

جامعة سعد دحلب - البليدة

كلية الحقوق

قسم القانون الخاص

# رسالة دكتوراه في القانون

تخصص القانون العقاري

الإطار القانوني والتنظيمي للضريبة

العقارية في التشريع الجزائري

من طرف

**محفوظ برحماني**

أمام اللجنة المشكلة من

د. بن رقية بن يوسف أستاذ محاضر جامعة سعد دحلب البليدة رئيسا

د. بن شنياتي حميد أستاذ تعليم عالي جامعة الجزائر مشرفا ومقررا

د. قاسم العيد أستاذ محاضر جامعة سيدي بلعباس عضوا مناقشا

د. كتو محمد الشريف أستاذ محاضر جامعة تيزي وزو عضوا مناقشا

د. رزيق كمال أستاذ محاضر جامعة سعد دحلب البليدة عضوا مناقشا

البليدة، ديسمبر 2007

## شكر

الشكر و الحمد لله تعالى على توفيقه لي في هذا العمل

إلى الأستاذ الدكتور بن شنيبي حميد على الدعم والمساندة والنصح .  
إلى زوجتي التي وفرت لي الراحة والدعم من أجل إنجاز هذه الرسالة .  
إلى كل زملائي في المهنة بكلية الحقوق بجامعة سعد دحلب البليدة.  
إلى كل من قدم لي يد المساعدة من قريب أو من بعيد.

## ملخص

يساعدنا على تحديد مفهوم الضريبة العقارية والخصائص التي تميزها عن غيرها من الضرائب، البحث في الإيرادات التي تحصل عليها الخزينة العامة من الجباية العقارية يلزم علينا تحديد الضرائب العقارية و تتبع تطورها عبر التاريخ وصولاً إلى ما هي عليه الآن، وصولاً إلى تحديد نطاقها من خلال العقارات التي تشملها و ما يمكن أن تمتد إليه من ضريبة على دخل هذه العقارات وكذا التصرفات التي تقع على العقار.

منذ القديم عرفت العقارات بأنها مصدر الثروة المالية لذلك كانت أنظمة الحكم تفرض على مالكي العقارات ضرائب يدفعونها لقاء محافظتهم على ملكيتهم لها، وفي وقتنا الحالي تراجعت أهمية ملكية العقارات أمام ظهور أنواع جديدة من الأموال التي تفوق قيمتها قيمة العقارات بكثير إلا أنه وبالرغم من هذا التراجع تبقى الملكية العقارية مصدر للثروة ووعاء لعدة أنواع من الضرائب ، بالرغم من ذلك ف تعد العقارات مصدر للجباية تعتمد عليه الدولة في تغطية جانب من نفقاتها

يتحدد مجال تطبيق الضريبة العقارية بتحديد العناصر التي تقوم عليها هذه الضريبة، وهي المكان، الزمان، مادة الضريبة والمكلف بالضريبة، فالعنصر المكاني هو المجال الجغرافي أو النطاق الإقليمي لتطبيق الضريبة أي سريان الضريبة من حيث المكان، والعنصر الزمني يعني الوقت الذي تجب فيه الضريبة أي سريان الضريبة من حيث الزمان، والعنصر المادي ويقصد به المادة الخاضعة للضريبة أي النطاق الموضوعي لتطبيق الضريبة العقارية أو النطاق النوعي للضريبة، أما العنصر الشخصي فيعني المكلف بالضريبة أي نطاق سريان الضريبة من حيث الأشخاص

إن فرض الضريبة العقارية يقتضي وجود علاقة بين الدولة ، و مالك العقار أو المنتفع ، وقيام العلاقة على انعدام التكافؤ سواء من الناحية الاقتصادية أو من ناحية الامتياز بالسلطة، يترتب عنه في بعض الأحيان وقوع إدارة الضرائب في الخطأ عند ربط هذه الضريبة من جهة، قد ينشأ بمناسبة تحديد وعاء الضريبة العقارية أو مراقبة المكلف بها أو أثناء تحصيلها، نزاعاً بين إدارة الضرائب والمكلف بالضريبة

## قائمة المختصرات

ص: صفحة .

ص ص : صفحة من إلى .

م<sup>2</sup>: متر مربع .

مم : ملي متر .

ث : ثمن التنازل عن العقار .

