخاضعة للضريبة

تختلف العمليات الخاضعة للضريبة باختلاف الأشخاص الذين يقومون بها ، فهناك عمليات يقوم بها الأشخاص الطبيعيين و أخرى يقوم بها الأشخاص المعنويون .

➤ العمليات التي يقوم بها الأشخاص الطبيعيون .

هناك ثلاثة أنواع من العمليات و هي : البيع ، المقايضة و القسمة .

- البيع

و هو عقد يلتزم بمقتضاه البائع بنقل ملكية شيء أو حق مالي آخر في مقابل ثمن نقدي [15]م351، و تدخل هنا جميع أنواع البيوع سواء كانت عن رضا أو عن طريق البيع في المزاد العلني أو غيرها، أما الوعد بالبيع فلا يدخل في تكوين أساس حساب الضريبة .

- المقايضة

هي عقد يلتزم به كل من المتعاقدين أن ينقل احدهما إلى الآخر على سبيل التبادل ملكية مال غير النقود [15]م413.

و تسري على الشخصين المتقايضين أحكام البيع ، و يعتبر المتقايض بائعا للشيء الذي قايض به و لا يهم إن كان الشيء المتقايض عليه متساوي القيمة أم لا فيحسب كل بيع على حدى .

- القسمة

هو عقد يهدف إلى وضع حد للملكية على الشيوع بواسطة تقسيم المال الشائع بين الشركاء [15]م713 .

و لا تدخل القسمة في حساب فائض القيمة إلا إذا كانت محل تنازل بمقابل أي أكثر من حق الوريث في القسمة ، و لا يحسب على أساس الضريبة إلا على القيمة الزائدة هذا إذا تعلق الأمر بقسمة التركة .

أما إذا كانت قسمة عادية فيحسب فائض القيمة المتحصل عليها من طرف كل شريك .

➤ العمليات التي يقوم بها الأشخاص المعنويون

و يمكن ملاحظة ثلاثة عمليات هي : البيع ، الحصص المقدمة ، تغيير الشركة .

- البيع

يخضع للضريبة على فائض القيمة الناتج عن بيع العقارات بمقابل أو أجزاء منها و المحقق من طرف الشركات و غير المدمج في النشاط التجاري أو الصناعي للشركة ، حيث تحسب هذه الفوائض على كل شريك على حدا .

- الحصص المقدمة للشركة

إن تقويم رأس المال و كذا الحقوق العقارية للشركة قد يفرز فرق بين قيمة الشراء و قيمة التنازل ، هذا الفائض في القيمة يخضع لهذه الضريبة .

- تغيير الشركة

إن تغيير الطبيعة القانونية لشركة الأشخاص يوجب التصفية للشركة الأولى و يحسب فائض القيمة عند البيع ، أما في حالة الإبقاء على نفس الشركة مع تغيير اسمها مثلا أو مقرها الجبائي فلا يشكل هذا فائضا في القيمة .

3.2.2.1.2. الأساس الخاضع للضريبة

و يقصد بذلك الفرق الايجابي بين سعر التنازل عن العقار بمقابل و سعر شرائه او قيمة إنشائه من طرف المتنازل [37]م78 المعدلة بقانون المالية لسنة 2000[59] و الملغاة بموجب قانون المالية 2009 [70]م8 .

* سعر التنازل

يقصد به سعر البيع ، و هو مجمل ما قد يحصل عليه البائع نظير تنازله عن الملك مع خصم الأعباء التي يتحملها خلال هذه العملية كالرسوم المدفوعة و المصاريف الأخرى .
كما تجدر الإشارة إلى أن ثمن التنازل المصرح به يمكن أن يكون محل إعادة تقويم من طرف الإدارة الجبائية إذا تبين عدم كفاية التصريح مقارنة بالقيمة التجارية الحقيقية .
* سعر الشراء أو قيمة الإنشاء

و يمثل المبلغ المدفوع لقاء حيازة العقار أو إنشائه و يتم حسابه بإضافة 8 % في السنة مراعاة لمصاريف الشراء و الصيانة لجعل سعر الشراء فعليا كمصاريف الموثق و الخبراء و المهن دسين... الخ .

فإذا كانت هذه المصاريف مبررة يتم إضافتها بدون أن يتجاوز نسبة 30 % من سعر الشراء أو قيمة الإنشاء ، أما إذا كانت غير مبررة فتقدر جزافيا من قبل الإدارة بنسبة 10 % من سعر الشراء المعاد تقييمه.

مما سبق فان فائض القيمة الناتجة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبنية و غير المبنية يساوي الفرق بين سعر التنازل المصحح (بعد التقويم) و قيمة الشراء المصححة او قيمة الإنشاء .

4.2.2.1.2. حساب الضريبة

تحسب الضريبة على فائض القيمة عند التنازل عن العقار و الثمن الذي بموجبه تم الحصول على العقار أو ثمن إنشائه ، و يخضع للضريبة على الدخل الإجمالي لعنوان سنة التنازل بنسبة 15 % .

غير انه يتم الحصول على فائض القيمة الخاضعة بتطبيق تخفيض على فائض القيمة الصافية حسب مدة الاحتفاظ بالملك المتنازل عنه والمحددة كمايلي [37]م79 الملغاة بموجب قانون المالية 2009 [70]م8 :

- إذا كانت مدة الاحتفاظ بالملك المتنازل عنه أكثر من 15 سنة من تاريخ تملك العقار أو إنشائه ، يطبق تخفيض قدره 100 بالمائة أي انه لا يخضع للضريبة على فائض القيمة .

- إذا كانت مدة الاحتفاظ بالملك المتنازل عنه ما بين 10 و 15 سنة من تاريخ تملك العقار أو إنشائه، فانه تخفض الضريبة بنسبة 80 بالمائة .

- إذا كانت مدة الاحتفاظ بالملك المتنازل عنه ما بين 6 و 10 سنوات من تاريخ تملك العقار أو إنشائه ، فإنه يطبق تخفيض قدره 60 بالمائة .
- إذا كانت مدة الاحتفاظ بالملك المتنازل عنه ما بين 4 و 6 سنوات من تاريخ تملك العقار أو إنشائه، فإنه يطبق تخفيض قدره 40 بالمائة .
- إذا كانت مدة الاحتفاظ بالملك المتنازل عنه ما بين 2 و 4 سنوات من تاريخ تملك العقار أو إنشائه ، فإنه تخفض الضريبة بنسبة 30 بالمائة .
- * و من هنا يتضح انه كلما طالت مدة الاحتفاظ بالعقار المتنازل عنه كلما ارتفعت نسبة التخفيض وهذا تشجيعا من المشرع الضريبي على استقرار المعاملات العقارية .

2.2. الضريبة على انتقال ملكية العقار

إن العقار ثروة لا تزول ، غير أن التنافس في طلب ملكيته أدى إلى ظهور العديد من الخلافات نجم عنها في غالب الأحيان نزاعات كثيرة ومعقدة ، و هو الأمر الذي دفع بالعديد من الدول إلى الاهتمام به لا سيما بمسألة نقل الملكية العقارية ، و ذلك بإيجاد الإطار الأمثل الذي يتم بموجبه تنظيم الملكية العقارية نظرا لما تكتسبه من أهمية بالغة .

إذ مما لا شك فيه أن العقارات بمختلف أنواعها سواء أكانت صناعية أو فلاحية أو عمرانية تلعب دورا هاما في مجال التنمية الاقتصادية ، فكلما تم تسيير آليات حركية للسوق العقارية بقواعد موضوعية وإجراءات شكلية يتجنب فيها التعقيد ، يتم تحفيز رؤوس الأموال المدخرة سواء أكانت بالداخل أو بالخارج و هو ما يعود فعلا على الاقتصاد الوطني بالازدهار و تسريع و تيرة التنمية .

لذلك فقد اعتنق المشرع الجزائري في سبيل تحقيق هذا الغرض مبدأ الرسمية منذ السبعينات بموجب قانون التوثيق رقم 70-91 و المؤرخ في 15/12/1970 [71] و الذي فرض بموجبه إفراغ كافة التصرفات الواقعة على العقار في قالب الرسمي تحت طائلة البطلان مستبعدا بذلك العقود العرفية من مجال التعاملات العقارية .

إن عملية نقل ملكية العقار لا تتسنى إلا بتدخل طرفين على الأقل و ذلك سواء بالتزام متبادل كعقد البيع و المبادلة ، وقد تكون من جانب واحد كالوصية أو عن طريق واقعة مادية كالميراث ومهما تكن التصرفات الناقلة للملكية فإنها تخضع إلى ضرائب مختلفة ، كحقوق التسجيل في مرحلة تسجيلها و رسم الإشهار العقاري في مرحلة شهرها .

و سندرس من خلال هذا الجزء :

خضوع انتقال الملكية العقارية لحقوق التسجيل .

ثم خضوع انتقال الملكية العقارية لرسم الإشهار العقاري .

1.2.2. خضوع انتقال الملكية العقارية لحقوق التسجيل

إن حقوق التسجيل هي ضرائب غير مباشرة تدفع للدولة لقاء عملية تسجيل العقود المختلفة [52] ص 171 كعقود نقل الملكية بمقابل من خلال البيع و المبادلات و هناك عقود تنقل الملكية بدون مقابل كالقسمة و الهبات ، وكذلك نجد الإيجارات التي لا تنتقل الملكية من خلالها بل يتم انتقال حق الاستغلال فقط .

1.1.2.2. مفهوم التسجيل

من خلال الأمر 105-76 المؤرخ في 1976/12/09 [38] الذي يتضمن قانون التسجيل يتضح أنه لم يعط تعريفا جامع مانعا لإجراء التسجيل ، بل اقتصر فقط على تبيان أهميته .

1.1.1.2.2. تعريف التسجيل

يعرف التسجيل بأنه : "شكلية منجزة من طرف موظف عمومي مكلف بالتسجيل حسب كفايات متعددة يحددها القانون" [72] ص 7 .

كما يعرف بأنه "إجراء يمثّل في تدوين عقد في سجل رسمي يمسكه موظفو التسجيل الذين يقبضون من جراء ذلك رسما جبائيا" [73] ص 118 .

كما عرف بأنه "إجراء جبائي يركز بتسجيل بعض العقود في سجلات رسمية بشرط دفع حقوق ملائمة للإدارة المكلفة بهذه المهمة" [74] ص 19 .

و عرف أيضا بأنه : "عملية أو إجراء إداري يقوم به موظف عام في هيئة عمومية و هو ذو أبعاد قانونية إذ يحدد تاريخ العقد و التصرفات و يسمح بمراقبة هذه الأخيرة ، و تبيان صحتها شكلا و مضمونا كما أن له أبعاد جبائية إخضاع التصرفات المعنية لضريبة تدعى : حق التسجيل" [75] ص 17 .

* من التعاريف السابقة نجد بأنها متشابهة ومن خلالها يمكن تعريف تسجيل العقارات على أنه ذلك الإجراء الذي يقوم به مفتش التسجيل عند تلقيه المحررات او التصرفات القانونية الواردة على العقار ، يقبض من جراء هذه العملية حقوق التسجيل المستحقة و ذلك بإتباع الكيفيات المحددة بموجب القانون [76] ص 9 .