ف : الفرق الإيجابي للتنازل عن العقار .

د.ج : دينار جزائري .

ج.ر : الجريدة الرسمية .

P: page .

O.P.Cit: ouvrage précédente cité.

## الفهرس

7	.....	مقدمة
11	.....	الفصل 1 : تحديد نطاق الضريبة العقارية
11	.....	1 . 1 : تحديد الضريبة العقارية
12	.....	1 . 1 . 1 : تطور الضريبة العقارية
12	.....	1 . 1 . 1 . 1 : الضريبة العقارية عبر الحضارات
13	.....	1 . 1 . 1 . 1 : الضريبة العقارية في الحضارات القديمة
16	.....	1 . 1 . 1 . 2 : الضريبة العقارية في الشريعة الإسلامية
19	.....	1 . 1 . 2 : التطور التاريخي للضرائب العقارية في الجزائر
20	.....	1 . 1 . 2 . 1 : الضريبة العقارية في الجزائر قبل 1962
27	.....	1 . 1 . 2 . 2 : الضرائب العقارية في الجزائر بعد الاستقلال
32	.....	1 . 2 : مفهوم الضريبة العقارية
32	.....	1 . 2 . 1 : تعريف الضريبة العقارية
33	.....	1 . 1 . 2 . 1 : التعريف العام للضريبة وتمييزها عن الرسم
35	.....	1 . 2 . 1 . 2 : تعريف الضريبة العقارية
40	.....	1 . 2 . 2 . 1 : خصائص الضريبة العقارية
41	.....	1 . 2 . 2 . 1 . 1 : ضريبة مباشرة عينية
45	.....	1 . 2 . 2 . 2 : ضريبة تفرض على أساس الدخل المقدر
47	.....	1 . 2 . 2 . 3 : ضريبة نوعية سنوية
49	.....	1 . 2 : نطاق سريان الضريبة العقارية
49	.....	1 . 2 . 1 : النطاق المكاني والزمني لسريان الضريبة العقارية
50	.....	1 . 2 . 1 . 1 : النطاق المكاني لسريان الضريبة العقارية
51	.....	1 . 2 . 1 . 1 . 1 : إقليمية القوانين المطبقة على الضريبة العقارية
54	.....	1 . 2 . 1 . 1 . 2 : التنازع الإقليمي للقوانين الضريبية

58	.....	2.1.2.1 : النطاق الزمني لسريان الضرائب العقارية
58	.....	2.1.2.1.1 : العنصر الزمني في الضريبة العقارية
63	.....	2.1.2.2 : دخول التشريع الضريبي حيز التطبيق
67	.....	2.2.1 : النطاق الموضوعي لسريان الضريبة العقارية
68	.....	2.2.1.1 : نطاق سريان الضرائب على الملكية العقارية
68	.....	2.2.1.1.1 : نطاق سريان الضريبة على العقارات المبنية وغير المبنية
88	.....	2.2.1.2 : نطاق سريان الضريبة على الدخل الناتج عن الملكية العقارية
95	.....	2.2.2.1 : نطاق سريان الضريبة على نقل الملكية العقارية
96	.....	2.2.2.1.1 : حقوق التسجيل الخاصة بالملكية العقارية
107	.....	2.2.2.2.1 : رسم الإشهار العقاري
114	.....	خلاصة الفصل 1 :
115	.....	2 : ربط الضريبة العقارية
116	.....	2.1 : آثار ربط الضريبة العقارية
116	.....	2.1.1 : علاقة مديونية بين المكلف وإدارة الضرائب
117	.....	2.1.1.1 : المكلف بالضريبة العقارية
117	.....	2.1.1.1.1 : تحديد المكلف بالضريبة
122	.....	2.1.1.2 : حقوق والتزامات المكلف بالضريبة العقارية
132	.....	2.1.1.2.1 : تحصيل الضريبة العقارية
133	.....	2.1.1.2.1.1 : طرق تحصيل الضريبة العقارية
152	.....	2.1.1.2.2 : ضمانات تحصيل الضريبة العقارية
170	.....	2.1.2 : التهرب من الضريبة العقارية
171	.....	2.1.2.1 : ماهية التهرب عن دفع الضريبة العقارية
172	.....	2.1.2.1.1 : ماهية التهرب الضريبي
183	.....	2.1.2.1.2 : أنواع التهرب الضريبي
187	.....	2.1.2.2 : أسباب التهرب وطرق مواجهته
188	.....	2.1.2.2.1 : أسباب التهرب الضريبي
195	.....	2.1.2.2.2 : مكافحة التهرب الضريبي
204	.....	2.2 : منازعات الضريبة العقارية