و انطلاقا من ذلك يمكن استخلاص الخصائص القانونية للتسجيل وهي:

➤ إجراء إداري

حيث يتم على مستوى ادارة عمومية تدعى مفتشية التسجيل و التي تعتبر مصلحة عمومية ذات طبيعة إدارية جبائية تابعة لوزارة المالية وظيفتها تسجيل جميع التصرفات التي أخضعها القانون لإجراء التسجيل أو التي أراد أصحابها إعطائها تاريخ ثابت .

➤ يقوم به موظف عمومي

يقوم بعملية التسجيل موظف عام يدعى بمفتش التسجيل، و لا يجوز لأي موظف عمومي آخر ليست له صفة مفتش التسجيل القيام بهذا الإجراء ، ويقع في هذه الحالة تحت طائلة البطلان .

➤ إجراء ذو طابع إجباري و نهائي

و من هنا يبرز مبدأ سيادة الدولة ، لأن حقوق التسجيل هي بمثابة ضريبة تحصل لفائدة الدولة و في حالة التخلف عن دفعها يتعرض المكلف لعقوبات جبائية.

إضافة إلى أن مفتش التسجيل يرفض إجراء التسجيل إلى غاية دفع حقوقه طبقا للمادة 82 من قانون التسجيل حيث نصت على أنه : "إن رسوم العقود التي يجب تسجيلها ، تستخلص قبل إتمام الإجراءات ..."

➤ إجراء بمقابل

أي أن مفتش التسجيل يقوم بإقتطاع حقوق التسجيل مقابل القيام بخ دمة ألا و هي إجراء التسجيل لهختلف التصرفات الواجبة التسجيل .

2.1.1.2.2. تمييز التسجيل عن غيره من المفاهيم

سوف نميز التسجيل عن التوثيق و الشهر و القيد والضريبة.

➤ تمييز التسجيل عن التوثيق

إن التوثيق يقوم به ضابط عمومي هو الموثق الذي يقوم بتلقي كل أشكال المحررات و العقود التي يشترط فيها القانون صفة الرسمية .

و الفرق بين التسجيل و التوثيق ، هو أن التوثيق يقوم به ضابط عمومي هو الموثق ،في حين أن التوثيق نظمه الأمر رقم 70-91 الموافق ل 15 ديسمبر 1970 [71] ، أما التسجيل فنظمه الأمر رقم 76-105 المؤرخ في 09/12/1976 [38].

و تظهر العلاقة بين التوثيق و التسجيل في كون أن هذا الأخير تابع للتسجيل ، خاصة بالنسبة للتصرفات المنسوبة على عقارات ، باعتبار أن المشرع اشترط ان تكون هذه التصرفات مفرغة في طابع رسمي تطبيقا لنص المادة 324 مكرر 1 من القانون المدني .

إضافة إلى أن الموثق يقوم بتحصيل الحقوق و الرسوم بمختلف أنواعها لحساب الدولة من الأطراف الملزمين بتسديدها [77]م28، وبهذه الصفة يعتبر كعون لمفتشيه التسجيل .

➤ تمييز التسجيل عن الشهر العقاري

الشهر العقاري هو أحد إجراءات نقل الملكية و الحقوق العينية العقارية و ذلك طبقا لنص المادة 793 من القانون المدني التي تنص : "لا تنتقل الملكية و الحقوق العينية الأخرى في العقار سواء

كان ذلك بين المتعاقدين أو في حق الغير إلا إذا روعيت الإجراءات التي ينص عليها القانون وبالأخص القوانين التي تدير مصلحة شهر العقار "

يختلف التسجيل عن الشهر العقاري ، في كون أن التسجيل يتم لدى مفتشيه التسجيل أما الشهر العقاري فيتم في المحافظة العقارية .

كذلك الموظف المكلف بعملية التسجيل هو مفتش التسجيل ، أما المكلف بعملية الشهر هو المحافظ العقاري .

و عملية التسجيل نظمها قانون التسجيل الصادر بموجب الأمر رقم 105-76 المؤرخ في 1976/12/09 [38] ، أما عملية الشهر العقاري نظمت بموجب الأمر رقم 74-75 المؤرخ في 1975/11/12 [24] المتضمن إعداد مسح الأراضي العام و تأسيس السجل العقاري .

غير أن هناك أوجه تشابه بين التسجيل و الشهر العقاري باعتبار أن الغرض منها دفع رسوم لصالح الدولة فتكون على نوعين :

رسم التسجيل : تطبيقا لنص المادة الأولى من قانون التسجيل "تحصل رسوم التسجيل حسب الأسس وتبعا للقواعد المحددة بموجب هذا القانون" .

رسم الإشهار العقاري : طبقا لنص المادة 14/353 من قانون التسجيل : "يكلف المحافظون العقاريون ورؤساء مكاتب المحافظة بتحصيل رسم الإشهار العقاري" .

➤ تمييز التسجيل عن القيد

القيد هو إجراء قانوني تابع لعملية الشهر العقاري بحيث يتم قيد التصرفات القانونية لدى إدارة الشهر العقاري أي المحافظة العقارية ، و يكون بالنسبة للحقوق العينية التبعية كالرهن الرسمي ، حق التخصيص ، وحق الامتياز [74]ص24.

و الفرق واضح بين التسجيل و القيد في كون أن هذا الأخير يتم أمام المحافظ ظلة العقارية و يقوم به المحافظ العقاري و يكون بالنسبة للتصرفات العينية التبعية ، في حين أن التسجيل يتم أمام مفتشيه التسجيل و يكلف بإجرائه مفتش التسجيل .

➤ تمييز التسجيل عن الضريبة

الضريبة كما قلنا سابقا هي مبلغ نقدي .

أما التسجيل فيكون "مقابل إجراء خدمة" ألا و هي إجراء التسجيل ، كذلك تعتبر حقوق التسجيل ضريبة غير مباشرة كونها لا تمس المداخل و الثروات [35]ص50.

3.1.1.2.2. وظيفة تسجيل العقارات

إن وظيفة التسجيل في القانون الجزائري يمكن تجسيدها في وظيفتين أساسيتين، وظيفة جبائية وأخرى قانونية .

1.3.1.1.2.2. الوظيفة الجبائية لتسجيل العقارات

إن حقوق التسجيل تعتبر نوع من أنواع الضرائب العقارية و هو يقوم بالأهداف الآتية:

➤ الهدف المالي

إن الهدف الأساسي من تسجيل العقارات هو ذو طابع مالي ، بحيث تعتبر حقوق التسجيل من أهم

الضرائب غير المباشرة التي تعتمد عليها الدولة لمواجهة نفقاتها من أجل تسيير المرافق العمومية كما تسمح أيضا للدولة من إحصاء الممتلكات.

➤ الهدف الاقتصادي

إن رسوم التسجيل تعتبر من أهم المصادر لرأس المال ، وذلك من أجل الوصول إلى حالة الاستقرار الاقتصادي و تحقيق التوازن كما أن الإعفاءات الجبائية و الامتيازات الممنوحة لبعض القطاعات ما هي إلا مؤشر لتشجيع الاستثمار و بالتالي تطوير الاقتصاد .

➤ الهدف الاجتماعي

إن حقوق التسجيل تستخدم من أجل المساهمة في توزيع الدخل الوطني ، مما يتفق و العدالة الاجتماعية و إزالة الفروق الاجتماعية عن طريق فرض رسم مرتفع على الأغنياء و تخصيصه لزيادة دخول الفقراء و تحقيق الرفاهية العامة .

2.3.1.1.2.2. الوظيفة القانونية لتسجيل العقارات

بالإضافة إلى الوظيفة الجبائية للتسجيل هناك وظيفة أخرى قانونية ، باعتبار إجراء التسجيل يعد مرحلة من مراحل انتقال الملكية فهو يتوسط مرحلة التوثيق و الشهر العقاري .

كما أن إجراء التسجيل له دور في إثبات تاريخ العقود العرفية التي يقوم بتحريها الأطراف فيما بينهم دون تدخل من جانب الموظف العام أو الضابط العمومي [1]ص117 ، و في هذا الشأن فقد نصت المادة 328 من القانون المدني الجزائري على أنه : " لا يكون العقد العرفي حجة على الغير إلا منذ أن يكون له تاريخ ثابت و يكون تاريخ العقد ثابت ابتداء من يوم تسجيله... " .

و تتجلى أيضا الوظيفة القانونية للتسجيل في مراقبة مفتش التسجيل لمدى قانونية العقود سواء من حيث

من حيث الشكل أو من حيث المضمون .

2.1.2.2. التصرفات الواجبة التسجيل

إن عملية نقل الملكية تتم بعدة طرق منها ما هو بمقابل كالبيع مثلا، و منها ما هو دون مقابل كعمليات نقل الملكية بين الأحياء (الهبات) و عمليات النقل الناتجة عن الوفاة كالميراث، و يطبق على هذه العمليات رسم نسبي أو تصاعدي بحسب نص المادة 04 من قانون التسجيل .

* فالرسم النسبي هو ممثل بنسبة مئوية ثابتة تطبق على جميع العمليات من نفس النوع أي انتقال الملكية بمقابل . .

* أما الرسم التصاعدي فهو الذي يزداد بزيادة قيمة العقار فكلما زادت هذه القيمة زادت معها نسبة الرسم ، و يطبق هذا الرسم على عمليات انتقال الملكية بدون مقابل .

و ما يهمننا في هذا الفرع الرسوم النسبية و التصاعدية أما الرسوم الثابتة فالعقود الخاضعة لها لا تتعلق بالعقارات .

1.2.1.2.2. انتقال الملكية العقارية بمقابل

إن نقل الملكيات بعوض هي تلك العمليات المنجزة عن طريق تقديم مقابل الملكية للمالك من طرف المالك الجديد [72]ص9.

و لهذا سوف نتطرق إلى إجراءات تسجيل التصرفات الناقلة لكل أو لجزء من الملكية العقارية .

1.1.2.1.2.2. حالة نقل كل الملكية العقارية

تنتقل الملكية العقارية بصفة كلية من شخص إلى آخر إما عن طريق البيع أو المبادلة .

➤ بيع العقارات

طبقا لنص المادة 351 من القانون المدني الجزائري يعرف البيع بأنه :

"عقد يلتزم بمقتضاه البائع بأن ينقل للمشتري شيء أو حقا ماليا آخر في مقابل ثمن نقدي"

و عليه لكي يكون البيع خاضعا لحقوق التسجيل لا بد أن يكون تاما أي يجب أن يكون هناك تطابق للإيجاب و القبول بين البائع و المشتري بكل الأشياء ، كطبيعة العقد المراد إبرامه و على الشيء المبيع و على الثمن [75]ص57.

و فيما يتعلق بالبيع المنصب على العقار فلا تنتقل ملكيته إلى المشتري إلا بعد احترام الإجراءات الشكلية طبقا لنص المادة 793 من القانون المدني ، و هذا باعتبار العقارات تعتبر عنصرا أساسيا في الذمة المالية و التي تتعلق خصوصا بالملكية المبنية و غير المبنية (بنايات و أراضي).

* مجال تطبيق الرسم و أساس فرضه

يفرض الرسم على العقارات الموجودة في الجزائر حتى وإن تمت عملية البيع خارج الجزائر ، وكان البائع مقيما بالجزائر ، أما العقارات الموجودة في الخارج فتكون خاضعة للرسم إذا كان البائع مقيما في الجزائر و تمت عملية البيع بالجزائر .

إن الحقوق التي تقع على عاتق البائع و كذلك الرسوم التي يتحملها المشتري تحسب على أساس الثمن المصرح به في العقد ، وإذا كانت قيمة الرسم عالية ، يتم الحساب على أساس القيمة التجارية الحقيقية للعقار .