204	.....	2.2.1 : مفهوم المنازعة الضريبية
205	.....	2.2.1.1 : مفهوم المنازعة الضريبية
206	.....	2.2.1.1.1 : تعريف المنازعة الضريبية
209	.....	2.2.1.1.2 : التكيف القانوني للمنازعة الضريبية
212	.....	2.2.1.2 : نشأة المنازعة الضريبية و جهة الفصل فيها
212	.....	2.2.1.1 : مصدر المنازعة الضريبية
215	.....	2.2.1.2 : الجهة المختصة بالفصل في المنازعة الضريبية
218	.....	2.2.2 : مراحل الفصل في المنازعة الضريبية
218	.....	2.2.2.1 : الفصل الإداري للنزاع في الضريبة العقارية
219	.....	2.2.2.1.1 : الإجراءات الإلزامية
227	.....	2.2.2.1.2 : الإجراءات الاختيارية
236	.....	2.2.2.2 : الفصل القضائي للنزاع في الضريبة العقارية
237	.....	2.2.2.2.1 : رفع الدعوى أمام الغرفة الإدارية بالمجلس القضائي
242	.....	2.2.2.2.2 : السير في الخصومة
253	.....	خلاصة الفصل 2
254	.....	الخاتمة
258	.....	الملاحق
264	.....	قائمة المراجع

## مقدمة

إن الدول لا تعتمد على وجه واحد من أوجه الإيراد بل تستمد ما هي في حاجة إليه من المال من مصادر متعددة، أبرز هذه المصادر تتمثل في الضرائب، و للضريبة مفهومان الأول اقتصادي والثاني قانوني.

فالضريبة بالمفهوم الاقتصادي هي القيم النقدية التي تقطعها الدولة أو الجماعات المحلية من الأشخاص لتغطية النفقات العامة. أما المفهوم القانوني للضريبة فهي دين للدولة أو الجماعات المحلية على المكلف بدفعها ، وعلاقة المديونية هذا لها أحكام خاصة تختلف أساسا عن علاقة المديونية في القانون الخاص، بحيث تتدخل الدولة بوضع قواعد قانونية لضبط هذه العلاقة ، ويطلق على هذه القواعد مصطلح التشريعات الضريبية ، وهي نوعان :

الأولى تتعلق بالجانب الموضوعي ، والمتمثل في تحديد الضرائب وتبيين كيفية نشوء الحق في الضريبة وطرق حسابها وحق الدولة والجماعات المحلية في اقتطاعها ، كما تبين حقوق وامتيازات السلطة الضريبية التي تمكنها من تنفيذها مباشرة عند الاقتضاء.

أما النوع الثاني من القواعد القانونية فيتعلق بالجانب الشكلي ، أي القواعد المتعلقة بالمنازعات الضريبية .

ويدخل القانون الضريبي ضمن فروع القانون العام ، لأن وجود الدولة هذا أو إحدى هيئاتها المحلية تكون في علاقتها مع المدين بالضريبة صاحبة سلطة عامة ، وتقصد إلى حماية وتأمين مصالح عامة، فالعلاقة بين الخزينة العامة وإدارة الضرائب من جهة والأشخاص المكلفين بالضريبة من جهة أخرى ، تظهر فيها إدارة الضرائب بمظهر السلطة العامة وتمتاز بامتيازاتها ويرى أغلب الفقهاء أن القانون الضريبي هو فرع من فروع القانون الإداري .



وتقسم الضرائب عموماً إلى ضرائب مباشرة وضرائب غير مباشرة ، فالضريبة المباشرة تطبق على الأشخاص سواء الطبيعية أو الاعتبارية أما الضرائب غير المباشرة فتتعلق بالوقائع و التصرفات القانونية التي تقوم بها الأشخاص وهناك تقسيم آخر إلى ضرائب على رأسمال وضرائب على الأرباح ، كما تقسم أيضاً إلى ضرائب على الأشخاص وضرائب على الأموال .