و يقصد بالثمن مبلغ النقود التي يتحصل عليها البائع من المشتري إما مباشرة أو بطريقة غير مباشرة [78]ص24 .

و إذا كان البيع يشتمل في أن واحد العقار بطبيعته و عقار بتخصيص فإن هذا الأخير يجب أن يكون موضوع ثمن خاص و تعيين مفصل و هذا طبقا للفترة الثابتة من المادة 27 من قانون التسجيل.

* حساب الرسم

يطبق الرسم على ثمن البيع الخاضع للضريبة و ذلك عند تحرير العقد ، و تختلف نسب الرسم حسب نوعية العملية .

-إن بيع العقارات يخضع لرسم التسجيل المقدر بنسبة 05% [38]م252 من قيمة البيع حيث يتحمل طرفا العقد هذه الضريبة بصفة تضامنية و بالتساوي و هذا طبقا للمادة 91 من قانون التسجيل .

-أما الوعد بالبيع فيخضع لمعدل رسم نسبي يقدر ب05% [76]ص32 غير أنه لا يعتبر الوعد بالبيع قانونيا و لا يطبق عليه المعدل إلا بتوفر الشروط الآتية :

- ✓ تعيين هوية المتعاقدين .
- ✓ تعيين العقار الموعود بالبيع .
- ✓ تحديد أصل العقار و الثمن المتفق عليه .
- ✓ تحديد النسب المقضي إلى الوعد بالبيع .

-كما تخضع العقود التي تتضمن نقل ملكية العقارات التي توجد في بلدان أجنبية إلى رسم قدره 3% حسب المادة 255 من قانون التسجيل .

-كما أن الحصص و الأنصبة الشائعة المكتسبة عن طريق بيع العقار الشائع بالمزاد تخضع لرسم قدره 3%، كما يحدد هذا الرسم بنسبة 1.5% إذا حصل الشراء من أحد المشتركين في الشيوخ، [38] م230 المعدلة بقانون المالية لسنة 1994 [52]م40 و قانون المالية لسنة 2000 [59]م26 و قانون المالية لسنة 2002 [54]م20.

* الإعفاء من رسم التسجيل

تعفى البيوع العقارية من رسوم التسجيل من العمليات الآتية [38]م258 :

-الاكتسابات العقارية التي يقوم بها الشباب المستثمر المستفيد من إعانة "الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب " قصد إنشاء نشاطات صناعية ، و هذا يعتبر كحافز من الحوافز التي تقدمها الدولة للمستثمرين بغرض توجيه الاستثمار في نشاطات ذات قيمة تعود على الدولة بالفائدة .

-كما تستفيد من هذا الإعفاء و بنفس الشروط الإكتسابات العقارية للهيئات العمومية في إطار التهيئة العقارية .

-المقتنيات العقارية للشركات التعاونية و الجمعيات الثقافية المعروفة بمنفعتها اللازمة لسير مصالحها وخدماتها الاجتماعية ، و هذا تشجيعا للبحث العلمي و لتحقيق التطور الاجتماعي .

-عمليات الشراء العقارية التي تقوم بها الجماعات المحلية ، من أجل تهيئة المناطق لتعميرها حسب الأولوية ، و هذا للقضاء على ظاهرة الضغط السكاني .

-عقود البيع من طرف ديوان الترقية و التسيير العقاري للموفرين شققا في عمارات جماعية مبنية ضمن نطاق التوفير من أجل السكن .

-العقود المتضمنة بيع البنايات أو أجزاء منها ذات الاستعمال السكني أساس ، و تعفى أيضا عمليات بيع البنايات ذات الاستعمال الرئيسي للسكن التي تنازلت عليها الدولة و البنايات العمومية للسكن حسب إجراء البيع بالإيجار و السكن الاجتماعي و التساهمي و السكن الريفي في [38]م7/258محدثا بموجب قانون المالية 2005 [68]م20.

-عقود نقل الملكية عن طريق التنازل عن الأملاك العقارية ذات الاستعمال السكني ، من قبل البنوك والمؤسسات المالية و المقنتاة من طرفها كضمان لعمليات تمويل اقتناء السكنات لصالح الخواص [38]م258 محدثة بموجب قانون المالية 2006 [79]م19 .

➤ مبادلة العقارات

المبادلة أو المقايضة هي عقد يلتزم به كل من المتعاقدين أي ينقل أحدهما إلى الآخر على سبيل التبادل ملكية مال غير النقود ، و هذا التبادل يكون محل عقار أو منقول .

● تسجيل عقد المبادلة

و هنا نميز من الناحية الجبائية بين : تبادل عقار مقابل عقار آخر الخاضع لحق التبادل ، و بين تبادل عقار مقابل منقول الذي يخضع لحق التمويل بعوض [72]ص35.

- مبادلة عقار بعقار

العقارات المتبادلة قد تكون لها نفس القيمة و قد تكون متباينة في القيمة و في هذه الحالة ينتج ميسمى

بالرجوع و هو الفرق بين القيمتين .

✓ مبلهله عقارين متساويين في القيمة

تخضع قيمة العقارات محل المبادلة إلى رسم قدره 2.5% ويحسب على قيمة أحد العقارين لأن القيمة نفسها ، و مهما كان نوع العقار فإنه يقدر حسب القيمة التجارية الحقيقية عند تاريخ نقل الملكية تبعا للتصريح التقديري المقدم من طرف الأطراف القائمة بالمبادلة .

غير أنه إذا كانت العقارات التي تم نقل ملكيتها (خلال السنتين اللتين سبقتا أو صاحبنا عقد المبادلة) موضوع مزايده إما من سلطة العدالة و إما طو اعية مع قبول الغير ، فإن الرسوم المستحقة لا يمكن أن تحسب على مبلغ يقل عن ثمن المزايده مع إضافة جميع الأعباء النقدية مالم يثبت بأن ما تضمنته العقارات قد طرأت عليها تغيرات خلال فترة قابلة أن تعدل القيمة ، و هذا ما نصت عليه الفقرة الثانية من المادة 19 من قانون التسجيل .

✓ مبلهله عقارين مختلفين في القيمة

في حالة عدم تساوي القيمة بين العقارين المتبادلين فإن فائض القيمة لأكبر حصة يعوض بتسديد مبلغ من النقود .

و تخضع هذه القيمة لرسم نقل ملكية العقارات لؤلء عوض المقدر ب5% و هذا سواء صرح أو لم

يصرح بها [78]ص59.

- مبادلة عقار بمنقول

تعتبر مبادلة عقار بمنقول بيعا في نظر القانون الجبائي ، بحيث يعد العقار هو المال موضوع البيع والمنقول ثمناله ، غير أنه إذا كانت قيمة العقار تفوق قيمة المنقول ، فحينئذ يمكن اعتبارها أساسا لتحديد قيمة الرسم على نقل ملكية العقارات لقاء عوض [78]ص60.

● الإغفاء من رسم التسجيل

تعفى بعض عمليات المبادلة من رسم التسجيل بالنظر إلى القائم بهذه العملية أو لموقع العقار منها:

- إغفاء مبادلات العقارات التي تقوم بها الدولة [38]م271 معدلة بموجب قانون المالية 2000 [59]م16.

- إغفاء مبادلة العقارات الريفية من رسوم التسجيل ، عندما تكون العقارات التي تمت مبادلتها موجودة في نفس البلدية أو في بلديات مجاورة [38]م305.

- إغفاء الولايات أو البلديات و المؤسسات العمومية للولاية أو البلدية من رسوم نقل الملكية لقاء عوض عندما تكون هذه الاكتسابات مخصصة للتعليم العام أو الإسعاف أو الحفاظ على الصحة الاجتماعية أو أشغال التعمير و البناء [38]م305.

2.1.2.1.2.2. حالة نقل جزء من الملكية العقارية

الأصل إن حق الملكية حق جامع بمعنى يجمع في يد صاحبه جميع السلطات على العقار المملوك وهنا نكون أمام ملكية تامة ، أما إذا امتلك شخص حقا عينيا أو أكثر مع احتفاظ المالك بحق الرقبة فنكون هنا بصدد ملكيته مجزأة .

و عليه سنتطرق إلى تسجيل حق الانتفاع و ملكية الرقبة باعتبارهما حقوق عينية ، و كذا تسجيل عقد الإيجار باعتباره ينشئ حقا شخصيا .

➤ تسجيل ملكية الرقبة و حق الانتفاع

حق الانتفاع هو حق عيني يخول صاحبه استعمال ملك الغير لمدة محددة تنتهي في جميع

الأحوال بموت المنتفع و هذا ما نصت عليه المادة 852 من القانون المدني ، في حين أتى قانون رقم 19-87 المؤرخ في 1987/12/08 [80] المتضمن آليات و طرق و ضبط كيفية استغلال الأراضي الفلاحية التابعة للأموال الوطنية الخاصة حيث حسب المادة 06 منه حق الانتفاع المخول للمنتجين هو حق دائم و قابل للانتقال عن طريق الإرث ، و هذا يدل على أن حق الانتفاع هو حق دائم و لا ينتهي بوفاة المنتفع .

- أما ملكية الرقبة فهي حق عيني ناتج عن التنازل عن أجزاء حق الملكية ، بحيث يمكن المستفيد من حق التملك من دون استعماله أو الاستفادة منه .

● أساس فرض الرسم

يخضع نقل ملكية الرقبة أو الانتفاع لقاء عوض لنفس النظام الجبائي المطبق على الملكية التامة الناجمة عنها .

و تحسب الرسوم على أساس الثمن المعبر عنه مع إضافة جميع الأعباء النقدية ، أو على أساس القيمة التجارية الحقيقية لهذه الحقوق إذا كانت مرتفعة .

غير أنه لا يترتب أي حق عند إتحاد حق الانتفاع بملكية الرقبة و هذا في حالة وفاة المنتفع أو انقضاء الوقت المحدد فيما يخص مدة الانتفاع ، أما في حالة إتحاد ملكية الرقبة و حق الانتفاع بواسطة تنازل أحد المنتفعين عن حقه للأخر بعوض أو تنازل كلاهما معا عن حقه لصالح الغي ريعتبر نقل ملكية لقاء عوض و يترتب حقوق التسجيل [78]ص31.

يخضع نقل ملكية الرقبة أو الانتفاع لقاء عوض لنفس النظام الجبائي المطبق على الملكية التامة الناجمة عنها .

● تحديد القيمة الخاضعة للرسم

تحدد قيمة الانتفاع و ملكية الرقبة الخاضعة لرسم التسجيل على أساس الأجزاء العشرية للملكية الكاملة

و وفقا لسن المنتفع كما هو مبين في المادة 2/53 من قانون التسجيل(أنظر الملحق رقم 07) .

و من خلال هذه المادة يتضح بأنه كلما زاد عمر المنتفع كلما زادت قيمة ملكية الرقبة و قلت قيمة الانتفاع .

➤ تسجيل عقد الإيجار

نصت المادة 467 من القانون المدني الجزائري على أن "الإيجار عقد يمكن المؤجر بمقتضاه المستأجر من الانتفاع بشيء لمدة محددة مؤجل بدل معلوم " .

من خلال هذا نجد أن حق المستأجر في الانتفاع بالشيء المؤجر حق شخصي ، يتطلب تدخل المؤجر ليتمكن المستأجر من هذا الانتفاع و ذلك طوال مدة الإيجار، فهذا الأخير لا يملك حقا عينيا على العين

المؤجرة طوال مدة الإيجار ، مثل حق الانتفاع ، و لأنه حق شخصي فهو منقول و لو كانت المنفعة متعلقة بعقار[81]ص35.

و من النتائج المترتبة عن كون حق المستأجر حقا شخصيا ما يلي :

- تصرف المستأجر في حق الإيجار يعد تصرفا في منقول ، حتى لو كانت العين المؤجرة عقارا .
- يكون الحجز على حق الإيجار حجزا على المنقول و ليس حجزا عقاريا حتى لو كانت العين المؤجرة عقارا .

- ينعقد الاختصاص في نظر دعاوي الإيجار إلى المحكمة التي يقع موطن المدعي عليه في دائرة اختصاصها و ليس محكمة أخرى حتى لو كان الإيجار واردا على عقار .

و عليه يمتد عقد الإيجار ليشمل الثروة العقارية بشقيها أي المبان ي و الأراضي ، وهو يخضع لشكلية التسجيل الإجبارية و هذا في أجل شهر من تاريخ تحرير العقد و هذا ما تنص عليه صراحة المادة 58 من قانون التسجيل : "يجب أن تسجل عقود الموثقين في أجل شهر ابتداء من تاريخ تحريرها .

و تسجل على الخصوص في الأجل المنصوص عليه في المقطع أعلاه :

- العقود التي تتناول نقل الملكية أو حق الانتفاع للأموال العقارية و المحلات التجارية و الزبائن أو التنازل عن إيجار أو عن الاستفادة بوعد الإيجار يتضمن الكل أو البعض من العقار.

- العقود التي تتضمن نقل حق التمتع بالأموال العقارية و المحلات التجارية .

* الإيجارات المحددة المدة

هي تلك الإيجارات التي تم تحديد مدتها باتفاق الطرفين أو التي يمكن الوصول إلى تحديد مدتها بدقة

- بالنسبة للعقود المتعلقة بإيجار المحلات التجارية أو المحلات ذات الاستعمال المهني أو التجاري

و التي تكون لمدة محددة تخضع لرسم نسبي يقدر ب 2% يحسب على أساس الثمن الكلي للإيجار مع إضافة التكاليف [38]م222.

و إن الحق الذي تم تعيينه على هذا الأساس لا يمكنه في أية حالة أن يكون أقل من الرسم الثابت المقدر في المادة 208 من قانون التسجيل ب 500دج .

و في جميع الحالات عندما لا تكون الأعباء مقدره في العقد نفسه أو في أسفله فتحدد فوراً بثلاث الثمن ، وفي هذه الحالة يجد الطرفان نفسهما محرومين نهائياً من إمكانية اعتبارها هذا التقدير الجزافي متجاوز للحد ، ومن جهة أخرى تبقى الإدارة مفوضة لإعداد عدم كفاية هذا التقدير الجزافي [38]م2/17 .

-أما بالنسبة لعقود إيجار المحلات ذات الاستعمال السكني فتحدد قيمة الرسم ب 500دج [38]م3/220 والمنصوص عليه في المادة 208 من قانون التسجيل .

* الإيجارات العمرية أو ذات المدة غير المحدودة

الإيجارات العمرية هي التي تم تحديد مدتها بحياة أحد الطرفين المؤجر أو المستأجر أما الإيجارات غير المحددة المدة هي تلك الإيجارات التي لم يتم في شأنها تحديد أي مدة [78]ص32 .

إن الإيجارات العمرية أو غير المحددة المدة لأحوال عقارية تخضع لنفس الحقوق و الرسوم المطبقة على نقل ملكية الأملاك المتعلقة بها بعوض [38]م220 معدلة بموجب قانون المالية 2002 [54]م8 ، والمنصوص عليها في المادة 252 من قانون التسجيل المقدر ب05%.

و تجدر الإشارة أن الإيجارات التي تكون مدتها غير محددة ، فإن القيمة الخاضعة للرسم تحدد برأسمال مكون من 10 أضعاف الثمن و الأعباء السنوية مع إضافة مبلغ مدخ و لوات النقود و الأعباء الأخرى ، عند الاقتضاء و ذلك دون التمييز بين الإيجارات التي تمت على رأسمال أو عدة رؤوس و هذا طبقاً للمادة 18 من قانون التسجيل .

* الإيجارات الطويلة الأمد

طبقاً للمادة 350 من قانون التسجيل فإن العقد المنشئ لإيجاره طويلة الأمد في الميادين (الحكر) حيث تطبيقها منصوص عليه بموجب القانون ، لا يخضع إلا للرسوم المعدة للإيجارات ذات الكراء لمدة محدودة المذكورة سابقاً .

و إن مختلف نقل الملكيات التي موضوعها فيما يخص الإيجار الطويلة الأمد ، إما حق المؤجر و إما حق المستأجر تخضع للأحكام المتعلقة بنقل ملكية العقارات من هذا القانون [38]م350.

* التنازل عن الإيجار

يعرف التنازل عن الإيجار بأنه نقل المستأجر جميع حقوقه و التزاماته الناشئة عن عقد الإيجار إلى شخص آخر يحل محله فيما يسمى التنازل له [81]ص202.

و على هذا الأساس فإن التنازل عن حق الإيجار لعقار أو الاستفادة بوعده إيجار المتعلقة بالعقارات تخضع لرسم قدره 5% طبقاً للمادة 221 من قانون التسجيل المعدلة بموجب المادة 18 من قانون المالية لسنة 2002 حيث نصت على أنه "يخضع لحق تسجيل قدره 5% ، كل تنازل عن حق في الإيجار أو لفائدة وعد بالإيجار يتعلق بكل أو بجزء من العقار ، سواء كان موصوفاً بثمن العتبة أو بتعويض المغادرة أو بصورة أخرى .

و يحصل هذا الحق على مقدار المبلغ أو التعويض المشروط من قبل المتنازل عنه المحدد في التصريح التقديري للأطراف ، إذا كانت الاتفاقية لا تتناول أي شرط صريح بمبلغ أو تعويض لصالح المتنازل ، أو إذا كانت المبلغ أو التعويض المشروط يقل عن القيمة التجارية الحقيقية للحق المتنازل عنه".

2.2.1.2.2. انتقال الملكية العقارية بدون مقابل

إن نقل الملكية العقارية بدون مقابل يمكن أن ينتج بعد الوفاة عن طريق الميراث كما يمكن أن يتم بين الأحياء في شكل هبة ، هاتين الطريقتين لنقل الملكية مجاناً تخضعان لنظامين ضريبيين متجاوران لاسيما فيما يخص التعريف والتخفيضات المطبقة عليهما .

1.2.2.1.2.2. نقل الملكية عن طريق الوفاة

إن نقل الملكية العقارية الذي يتم عن طريق وفاة شخص يكون إما عن طريق الميراث أو بواسطة وصية ، حيث أن الوفاة في حد ذاتها هي الطرف المتبع للضريبة إذ هي الحادثة التي تجعل الضريبة مستحقة ، و النظام الضريبي المطبق هو ذات النظام المعمول به عند تاريخ وفاة صاحب المال موضوع التركة [78]ص34 ، غير أن التركة تؤول إلى الورثة بعد حصرها وخص ديونها الممثلة في :

- مصاريف التجهيز و الدفن بالقدر المشروع و هذا ضماناً لدفن الميت و مراعاة لكرامته كإنسان .

-الديون الثابتة في ذمة المتوفى ، و تسبق الديون الممتازة ثم الديون المضمونة بتأمين عيني كالرهن الرسمي و الرهن الحيازي ، ثم الديون العادية و تدخل فيها أيضاً مصاريف التنفيذ .

-الوصية ، ذلك أن الوصية لا تنفذ إلا بعد وفاة المورث .

و بعد استيفاء الحقوق أعلاه فإن ما بقي من التركة يقسم بين الورثة ، بحسب نصيب كل وارث.

حيث أنه بالرجوع إلى قانون التسجيل نجد أنه نص في المادة 68 منه بأنه في حالة التصريح بغياب شخص يسمح للورثة ممارسة حقوقهم في الميراث و دفع حقوق التسجيل ، وفي حالة رجوع الغائب ترد الرسوم المدفوعة طبقاً لنص المادة 194 من قانون التسجيل .

➤ التصريح بالتركة و الأجل المحددة له

*التصريح بالتركة

يلتزم الورثة أو الموصى لهم و أوصيائهم بتقديم تصريح مفصل عن التركة و يكون ذلك على استمارة مطبوعة تقدمها إدارة الضرائب مجانا .

غير أنه فيما يخص العقارات التي توجد في دائرة مكاتب أخرى غير المكتب الذي قدم فيه التصريح فإن التعيين و الشمول و المساحة و كذلك القيمة يكون مفصلا بصفة متميزة بالنسبة لكل مكتب توجد في نطاقه هذه الأموال على استمارة تقدمها إدارة الضرائب و يوقعها المصرح [38]م171 (انظر الملحق رقم 08).

غير أن تصريحات نقل الملكية عن طريق الوفاة و المنصوص عليها في المقطع الأول أعلاه تحرر في نسختين عندما يصل المال الإجمالي للتركة إلى 10000 دج [38]م173 .

و مهما كانت طبيعة الأموال موضوع التركة فإن التصريح بها يجب أن يودع في:

-مكتب محل إقامة المتوفى إذا كان المتوفى مقيما بالجزائر.

-مكتب مكان الوفاة إذا كان المتوفى لا يقيم بالجزائر .

- المكتب المعين من قبل الإدارة إذا كان المتوفى غير مقيم بالجزائر و كانت الجزائر [38]م80.

* أجال اكتتاب التصريح

- المواعيد العادية : حسب المادة 65 من قانون التسجيل :

إن الأجل المحدد لتسجيل التصريحات و التي يجب على الورثة أو الموصى لهم تقديمها عن الأموال المستحقة لهم أو التي انتقلت لهم عن طريق الوفاة تحدد نسبة واحدة ابتداء من يوم الحيازة.

- المواعيد الاستثنائية : حسب نص المادة 66 من قانون التسجيل:

فإنه لا يسري أجل السنة الواحدة ابتداء من يوم الوضع في الحياة ، فيما يخص تركة محكوم عليه إذا كانت أموالا موضوعة تحت الحراسة للتركة التي وضعت عليها الحراسة لأي سبب كان أو لتركه مدافع عن الوطن إذا توفي وهو يؤدي واجبه و أخيرا التركة التي تركها الشخص على الشيوخ مع الدولة .

وفما يخص وفاة شخص صرح بغيابه فإن الميعاد هو سنة ابتداء من يوم إرسال الحيازة المؤقتة و هذا حسب نص المادة 68 من قانون التسجيل .

و فيما يخص جميع الأموال ا لموصى بها إلى الولايات و إلى جميع المؤسسات العمومية الأخرى أو ذات النفع العام ، فإن الأجل فيما يخص دفع رسوم نقل الملكية عن طريق الوفاة ، لا يسري مفعوله

بالنسبة لجميع الورثة أو الموصى لهم المعنيين بالتركة إلا ابتداء من اليوم الذي ثبت فيه السلطة المختصة في الطلب بالترخيص بقبول الوصي من دون أن يؤجل دفع الرسوم إلى ما بعد سنتين ابتداء من يوم وفاة صاحب التركة طبقا للمادة 69 من قانون التسجيل .