والضريبة في الوقت الحالي تتخذ الأموال وعاء لها ، وفي الغالب تكون العقارات أهم الأموال، من أجل ذلك عنيت الملكية العقارية في الجزائر بمجموعة من النصوص لتنظيمها ووضع أرضية لفتح سوق عقارية يفرسها التوجه الاقتصادي للبلاد من نظام اشتراكي إلى نظام رأسمالي ، وفتح بذلك المجال لتتوسع الملكية الخاصة على حساب الملكية العامة ، وأصبح بذلك موضوع الضريبة العقارية ذا أهمية أكبر من السابق ، حيث تفرض الدولة مجموعة من الضرائب العقارية منها ما هي متعلقة بحقوق التسجيل المطبقة على انتقال العقارات ، والضريبة على الأعمال العقارية والإيجارات العقارية ، كما تفرض الدولة ضرائب أخرى كتلك المتعلقة بالفوائد العقارية والضريبة على القيمة المضافة للعقارات...

فالعقارات التي تخضع لهذا النوع من الضرائب هي العقارات المملوكة ملكية خاصة، أما العقارات التابعة للجماعات المحلية أو تلك التابعة للأملاك الوقفية فهي معفاة من الضريبة، ويلتزم بأداء الضريبة مالك العقار سواء كان شخصاً طبيعياً أو اعتبارياً، وفي بعض الحالات يكون المدين بالضريبة صاحب حق الانتفاع أو المستأجر في الإيجار الطويل المدة ، ومجموعة المالكين في الملكية المشتركة أو الملاك على الشيوخ، أما الدائن بالضريبة فهو إما الدولة أو الجماعات المحلية.

إن من دوافع اختيارنا لهذا البحث نذكر ما يلي :

إنه باستثناء المنشورات الوزارية التي تنظم الضرائب، وكذا مجلات المجموعات المحلية وقوانين المالية التي تصدر في الجريدة الرسمية، لا نجد المراجع القانونية المتعلقة بالمالية متوفرة بكثرة، لأن البحوث المتعلقة بالضريبة في الغالب تكون من زاوية اقتصادية أكثر منها قانونية.

في مثل هذا الوضع تكون البحوث المتعلقة بموضوع الضرائب ذات قيمة كبيرة، إلا أن هذه البحوث لم تنطرق إلى دراسة الضريبة العقارية في الجزائر ، دراسة تفصيلية فغالبا عالج الموضوع بصورة عامة ولم تدخل في دقائق وتشعبات نظام الضريبة العقارية .

ومن جهة أخرى فإن كل من الخاضع للضريبة العقارية و العامل على تحصيلها والقاضي الذي يطرح عليه النزاع بشأنها يكون في أمس الحاجة إلى معرفة قواعد وأحكام الإطار القانوني الذي يحكم الضريبة العقارية .

كل هذه الأسباب وغيرها تجعل موضوع الضريبة العقارية موضوعا بارزا وجديرا بالبحث، إلا أنه قد يعالج هذا الموضوع بعدة طرق، وهذا راجع لتشعب موضوع الضريبة العقارية.

فلمعالجة موضوع نظام الضريبة العقارية في الجزائر يطرح الإشكال التالي :

ما هو الإطار القانوني والتنظيمي الذي يحكم الضريبة العقارية شكلا وموضوعا، في ظل التطور الذي تشهده الملكية العقارية ؟ أو بصورة أخرى هل يوجد فعلا نظم يحكم الضريبة العقارية ويميزها عن غيرها من الضرائب ؟ وإن وجد هذا النظام فهل هو مسير لتطور نظام الملكية العقارية ؟

إن البحث الجاد في موضوع الضريبة العقارية أمام قلة المراجع يفرض علينا الاستعانة بالدراسات الجادة والمستفيضة لفقهاء القانون مع التركيز بصورة خاصة على القدر المتوفر من المعلومات المتعلقة بجوهر الضريبة العقارية الموجودة في موضوع الضريبة بصفة عامة.

لا أتناول مسائل البحث بطريقة وصفية وإنما سوف أنطلق من وجهات نظر مختلفة في الفقه القانوني، مع التركيز على خصوصيات النظام الضريبي في الجزائر، هذا من جهة، ومن جهة أخرى أركز على العلاقة التي تربط الدائن بالضريبة والمدين بها، محاولا وضع إطار يحكم اتجاه الرسالة، وهو الاتجاه الموضوعي المعتدل، فالعلوم الإنسانية تتميز بأنها تقوم على الغاية وعلى سيادة الإرادة الإنسانية، لهذا توجد طرق خاصة بها في البحث، وهي طريقة التحليل، التفسير، النقد، المقارنة ...

وسوف أبرز من خلال هذه الرسالة أهمية نظام الضريبة العقارية في الجزائر، بتحليل وتفسير ونقد النصوص القانونية الموجودة، ومقارنتها ومقاربتها ببعض النصوص القانونية الأجنبية، خاصة تلك القريبة من التشريع الجزائري بعامل التاريخ أو الثقافة، وصولا إلى مدى تطور الضريبة العقارية في الجزائر.

فنتناول الضريبة العقارية، بغض النظر عن العقار سواء كان مبني أو غير مبني ( أرضاً فضاء )، ونبحث في ماهية العقار الخاضع للضريبة ونحدد العقارات المستثناة منها سواء بصفة دائمة أو بصفة مؤقتة، كما نبحث في تحديد الأشخاص الخاضعين لهذه الضريبة والالتزامات التي تقع على عاتقهم من الإعلان عن ممتلكاتهم إلى دفع الضريبة، كما نتعرض إلى الجهات التي تسدّد من هذه الضرائب، وفي الأخير نعالج مسألة المنازعات الضريبية ومشكل التهرب الضريبي.

من أجل ذلك قسمنا البحث إلى فصلين على النحو التالي:

الفصل الأول في تحديد نطاق الضرائب العقارية ، تطرقنا إلى تحديد الضريبة العقارية، ثم فتطرقنا إلى نطاق سريان الضرائب العقارية

في الفصل الثاني درسنا ربط الضريبة العقارية و آثار فرض الضريبة العقارية، ثم درسنا المنازعات المتعلقة بالضريبة العقارية تعرضنا فيه إلى مفهوم المنازعة الإدارية ونشأتها، والجهة التي تقوم بالفصل فيها ، ثم تطرقنا لدراسة مراحل الفصل في المنازعة الإدارية ، المتمثلة في مرحلتين، المرحلة الإدارية والمرحلة القضائية.

## الفصل 1

### تحديد نطاق الضريبة العقارية

إن البحث في الإيرادات التي تحصل عليها الخزينة العامة من الجباية العقارية يلزم علينا تحديد الضرائب العقارية و تتبع تطورها عبر التاريخ وصولاً إلى ما هي عليه الآن، وهذا يساعدنا على تحديد مفهوم الضريبة العقارية والخصائص التي تميزها عن غيرها من الضرائب، وصولاً إلى تحديد نطاقها من خلال العقارات التي تشملها و ما يمكن أن تمتد إليه من ضريبة على دخل هذه العقارات وكذا التصرفات التي تقع على العقار.

من أجل دراسة عناصر تحديد نطاق الضرائب العقارية قسمنا هذا الباب إلى فصلين الأول نبحث فيه مسألة تحديد الضريبة العقارية من خلال دراسة تطورها التاريخي وصولاً إلى تحديد المفهوم العام للضريبة العقارية، أما الفصل الثاني فنخصصه لبحث نطاق الضريبة العقارية من عقارات والتصرفات التي تلحق بها وكذا الضريبة على المداخل التي يجنيها مستغلي هذه العقارات .

#### 1.1 تحديد الضريبة العقارية

عرفت العقارات منذ القديم بأنها مصدر الثروة المالية لذلك كانت أنظمة الحكم تفرض على مالكي العقارات ضرائب يدفعونها لقاء محافظتهم على ملكيتهم لها، وفي وقتنا الحالي تراجعت أهمية ملكية العقارات أمام ظهور أنواع جديدة من الأموال التي تفوق قيمتها قيمة العقارات بكثير إلا أنه وبالرغم من هذا التراجع تبقى الملكية العقارية مصدر للثروة ووعاء لعدة أنواع من الضرائب وخاصة إذا ما علمنا أن الملكية العامة للعقارات تراجعت في الجزائر لتحل محلها الملكية الخاصة، وهذا ما وسع في وعاء الضريبة العقارية الأمر الذي يعزز مكانة العقارات كمصدر للجباية تعتمد عليه الدولة في تغطية جانب من نفقاتها.