➤ الأموال الخاضعة للرسم

تقدر قيمة العقارات من طرف الورثة أو الموصى إليهم ، ويحدد الرسم على أساس المبلغ الكلي للتركة بعد طرح الخصوم و المصاريف المحددة قانونا و هذا من أجل تحديد القيمة الخاضعة للضريبة .

و تطبيقا لمبدأ إقليمية ضريبة نقل الملكية عن طريق الوفاة ، فهي ضريبة عينية تمس الأموال الواقعة في الجزائر فقط و بالتالي تكون ملزمة على كل الأموال الواقعة على الإقليم الجزائري و التي تم نقلها عن طريق الوفاة مهما كانت جنسية ، موطن أو محل إقامة المتوفى أو ورثته .

➤ حساب الرسم

يحصل حق نقل الملكية بسبب الوفاة بمعدل 5%، حسب كل الحصة الصافية العائدة إلى كل ذي حق [38]م 236 .

غير أنه تطبق تخفيضات عن هذا الرسم في الحالات الآتية .

- يخفض رسم تسجيل انتقال الملكية العقارية عن طريق الميراث بنسبة 10% عن كل ولد في كفالته أيا كان عدد أولاده [38]م 238 معدلة بموجب قانون المالية 2002 [54]م 21 .
و يطبق هذا الحكم أيضا على أولاد المالك القصر .

- يخفض رسم تسجيل انتقال العقارات عن طريق الميراث بنسبة 50% و هذا لصالح معطوبي عجزه الحرب و معطوبي العمل الذين أصابهم عجز بمقدار 60% ، و لكن من دون أن يتجاوز هذا التخفيض 5000 دج [38]م 241 المعدلة بقانون المالية سنة 1994 [52]م 43 .

➤ الإعفاء من الرسم

- يعفى الورثة من الأصول و الفروع و الزوج الباقي على قيد الحياة من دفع حقوق قل الملكية بسبب الوفاة على السكن الفردي الذي كان يشغله المالك و على ملحقاته المباشرة أيضا [38]م 236 معدلة بقانون المالية سنة 2004 [82]م 14 .

- كما يعفي هؤلاء الأشخاص من دفع حقوق نقل ملكية الأموال الصودعة لدى الصندوق الوطني للتوفير

و الاحتياط أو في حسابات "التوفير للسكن" [38]م 236 مكرر محدثة بموجب قانون المالية لسنة 1978 [28]م 85 و معدلة بقانون المالية سنة 1981 [84]م 67 .

2.2.2.1.2.2. نقل الملكية بين الأحياء

نقل الملكية بدون عوض بين الأحياء يتم في شكل هبة حيث نصت المادة 202 من قانون الأسرة الجزائري على أن: "الهبة تمليك بلا عوض"

➤ تعريف الهبة و شروطها

* تعريف الهبة

الهبة بين الأحياء هي عقد بواسطته يقوم الواهب بتقديم بدون رجعة شيء ما إلى شخص آخر يدعى الموهوب له الذي يقبله [72]ص26.

من هذا التعريف لا بد من توفر ثلاثة شروط حتى تستحق الهبة .

* شروط الهبة

- يجب أن يكون عقد الهبة مجاني: لا يشكل العقد هبة إلا إذا انصرفت نية الواهب نحو القيام بتبرع .
- قبول الموهوب له الشيء الموهوب : يجب أن تلقى الهبة قبولا صريحا من الموهوب له و إذا انتفى القبول اعتبر التصرف مجرد وعد بالهبة خاضع لرسم ثابت كالوعد بالبيع[64]ص91.
- من الناحية الشكلية يجب أن تكون في شكل رسمي : حيث تنص المادة 206 من قانون الأسرة على أنه: "تتعد الهبة بالإيجاب و القبول و تتم بالحيازة ، و مراعاة أحكام التوثيق في العقارات و الإجراءات الخاصة في المنقولات ، و إذا اختل أحد القيود السابقة بطلت الهبة "
- فضلا عن التوثيق فإنه يلزم إتباع إجراءات التسجيل قصد تحصيل الخزينة العمومية للجانب الضريبي وشهر العقد في المحافظة العقارية حتى تنتج الملكية أثرها بين المتعاقدين اتجاه الغير[17]ص91.
- غير أن تخلف شرط من هذه الشروط لا يؤثر في دفع الحقوق ، وهي تخضع فيما يخص أحكام التسجيل لنفس إجراءات و النسب المعمول بها في إرساء نقل الملكية عن طريق الوفاة[74]ص88.

➤ حساب الرسم

إن عقد الهبة الموثق أو العرفي يخضع لرسم تسجيل قدره 5% نغير أنه يحصل على الهيئات بين الأحياء الواقعة بين الأصول و الفروع و الأزواج رسم قدره 3% و هذا بموجب المادة 231 من قانون التسجيل المعدلة بموجب المادة 13 من قانون المالية لسنة 2004.

و تجدر الملاحظة أنه على عكس التحويلات عن طريق الوفاة ، بالنسبة للهبة فإن الأصول الصافية الخاضعة للرسم تساوي الأصول الإجمالي بدون إنقاص الخصوم .

➤ الإعفاء من الرسم

إن الهبة تخضع لنفس حالات الإعفاء الخاصة بنقل الملكية عن طريق الوفاة ، و قد نص المشرع على هذه الحالات في المواد من 239 إلى 242 و من 301 إلى 304 مكرر من قانون

التسجيل نذكر منها [34]ص164:

- تعفى من رسوم نقل الملكية مجانا ، الهبات المقدمة إلى المؤسسات العمومية الخيرية و شركات الإسعاف التعاونية وغيرها من الشركات المعترف بمنفعتها العمومية ، و التي تخصص مواردها إلى خدمات المساعدة .
- الهبات المقدمة إلى هيئات الشباب و التربية الشعبية المعترف بمنفعتها العمومية و التي تساعد الدولة .
- أملاك الوقف .
- تعفى من جميع رسوم التسجيل التبرعات التي تقدم إلى هيئات الضمان الإجتماعي .

- تعفى من دفع رسوم نقل الملكية مجانا الهبات المقدمة لإقامة نصب تذكارية تخليدا لحرب التحرير أو لتمجيد الجيش ، مهما كانت صفة الموهوب له مادامت إرادة الواهب تخليد ثورة التحرير .

-تعفى من رسوم نقل الملكية الهبات التي لا تتجاوز قيمتها مليون دينار جزائري و المقدمة من قبل أشخاص طبيعيين مقيمين لصالح مؤسسات مقيمة و معتمدة للبحث العلمي او جمعيات خيرية مصرح بمنفعتها العمومية .

3.2.1.2.2.القسم

القسم هي عقد يهدف إلى وضع حد للملكية على الشيوع بواسطة تقسيم المال الشائع بين الشركاء[15]م722.

و تخضع عقود القسم إلى حقوق التسجيل .تبعاً لقواعد و أحكام مقررة قانونا و القسم قد تكون محضة أو غير متساوية .

1.3.2.1.2.2.القسم المحضة

تعتبر القسم محضة عندما يتلقى الشريك حصة تساوي قيمة حقوقه في المال الشائع موضوع القسم ، و يرتبط استحقاق الرسم بتوفر ثلاثة شروط .

-وجود عقد قسم :حيث يجب أن تثبت قسمة الأموال الشائعة في محرر كتابي ، حيث إجراء القسم شفويا لا تنجم عليه رسوم .

-إثبات وجود الملك الشائع باستعمال وسائل الإثبات الكتابية .

2.3.2.1.2.2. القسمة غير المتساوية

في حالة ما إذا استفاد المتقاسم من قيمة تفوق قيمة حصته من المال الشائع و لإعادة التوازن بين الحصص يلزم المستفيد بدفع تعويض للمتقاسمين الآخرين و ذلك إما بتسديد مبلغ من المال أو بتحمل حصة من الديون تفوق الحصة المفروض تحملها ، و يمكن القول أن هناك "رجوع" عن قسمة غير متكافئة [78]ص57.

و من أجل استحقاق رسم الرجوع يجب توفر شروط :

- إذا كان هناك رجوع عن القسمة غير المتساوية .يلتزم فيه المتقاسم المستفيد بدفع مبلغ من المال و الذي يقدر على أساس المبلغ الزائد أو الرجوع .
- كما يمكن للمتقاسم تحمل حصة من الديون التي تزيد عن الحصة المقررة له .
- و يحسب رسم الرجوع على أساس قيمة هذه الديون الخصوم التي يتحملها المتقاسم نيابة عن الآخرين. كما يمكن إجراء المقاصة بين مبالغ الرجوع المدفوعة و المقبوضة ، و يحسب حسم الرجوع حينئذ على الفرق الناتج عن هذه المقاصة .

3.3.2.1.2.2. حساب الرسم

* في حالة القسمة المتساوية

إن قسمة العقارات بين الشركاء بالتساوي تخضع لرسم قدره 1.5% [38]م244 معدلة بقانون المالية لسنة 2002[54]م24 ، و تفسر ضئالة هذا الرسم لعدم وجود نقل للملكية لأن المتقاسم يعتبر مالك للحصة التي ألت إليه منذ أن أصبح مالكا في الشيوخ ، و بالتالي عقد القسمة ليس له إلا طابع تصريحي .

و يصفى رسم قسمة العقارات على أساس قيمتها التجارية الحقيقية عند تاريخ إنشاء عقد القسمة

* في حالة القسمة غير المتساوية

يحسب رسم الرجوع على أساس القيمة الزائدة التي يتحملها المستفيد نيابة عن الآخرين ، و تخصم مبالغ الرجوع من أموال القسمة ، و يفسر هذا الإجراء بأن نفس المبالغ ليس عليها

أن تخضع لرسم القسمة و رسم نقل الملكية في أن واحد [72]ص34

إذ أن الرجوع عن قسمة الأموال العقارية يخضع لرسم قدره 5% .

2.2.2. خضوع انتقال الملكية العقارية لرسم الإشهار العقاري

إن انتقال الملكية العقارية تستوجب القيام بعملية توثيق العقد أمام الموثق ثم تسجيله لدى مفتشية التسجيل و الطابع ، و أخيرا شهره في المحافظة العقارية .

1.2.2.2. مفهوم الشهر العقاري

يعرف الإشهار العقاري بأنه نظام قانوني ، له مجموعة من القواعد و الإجراءات يضمن بها حق الملكية العقارية و كذا الحقوق العينية العقارية الأخرى و جميع التصرفات القانونية الواردة على العقار [1]ص118 .

و يتم ذلك أمام المحافظة العقارية و من أجل هذا وجد نظامان أساسيان للشهر العقاري هما نظام الشهر الشخصي و نظام الشهر العيني .

1.1.2.2. أنظمة الشهر العقاري في الجزائر

يعتبر نظام الشهر الشخصي من أقدم أنظمة الشهر العقاري ، و تلاه نظام الشهر العيني .

1.1.1.2.2. نظام الشهر الشخصي

وفقا لهذا النظام تتم عملية الشهر على أساس أسماء طرفي التصرف الذي أنشأ الحق أو نقله ، دون حاجة إلى النظر إلى العقار محل التصرف .

و من خلال هذا فإن هذا النظام يتسم بسهولة إجراءاته و عدم تعقدها ، مما جعل الجزائر تتبناه قبل سنة 1975 .