وقد قسمنا الدراسة في موضوع تحديد الضريبة العقارية إلى مبحثين نتطرق في الأول إلى دراسة أهم الضرائب العقارية التي عرفتها الشرائع السماوية و الحضارات القديمة وصولاً إلى الضرائب العقارية التي طبقت في الجزائر من تاريخ الفتح الإسلامي إلى آخر التشريعات الجزائرية التي تنظم الموضوع الضريبة العقارية، أما المبحث الثاني فتعرض فيه إلى دراسة مفهوم الضرائب العقارية من خلال تحديد تعريفها والخصائص التي تميزها عن باقي الضرائب.

### 1.1.1 تطور الضريبة العقارية

لقد اعتنت الشرائع السماوية بمسألة توزيع الثروة داخل المجتمع من خلال تزكية الأموال، وتضامن الغني مع الفقير بأن يخرج من ماله ما يسد به حاجة الفقير، ومن أهم الأموال المعهودة وقتها الملكية العقارية لأنها تشكل ثروة تدر دخلاً مالياً على مالكيها. أما الحضارات القديمة والتي غالباً ما كانت تقوم في المناطق الزراعية على ضفاف الأنهار فقد اعتبرت الملكية العقارية من أهم الأوعية التي تصيها الضرائب المفروضة من قبل الحاكم، إلا أن تنظيم هذه الضرائب لم يكن متطوراً نظراً لعدم تعدد أنواع الضرائب من جهة ونظراً لشدة وطأتها وعدم عدالتها في التفريق بين المكلفين من جهة أخرى. إلا أن الوضع لم يبقى على حاله أمام تزايد حاجيات الدول وسعيها في البحث عن موارد أخرى، فتنوعت بالتالي الضرائب العقارية، في المقابل كانت حكومات هذه الدول تضطر من أجل فرض ضرائب جديدة أن تأخذ إذن من السلطة التشريعية، وهذا ما هو مقرر في الجزائر حالياً بعد أن شهد إقليمها عدة أنظمة في فرض الضريبة العقارية من نظام الخلافة الإسلامية إلى النظام التركي ثم النظام الفرنسي وصولاً إلى الجزائر المستقلة .

لبحث موضوع تطور الضرائب العقارية نعتمد في تقسيم هذا المبحث على مطلبين كما يلي :

المطلب 1 : الضريبة العقارية عبر الحضارات .

المطلب 2 : تطور الضريبة العقارية في الجزائر

#### 1.1.1.1 الضريبة العقارية عبر الحضارات

لقد شهدت الحضارات القديمة على اختلاف مراحلها عبر العصور تطوراً متفاوت الأهمية من حضارة لأخرى، في المجالات القانونية وما يعنينا في بحثنا هو تعرض هذه الحضارات إلى تنظيم الضرائب العقارية، فقد ظهرت الضرائب على الثروة العقارية في هذه الحضارات، حيث بدأت قيمة الملكية العقارية تظهر من عهد الحضارة الفرعونية ، ثم عند اليونان و الرومان والفرس، كما اهتمت

ونظمت الشريعة الإسلامية الثروة العقارية، وحددت واجبات الملاك نحو بيت المال ونحو من له الحق في الزكاة .

و منه ندرس تطور الضريبة العقارية عبر الحضارات في هذا المطلب بتقسيمها إلى فرعين على النحو التالي:

الفرع 1: الضريبة العقارية في الحضارات القديمة.

الفرع 2: الضريبة العقارية في الإسلام .

#### 1.1.1.1.1. الضريبة العقارية في الحضارات القديمة

لقد اهتمت الشرائع الإلهية في العصور القديمة ببناء الجماعة و اعتبرت الوظيفة الأولى للدولة هي الوظيفة الاجتماعية، كما حثت على التكافل الاجتماعي لأفراد المجتمع، من صور هذا التكافل الضريبة، التي كانت إما في صورة الزكاة أو العشر، إلا أنها كانت تتصف بالقداسة لكونها عبادة يتقرب بها العبد إلى ربه، ورد في القرآن الكريم أن إسماعيل أمر أهله بالزكاة (( و اذكر في الكتاب إسماعيل إنه كان صادق الوعد و كان رسولا نبيا و كان يأمر أهله بالصلاة و الزكاة و كان عند ربه مرضيا )) [سورة مريم الآية 54 و 55] ، أما الضريبة في الشرائع الوضعية القديمة فقد ارتبطت بالعلاقة بين الغالب و المغلوب [ 54 . ص ص 7- 9 ] و فكرة الدولة، لأن الضريبة كانت تكرر مظهر من مظاهر الدولة و هي الامتياز بالسلطة العامة.