2.1.1.2.2. نظام الشهر العيني

إن عملية الشهر وفقا لهذا النظام لا تتم على أساس أسماء الأشخاص الصادرة عنهم التصرفات، بل على أساس العقار المتصرف فيها و بالتالي فهو تأمين قانوني لكل المعاملات العقارية [85]ص21 لأنه يتطلب قبل إشهارها مراقبة جيدة للعقود و الحقوق المتضمنة نقل أو إنشاء أو تعديل حق الملكية ، بما يحقق الحجية في مواجهة طرفي العقد ، والغير على السواء .

و في هذا السياق نجد بأن المشرع الجزائري بهذا النظام و ذلك بصدور الأمر رقم 74/75 المؤرخ في 1975/11/12 [24] المتضمن إعداد مسح الأراضي العام و تأسيس السجل العقاري ، حيث نصت المادة 15 من هذا الأمر على أنه : "كل حق للملكية و كل حق عيني آخر يتعلق بعقار لا وجود له بالنسبة للغير إلا من تاريخ يوم إشهارهما في مجموعة البطاقات العقارية..." .

غير أنه من أجل تجسيدي هذا النظام لابد من تعميم عملية مسح الأراضي عبر كامل التراب الوطني و في انتظار الانتهاء من ذلك نجد بأن المشرع الجزائري لا يزال يطبق نظام الشهر الشخصي بالموازاة مع تطبيق نظام الشهر العيني .

2.1.2.2.2. وظيفة الشهر العقاري

إن الإشهار العقاري يلعب دورا هاما يتمثل في إعلام الغير حول الوضعية القانونية لعقار ما ، و أيضا حول الثروة العقارية لشخص ما ، فضلا على أنه يلعب دور مهم في التشريع الجزائري يتمثل أساسا في إتمام نقل الملكية حتى بين الطرفين المتعاقدين ، و بالتالي فهو يقوم ب :

-إعلام الغير بالتصرفات الواردة على العقار .

- دعم الائتمان العقاري .

- تسهيل تداول العقارات .

- ضمان سلامة التصرفات العقارية .

- تحديد الرصيد العقاري و بالتالي تسهيل تحديد الوعاء الضريبي .

2.2.2.2. رسم الإشهار العقاري

يقبض بمناسبة القيام بإجراء الإشهار في المحافظات ، رسم يدعى رسم الإشهار العقاري و الذي يسدد من قبل مقدم الطلب و يحصل مسبقا من قبل المحافظ العقاري .

1.2.2.2.2. مجال تطبيق رسم الإشهار العقاري .

يطبق رسم الإشهار العقاري على العمليات الآتية[38]م1/353 المعدلة بقانون المالية2004[82]م10 :

- العقود و القرارات القضائية المتضمنة نقل أو تكوين أو تصريح بحق ملكية عقارية

أو غيرها ما عدا ما استثني منها قانونا .

- قيد الرهون القانونية أو الاتفاقية أو حقوق التخصيص الرهنى ما عدا الإعفاءات المقررة بموجب القانون .

- كتابات الاستبدال و التخفيض و الشطب الكلي أو الجزئي التي تدون على هامش التسجيلات الموجودة باستثناء ما كان معفى منها بنص القانون .

2.2.2.2.2. الإغفاء من رسم الإشهار العقاري

لقد تم ذكر حالات الإغفاء بموجب المادتين 5-353 و المادة 6-353 من قانون التسجيل [38] و المعدلتان بموجب المادة 10 من قانون المالية لسنة 2004 [82] ، وهذه الحالات نذكرها على النحو الآتي:

1.2.2.2.2.2. الإغفاءات المنصوص عليها بموجب نص المادة 353-5 من قانون التسجيل :

- إجراءات الإشهار العقاري التي تقوم بها الدولة و الولاية و المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري الموضوعة تحت وصايتها ، و هذا بإعتبار الدولة ذات سيادة و هي التي تضع قواعد التشريع الضريبي .
- العقود المحررة للأموال العقارية الوقفية ، حيث أن قانون الأوقاف نص على إغفاء هذه الأموال من الضرائب و الرسوم بموجب نص المادة 44.
- العقود المحررة بمناسبة إجراء نزع الملكية العقارية للمنفعة العامة ، و هذا بإعتبار أن العقار يؤول إلى الدولة و يدرج ضمن أملاكها العمومية .
- كل الإجراءات المطلوبة من طرف ملتزم المساعدة القضائية ، و هذا مراعاة من المشرع الظروف الشخصية للمكلف .
- العقود المتعلقة بالإقتناءات العقارية التي تجريها البنوك و المؤسسات المالية التي يحكمها الأمر رقم 03-11 المؤرخ في 26/08/2003 [86] و المتعلق بالنقد و القرض ، في إطار الإيجار العقاري ، أو أي قرض عقاري مشابه تمنحه هذه البنوك لصالح المستثمرين .
- العقود المتعلقة بالمستثمرات الفلاحية وفق المادتين 12 و 46 من القانون رقم 87-19 المؤرخ في 08/12/1987 [80] الذي يحدد كيفية استغلال الأراضي الفلاحية التابعة للأموال الوطنية و تحديد حقوق المنتخبين و واجباتهم .
- العقود و الوثائق المبرمة من الجمعيات التعاضدية ، و هذا بالنظر إلى الطابع الاجتماعي و الخيري لهذه الجمعيات .
- العقود التي تبرمها شركات الكهرباء و الغاز المتعلقة بالاتفاقات التي تقوم بها لتميرر أنابيب الغاز أو أسلاك الكهرباء .
- العقود المتضمنة للإقتناءات و البيوع العقارية من طرف المتعهدين بالترقية العمومية أو الخواص من أجل إيجار برامج السكن و المستفيدة من الدعم المالي من الخزينة العمومية و لاسيما السكن الاجتماعي أو التساهمي و كذا السكن في إطار البيع بالإيجار و السكن الريفي ، و هذا للحد من أزمة السكن التي تشهدها الدولة [68]م22.

- بيانات الحلول ألتفاقي في حقوق الرهن لفائدة البنوك و المؤسسات المالية في إطار عمليات إعادة التمويل الرهني[68]م23.

2.2.2.2.2. الإغفاءات المنصوص عليها بموجب المادة 353-6 من قانون التسجيل :

هذه الإغفاءات نذكرها على النحو الأتي .

- القيود و التشتيطيات الخاصة بالرهنون القانونية ا لمعدة لفائدة البنوك و المؤسسات المالية ، ضمانا للقروض الممنوحة للفلاحين المنتجين ، لتمويل نشاطاتهم الفلاحية ، وهذا كله من أجل تدعيم الدولة للنشاطات الفلاحية .

- القيود و التشتيطيات الخاصة بالرهنون القانونية المعدة لفائدة البنوك و المؤسسات المالية ، ضمانا للقروض الممنوحة للخواص فرادي أو منظمين ضمن تعاونيات عقارية لغرض بناء مساكن ، و يعتبر هذا الإغفاء مساهمة من الدولة للتخفيف من أزمة السكن .

- العقود التي تبرمها التعاونيات العقارية التي أنشأت في إطار الأمر 76-92 تعفى من رسم الإشهار العقاري ، باعتبارها لا تسعى وراء تحقيق الربح .

- العقود المتضمنة بيع المساكن إلى المدخرين ، و المبنية في إطار الادخار السكني من قبل الهيئات العمومية المختصة .

- عقود المبادلات المتعلقة بالأراضي الفلاحية أو ذات الوجهة الفلاحي، وهذا تشجيعا للاستغلال الفلاحي

- عقود التنازل بين الشركاء في الشبوع المتضمنة الأراضي الفلاحية أو ذات الوجهة الفلاحية ، وهذا تشجيعا على تركيز الملكية الشائعة في يد مالك واحد ، وهذا يؤدي حتما إلى استقرار المعاملات التي ترد على العقار[34]ص172.

- العقود المعلقة بنقل الملكية و التي حررتها المؤسسات و الهيئات العمومية على أساس التسوية في إطار تطهير الممتلكات العقارية .

- العقود المبرمة لتسوية العمليات المبادر بها في إطار الأمر رقم 74/26 المؤرخ في 20/02/1974 [87] و المتضمن تكوين احتياطات عقارية لفائدة البلديات ، وهذا تطبيقا للمادة 86 من قانون 25/90 المؤرخ في 18/11/1990 المتضمن قانون التوجيه العقاري .

- عمليات التنازل عن الأملاك العقارية ذات الاستعمال السكني المنجزة في إطار المرسوم التنفيذي رقم 269/03 المؤرخ في 7/08/2003 ، الذي يحدد كفيات التنازل عن الأملاك العقارية التابعة للدولة و لدواوين الترقية و التسيير العقاري الموضوعة حيز الاستغلال قبل أول جانفي 2004 [68]م24.

- عمليات اقتناء المتعهدين بالترقية العموميين أو الخواص أراضي مستعملة كوعاء لإنجاز برامج سكنية تستفيد من الدعم المالي للدولة .

- عمليات التنازل عن أصول المؤسسات العمومية و المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري المحلة لفائدة العمال و كذا تلك المنجزة في إطار عمليات الخوصصة .

- عقود الملكية المبرمة ، في حالة عملية جماعية لتحقيق العقاري في إطار القانون رقم 07-02 المؤرخ في 2007/02/27، و المتضمن تأسيس إجراء لمعاينة حق الملكية العقارية و تسليم سندات الملكية عن طريق تحقيق عقاري [69]م16.

- الإجراء الأول الذي يتم في السجل العقاري والمتعلق بالمحلات ذات الاستعمال السكني الممسوحة والتابعة لدواوين الترقية و التسيير العقاري و القابلة للتنازل في إطار المرسوم التنفيذي رقم 269 /03 المؤرخ في 2003/08/07 ، الذي يحدد شروط و كفيات التنازل عن الأملاك العقارية التابعة للدولة ولدواوين الترقية و التسيير العقاري و الموضوعة قيد الاستغلال قبل أول جانفي سنة 2004 .

3.2.2.2.2 حساب رسم الإشهار العقاري

لقد حددت المادة 353 -2 من قانون التسجيل كيفية حساب رسم الإشهار العقاري كمايلي .

1.3.2.2.2.2 الرسوم النسبية

➤ رسم قدره 1%

تحسب على قيمة العقارات أو العقارات المصرح بها في الوثيقة التي تشهر بالنسبة للعقود حتى ولو كانت مثقلة بشرط واقف و الأحكام القضائية المتضمنة أو المعاينة بين الأحياء نقل أو تأسيس الحقوق العينية العقارية مشاعة أو غير مشاعة ماعدا الامتيازات أو الرهون العقارية .

كذلك عقود الوعد بالبيع التي يجب أن يذكر فيها تحت طائلة الرفض سعر البيع المتفق عليه و لأجل المحدد من قبل الأطراف لإتمام هذا البيع .

➤ رسم قدره 0.50%

تحسب على قيمة العقار أو العقارات المصرح بها في الوثيقة المتعين نشرها بالنسبة للعقود والقرارات القضائية التصريحية و الإيجارات و الإيصالات و التنازلات عن أجور الكراء ،

أو المزارعة ، وكذا عقود الشهرة المحررة بموجب المرسوم رقم 352/83 المؤرخ في 1983/05/21

2.3.2.2.2.2 الرسوم الثابتة

➤ رسم قدره 3000 دج

و يفرض هذا الرسم بالنسبة لقيود الرهون القانونية أو الاتفاقية أو حق التخصيص الرهنوي وتجديدها

وكذا كتابة الاستبدال و التخفيض و الشطب الكلي أو الجزئي ، المدونة في هامش التسجيلات الموجودة .

➤ رسم قدره 1000 دج

يحصل هذا الرسم بالنسبة لشهادات نقل الملكية عن طريق الوفاة و كذا التصريحات أو الاختيار بالمزايدة الحقيقية أو التصديق و التملك بمزاد طارئ بعد رسو سابق و بالمزايدات ، و عقود التقسيم المثبتة لتخصيص ممتلكات سبق تملكها مع وعد بالتخصص و كذا شهادات الحيازة طبقا للمادة 39 من قانون رقم 25/90 المؤرخ في 1990/11/8 [2] المتضمن التوجيه العقاري .

➤ رسم ثابت بالنسبة لطبيعة العقار

يطبق هذا الرسم بالنسبة للإجراء الأول في السجل العقاري و المتعلق بالعقارات الممسوحة .

حيث أن المحافظ العقاري بمجرد استلامه وثائق مسح الأراضي ،يقوم بترقيم العقارات الممسوحة في السجل العقاري ، وهذا الترقيم قد يكون مؤقتا كما قد يكون نهائيا .

* الترقيم المؤقت

يكون هذا الترقيم مؤقتا لمدة 4 أشهر و هذا بالنسبة للعقارات التي ليس لمالكها الظاهرين سندات ملكية قانونية ، و الذي يمارسون حيازة تسمح لهم باكتساب الملكية عن طريق التقادم المكسب ، و يتحول الترقيم المؤقت إلى نهائي بعد انقضاء مدة 4 أشهر إذا لم تقدم أي اعتراضات .

كما قد تكون مدة الترقيم سنتين بالنسبة للعقارات التي ليس لمالكها الظاهرين سندات كافية ، و عندما لا يمكن للمحافظ العقاري أن يبدي رأيه في تحديد حقوق الملكية .

غير أنه عمليا مدة الترقيم المؤقت تكون لمدة 5 سنوات [88] ص 136 ، وينتج عن القيام بهذا الترقيم دفع رسم ثابت يختلف باختلاف طبيعة العقار و كذا مساحته (انظر الملحق رقم 09) .

* الترقيم النهائي

يعتبر الترقيم نهائيا بالنسبة للعقارات التي يحوز مالكها سندات أو عقود طبقا للتشريع المعمول به في مجال الملكية العقارية .

و يترتب عن هذا الترقيم دفع رسم ثابت . قيمته أقل من قيمة الرسم المفروض على الترقيم المؤقت ، انظر (الملحق رقم 10) .

خاتمة

من خلال دراستنا لموضوع الضريبة على العقارات يمكننا أن نخلص إلى أن الضريبة العقارية ليس لها نظام قانوني مستقل بل هي جزء لا يتجزأ من الجباية العادية، و بهذا فهي تمثل مجموعة من الضرائب التي تمس العقار في حالته الثابتة عند مالكه أو عند انتقال ملكيته .

بحيث كان الهدف من تطرقنا لهذا الموضوع هو إبراز الدور الهام الذي تلعبه الضرائب العقاري كأداة في يد السلطات لتحقيق أهداف السياسة الجبائية و إعطاء الديناميكية اللازمة لتنشيط السوق العقاري .

ففي الجزائر نجد انه لا تزال الجباية البترولية تشكل الحصة الكبرى في المجال الضريبي و لكن تبقى عاجزة لوحدها عن تغطية مختلف أعباء الدولة و جماعاتها المحلية ، و من ثمة فان البحث عن مداخل أخرى أصبح حقيقة لا بد منها و من هنا تأتي الضرائب العقارية لتكملة هذا الدور .

غير أن الإصلاح الجاري في نظام الضريبة بصفة عامة و الضريبة العقارية بصفة خاصة ، الغرض منه تحقيق الدور المنوط بها بما يلائم التطورات الجارية في الجزائر من مردودية و عدالة اجتماعية ، ففيما يخص المردودية فنجد أنها ضعيفة مقارنة بالجبايات الأخرى كالجباية البترولية ، أما عن العدالة الاجتماعية فتعتبر الانشغال الكبير للمشرع الجزائري ، حيث سن عدة إجراءات و ذلك لتمكين المواطن من استغلال السكنات بأسعار معقولة و كذا بفرض ضرائب على ذوي الثروات العقارية الذين يدفعون قسط من ثرواتهم للدولة من اجل تغطية نفقاتها .

و من كل ما تقدم نستنتج بان الضرائب الواقعة على العقار لها موقع هام و حساس في النظام الجبائي الجزائري ، غير أن هاته المكانة التي تحتلها لا تمنع من ذكر الصعوبات التي تواجهها و المتمثلة في :

* صعوبة تحديد موقع العقار ضمن التوزيع الإقليمي و الجبائي و إحصاء الأشخاص الخاضعين للضريبة و يرجع هذا إلى عدم اكتمال عملية المسح العام للأراضي و التي تؤثر في تحديد المادة الخاضعة للضريبة .

* كما أن دور الضرائب المفروضة على العقارات مازال ضعيفا نظرا للإعفاءات و التلاعب بالمعدلات الضريبية بين تشديدها و تخفيضها ، مما يشجع على استفحال ظاهرتي الغش و التهرب الضريبيين .

* غياب ميكانزمات السوق العقاري القائم على العرض و الطلب بالإضافة إلى نقص المعلومات و غياب الشفافية في تسيير مختلف المعاملات العقارية مما يؤثر سلبا في تحديد القيمة التجارية الحقيقية في العقارات .

- ومن اجل تمكين الضريبة العقارية من بلوغ أهدافها ندرج بعض الاقتراحات الآتية:
- * القيام بالمسح الشامل للتراب الوطني و ذلك في إطار الإحصاء الجبائي و البحث عن المادة الخاضعة للضريبة .
 - * القيام بحملات التوعية و نشر دليل المكلف بالضريبة بهدف شرح أهداف الضريبة و رغبة الدولة في النهوض بالاقتصاد الوطني .
 - * العمل على تأسيس قيمة تجارية موحدة و مضبوطة في مجال العقارات .
 - * وضع مقاييس و توحيد معدلات الضرائب الواقعة على العقارات إلى المستوى الذي يضمن زيادة حركة السوق العقاري .
 - * تبسيط و توضيح الإجراءات و النصوص القانونية التي من شأنها تشجيع الاستثمار في مجال العقار مع منح تحفيزات مالية و جبائية في هذا الشأن .
 - * يجب أن تراعى الإصلاحات الجبائية الظروف الاجتماعية و السياسية التي تميز المجتمع الجزائري .

الملاحق

قائمة المراجع

- 1- حمدي باشا عمر: نقل الملكية العقارية، دار هومة للطباعة و النشر والتوزيع، دون طبعة، الجزائر، (2004).
- 2- القانون رقم 25-90 المؤرخ في 18/11/1990 يتضمن قانون التوجيه العقاري المعدل بالأمر رقم 26-95 المؤرخ في 25/12/1995 (ج ر عدد 55).
- 3- عبد الرزاق احمد السنهوري : الوسيط في شرح القانون المدني ، حق الملكية ، منشورات الحلبي الحقوقية ، المجلد الثامن ، الطبعة الثالثة ، لبنان ، (2000).
- 4- ليلي طالبة : الملكية العقارية الخاصة ، دار هومة للطباعة و النشر والتوزيع دون طبعة، الجزائر، (2010) .
- 5- سماعيل شامة : النظام القانوني للتوجيه العقاري، دار هومة للطباعة و النشر والتوزيع دون طبعة، الجزائر، (2003).
- 6- قانون رقم 30-90 المؤرخ في 01/12/1990 يتضمن قانون الأملاك الوطنية (جريدة رسمية عدد 52) .
- 7- المرسوم رقم 91-454 المؤرخ في 23/11/1991 يحدد شروط إدارة الأملاك الخاصة والعامة التابعة للدولة و تسييرها وتعيين كفاءات ذلك (جريدة رسمية عدد 60) .
- 8- المرسوم رقم 91-455 المؤرخ في 23/11/1991 المتعلق بجرد الأملاك الوطنية (جريدة رسمية عدد 60).
- 9- عمر يحيوي : نظرية المال العام ، دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع دون طبعة، الجزائر، (2002).
- 10- دستور الجزائر لسنة 1996 المعدل و المتمم (جريدة رسمية عدد 76) .
- 11- المرسوم رقم 93-03 المؤرخ في 01/03/1993 المتعلق بالنشاط العقاري الملغى بموجب القانون رقم 11-04 المؤرخ في 17/02/2011 الذي ينظم نشاط الترقية العقارية (جريدة رسمية عدد 14).

- 12- محمد حسين منصور : الحقوق العينية الأصلية ، دار الجامعة الجديدة ،دون طبعة، الإسكندرية، (2007).
- 13- القانون رقم 91-10 المؤرخ في 27/04/1991 المتعلق بالاقواف (جريدة رسمية عدد 21).
- 14- القانون رقم 02-10 المؤرخ في 14/12/2002 المعدل و المتمم لقانون الاوقاف(جريدة رسمية عدد 83).
- 15- الأمر رقم 75-58 المؤرخ في 26/09/1975 المتضمن التقنين المدني الجزائري المعدل و المتمم (جريدة رسمية عدد 87).
- 16- مجيد خلفوني : شهر التصرفات العقارية في القانون الجزائري ، دار هومة للطباعة والنشر و التوزيع ، الجزائر، (2008).
- 17- حمدي باشا عمر : عقود التبرعات ،دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع ،الجزائر،(2004).
- 18- المرسوم رقم 76-63 المؤرخ في 25/03/1976 المتعلق بتأسيس السجل العقاري (جريدة رسمية عدد 30).
- 19- الأمر رقم 71-73 المؤرخ في 08/11/1971 المتضمن قانون الثورة الزراعية و الملغى بموجب قانون التوجيه العقاري رقم 90-25 المؤرخ في 18/11/1990 (جريدة رسمية عدد 55).
- 20- القانون رقم 08-09 المؤرخ في 25/02/2008 يتضمن قانون الإجراءات المدنية و الإدارية (جريدة رسمية عدد 11).
- 21- القانون رقم 91-11 المؤرخ في 27/04/1991 المتعلق بنزع الملكية من اجل المنفعة العمومية (جريدة رسمية عدد 21).
- 22- المرسوم رقم 85-212 المؤرخ في 13/08/1985 الذي يحدد شروط تسوية أوضاع الذين يشغلون أراضي عمومية أو خاصة كانت محل عقود أو مباني غير مطابقة للقواعد المعمول بها (جريدة رسمية عدد 34).
- 23- القانون رقم 81-01 المؤرخ في 07/02/1981 المتضمن التنازل عن الأملاك العقارية ذات الاستعمال السكني او المهني او الحرفي (جريدة رسمية عدد 6).
- 24- الأمر رقم 75-74 المؤرخ في 12/11/1975 المتضمن إعداد المسح العام للأراضي و تأسيس السجل العقاري (جريدة رسمية عدد 92).

- 25- محمد جمال الذنبيات : الضريبة على العقارات المبنية، الدار العلمية الدولية للنشر و التوزيع، الطبعة الأولى ، عمان ، (2002).
- 26- يونس احمد البطريق : حامد عبد المجيد دراز :المالية العامة الضرائب و النفقات العامة،الدار الجامعية،دون طبعة، الإسكندرية .دون سنة نشر.
- 27- فوزي عطوي : المالية العامة و النظم الضريبية و موازنة الدولة ، منشورات الحلبي الحقوقية ، دون طبعة ،لبنان ، (2003).
- 28- عبد الأمير شمس الدين :الضرائب أسسها العلمية و تطبيقاتها العملية ، المؤسسة الجامعية للدراسات و النشر و التوزيع ، الطبعة الأولى، لبنان ،(1987) .
- 29- سوزي عدلي ناشد :المالية العامة ، منشورات الحلبي الحقوقية ، الطبعة الأولى ،لبنان،(2006).
- 30- خلاصي رضا :النظام الجبائي الجزائري الحديث ،جباية الأشخاص الطبيعيين و المعنويين دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع ،الجزء الأول،دون طبعة ،الجزائر ،(2009) .
- 31- محمد عباس محرزى:اقتصاديات المالية العامة ، ديوان المطبوعات الجامعية ،دون طبعة، الجزائر، (2003)
- 32- بوعون يحيياوي نصيرة :الضرائب الوطنية و الدولية،دار النشر للتعليم والتكوين،دون طبعة، الجزائر،(2010).
- 33- ناصر مراد : فعالية النظام الضريبي بين النظرية و التطبيق ، دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع،دون طبعة،الجزائر ،(2003) .
- 34- برحمانى محفوظ : الضريبة العقارية ،دراسة في القانون الجزائري و التشريعات المقارنة ،دار الجامعة الجديدة ،دون طبعة،الإسكندرية،(2009).
- 35- داود مراد،زيوش توفيق: ترشيد نظام الجباية العقارية في الجزائر ،مذكرة لنيل شهادة الدراسات العليا في الجباية،الدفعة 16 ،المدرسة الوطنية للضرائب ،القليعة،(2000- 2005) .
- 36- الأمر رقم 62-175 المؤرخ في 1962/12/31 المتضمن مواصلة العمل بللتشريع الفرنسي إلا ما يتنافى منه و السيادة الوطنية (جريدة رسمية عدد 02) .
- 37- الأمر رقم 76-101 المؤرخ في 1976/12/09 المتضمن قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة (جريدة رسمية عدد 102) .
- 38- الأمر رقم 76-105 المؤرخ في 1976/12/09 المتضمن قانون التسجيل (جريدة رسمية عدد 81).

- 39- كمال رزيق ، مسدور فارس : تقييم إصلاح النظام الجبائي ، مداخلة في الملتقى الوطني حول السياسة الجبائية الجزائرية في الألفية الثالثة ، جامعة سعد دحلب البليدة، 2003/05/12 ، صفحة من 162 إلى 168 .
- 40-قانون رقم 86-15 المؤرخ في 29/12/1986 المتضمن قانون المالية لسنة 1987(جريدة رسمية عدد 55).
- 41- القانون رقم 89-26 المؤرخ في 31/12/1989 يتضمن قانون المالية لسنة 1990 (جريدة رسمية عدد 1).
- 42- قدي عبد المجيد : النظام الجبائي الجزائري و تحديات الألفية الثالثة ، مداخلة في الملتقى الوطني حول السياسة الجبائية الجزائرية في الألفية الثالثة،جامعة سعد دحلب البليدة،2002/05/22،صفحة من 69الى 81 .
- 43- عادل فليح العلي : مالية الدولة ، دار زهران للنشر و التوزيع بدون طبعة،عمان ،(2008).
- 44- حسن عواضة ، عبد الرؤوف قطيش :المالية العامة الموازنة،الضرائب والرسوم ،دار الخلود للصحافة و الطباعة و النشر و التوزيع ، الطبعة الأولى ، لبنان ،(1995) .
- 45- مهدي محفوظ : علم المالية العامة و التشريع المالي و الضريبي ، دون دار النشر، الطبعة الرابعة، (2005) .
- 46- عب المنعم فوزي: المالية العامة والسياسة المالية ، دار النهضة العربية للطباعة والنشر،دون طبعة، لبنان، (1972).
- 47- حامد عبد المجيد دراز:الضرائب العقارية و التنمية الاقتصادية ،مؤسسة شباب الجامعة ، الطبعة الثانية،(1989).
- 48- السيد عطية عبد الواحد: الضرائب على الإيرادات العقارية ، دار النهضة العربية ،دون طبعة، القاهرة، (1993).
- 49-الأمر رقم 96-31 المؤرخ في 30/12/1996 المتضمن قانون المالية لسنة 1997(جريدة رسمية عدد 85) .
- 50- الأمر رقم 01-03 المؤرخ في 20/08/2001 المتعلق بتطوير الاستثمار (جريدة رسمية عدد 47).
- 51- طالبي محمد : اثر الحوافز الضريبية وسبل تفعيلها في جذب الاستثمار الأجنبي المباشر في الجزائر، مقال في مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا ،العدد السادس ،صفحة من 320 إلى 322 .

- 52- المرسوم رقم 93-18 المؤرخ في 1993/12/29 المتضمن قانون المالية لسنة 1994 (جريدة رسمية عدد 88).
- 53- حميد بوزيدة : التقنيات الجبائية ، ديوان المطبوعات الجامعية بدون طبعة، الجزائر ، (2007) .
- 54- القانون رقم 01-21 المؤرخ في 2001/12/22 يتضمن قانون المالية لسنة 2002(جريدة رسمية عدد 79).
- 55- القانون رقم 88-33 المؤرخ في 1988/12/31 يتضمن قانون المالية لسنة 89(جريدة رسمية عدد 54).
- 56- القانون رقم 97-02 المؤرخ في 1997/12/31 يتضمن قانون المالية لسنة 1998(جريدة رسمية عدد 89).
- 57- القانون رقم 80-12 المؤرخ في 1980/12/31 يتضمن قانون المالية لسنة 1981(جريدة رسمية عدد 54).
- 58- M.C.AINOUCHE :les nouveaux impôts, édition communication et publicité ,Alger ,1992 .
- 59- القانون رقم 99-11 المؤرخ في 1999/12/23 يتضمن قانون المالية لسنة 2000 (جريدة رسمية عدد 92).
- 60- القانون رقم 02-11 المؤرخ في 2002/12/24 يتضمن قانون المالية لسنة 2003 (جريدة رسمية عدد 86).
- 61- TIROUCHE FADHILA : la fiscalité immobilière ,mémoire de fin d'étude,13^{eme} promotion ,institut national des finances ,kolea,(1993-1998).
- 62- المرسوم رقم 93-01 المؤرخ في 19 / 01 / 1993 يتضمن قانون المالية لسنة 1993 (جريدة رسمية عدد 04).
- 63- مرسي السيد حجازي : النظم الضريبية بين النظرية و التطبيق ، الدار الجامعية بدون طبعة، الإسكندرية،دون سنة نشر .
- 64- حبيب فاطمة : الجباية العقارية، مذكرة ماجستير قانون المؤسسات،معهد الحقوق و العلوم الإدارية، جامعة بن عكنون ،الجزائر،(2001_2002).

- DIRECTION GENERALE DES IMPOTS, le système fiscale Algérien -65
, les éditions du sahel ,Alger ,(2010) .

66- القانون رقم 95-27 المؤرخ في 30/12/1995 يتضمن قانون المالية لسنة 1996 (جريدة رسمية عدد 82) .

67- القانون رقم 98-12 المؤرخ في 31/12/1998 يتضمن قانون المالية لسنة 1999 (جريدة رسمية عدد 98) .

68- القانون رقم 04-21 المؤرخ في 29/12/2004 يتضمن قانون المالية لسنة 2005 (جريدة رسمية عدد 85) .

69- القانون رقم 07-12 المؤرخ في 30/12/2007 يتضمن قانون المالية لسنة 2008 (جريدة رسمية عدد 82) .

70- القانون رقم 08-21 المؤرخ في 30/12/2008 يتضمن قانون المالية لسنة 2009 (جريدة رسمية عدد 74) .

71- الأمر رقم 70-91 المؤرخ في 15/12/1970 يتضمن تنظيم التوثيق (جريدة رسمية عدد 107) .

72- DIRECTION GENERALE DES IMPOTS: ,guide fiscale de l'enregistrement, les éditions du sahel,(2010) .

73- IBTISSEM GARRAM :terminologie juridique dans la législation Algérienne ,lexique français-arabe ,palais des livres ,Blida,(1998).

74- خالد رمول، أدوة اسيا :الاطار القانوني و التنظيمي لتسجيل العقارات في التشريع الجزائري ، دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع ،دون طبعة، الجزائر ،2008 .

75- AMAR GUELIMI :fiscalité de l'enregistrement ,aspects juridiques et économiques, office des publications universitaire ,ALGER,(1992).

76- بوقرة العمرية: التسجيل العقاري لدى مفتشية التسجيل و الطابع، مذكرة لنيل شهادة ماجستير، جامعة سعد دحلب ،كلية الحقوق، البلدية،(2007) .

77- القانون رقم 88-27 المؤرخ في 12/07/1988 المعدل و المتمم بموجب القانون 06-02 المؤرخ في 20/02/2006 المتعلق بتنظيم التوثيق (جريدة رسمية عدد 14) .

- 78- عمر قليمي :الدليل العملي في التسجيل و الطابع ، معهد الاقتصاد الجمركي و الجبائي الجزائري التونسي ، القليعة ،(1990) .
- 79- قانون رقم 05-16 المؤرخ في 31/12/2005 يتضمن قانون المالية لسنة 2006 (جريدة رسمية عدد 85) .
- 80- القانون رقم 87-19 المؤرخ في 08/12/1987 يتضمن كيفية استغلال الأراضي الفلاحية التابعة للأملاك الوطنية الخاصة و تحديد حقوق المنتجين و واجباتهم الملغى بموجب القانون رقم 10-03 المؤرخ في 15/08/2010 الذي يحدد شروط استغلال الأراضي الفلاحية التابعة للأملاك الخاصة للدولة (جريدة رسمية عدد46).
- 81- هلال شعوة : الوجيز في شرح عقد الإيجار في القانون المدني ، الجسور للنشر و التوزيع ، الطبعة الأولى ، الجزائر، (2010) .
- 82- القانون رقم 03-22 المؤرخ في 28/12/2003 يتضمن قانون المالية لسنة 2004(جريدة رسمية عدد 83).
- 83- القانون رقم 77-02 المؤرخ في 31/12/1977 يتضمن قانون المالية لسنة 1978 (جريدة رسمية عدد 83).
- 84- القانون رقم 80-12 المؤرخ في 31/12/1980 يتضمن قانون المالية لسنة 1981 (جريدة رسمية عدد 54) .
- 85- خالد رمول :المحافظة العقارية كآلية للحفاظ العقاري في التشريع الجزائري ، نشر و توزيع قصر الكتاب ،البلدية،(2001).
- 86- الأمر رقم 03-11 المؤرخ في 26/08/2003 المتعلق بالنقد و القرض المعدل و المتمم بموجب القانون رقم 10-10 المؤرخ في 27/10/2010 (جريدة رسمية عدد 66).
- 87- الأمر رقم 74-26 المؤرخ في 20/02/1974 المتضمن تكوين احتياطات عقارية لصالح البلديات الملغى بموجب قانون التوجيه العقاري رقم 90-25 المؤرخ في 18/11/1990(جريدة رسمية عدد55) .
- 88- جمال بوشنافة : شهر التصرفات العقارية في التشريع الجزائري،دار الخلدونية للنشر و التوزيع، دون طبعة،الجزائر، (2006).