و بما أن كل الحضارات القديمة كانت تقام في منطقة محددة تتوفر على أسباب العيش، حيث كانت تقوم على الأنهار والسهول، أي أن عامل الأرض كان يلعب دورا أساسيا في قيام هذه الحضارات، وسببا لاستمرارها وتطورها نظرا لما تدره من محاصيل تسد حاجة الإنسان، وعليه كانت تفرض ضرائب عقارية على مالكي و مستغلي الأراضي.

#### 1.1.1.1.1.1. في الحضارة الفرعونية

عرفت مصر القديمة الضريبة على الأراضي الزراعية منذ عهد الأسرة الفرعونية الثانية أي بثلاثة آلاف سنة قبل الميلاد، حيث عرف هذا العهد بحساب الذهب و الحقول المتواجدة على ضفتي نهر النيل، ثم امتدت هذه الضرائب لتشمل الشعوب المجاورة لقاء ما تقدمه السلطة الفرعونية من حماية لهم ، فكانت الضرائب المفروضة على دخل الثروة العقارية تدفع من ناتج محصول الأرض عادة أي الدفع العيني وفي الغالب يصل مقدارها إلى عشر المحصول [ 55 . ، ص 18 ] و قد وصل تحصيل

الضرائب العقارية بنسبة خمس نتاج الأراضي التي يستغلها الأهالي في عهد ملك مصر أيام يوسف عليه السلام [ 12 . ص 73 ] .

وفي عهد الملك رمسيس الثاني سنة 1330 قبل الميلاد قسمت مصر إلى ثلاثة أقسام بين الأهالي، على أساس طبقي و هم الكهنة و الجند و العمال و المزارعين و الصناعيين، و الضريبة كانت تفرض على الطبقة الثالثة فقط، والتي أعطيت لها القطع الأرضية الأقل خصوبة، وكان مقدار هذه الضريبة هو عشر منتوج الأرض [ 54 . ص 10 ]، كما عرف الفراعنة الضريبة على التراكات و التي في الغالب يقوم وعائها على العقارات التي تنتقل عن طريق الوفاة ، فكانت عملية تسجيل انتقال الأراضي تخضع لرسم يقدر بـ 10 بالمائة من قيمة الأرض [58. ص 1] .

#### 2.1.1.1.1.1. في الحضارة اليونانية

قامت الحضارة اليونانية على سواحل أسيا الصغرى بداية من القرن الخامس قبل الميلاد، إلا أنه في هذه الحضارة لم تكن الضرائب تفرض على اليونانيين و إنما تفرض على الشعوب الأخرى لقاء ما تقدمه اليونان من حماية لهم ضد غزو الفرس، في مقابل أخذ هذه الضرائب لتغطية النفقات الكبيرة للعائلة المالكة و مرتبات الموظفين اليونانيين ، ولقد عانت الشعوب التي استعمرها اليونانيون من شدة وطأة الضرائب خاصة ملاك العقارات الذين فرضت عليهم ضرائب مرتفعة على الدخل الذي تجنيه عقاراتهم [55 . ص 18 ]، فإلى جانب الضرائب و الرسوم الجمركية التي كان يتحملها المكلفين من الشعوب غير اليونانية ، كانت تفرض عليهم الضريبة على دخل الثروة العقارية حتى يحافظوا على وضعهم كمستغلين لهذه العقارات ، كما توسع اليونانيون في تطبيق الضريبة على دخل الثروة العقارية لتشمل الحدائق و خاصة حدائق الكروم [29 . ص 19 و 55 . ص 18].

#### 3.1.1.1.1.1. في الحضارة الرومانية

لقد فرض الرومان الجزية على البلاد المفتوحة إلا أنها كانت تختلف من منطقة إلى أخرى. كما فرضت الضريبة على خراج الأرض عبر كامل أراضي الإمبراطورية الرومانية [54 . ص 10]، حيث كان الإمبراطور بصفته الحاكم المطلق المفوض من السماء لتنفيذ الإرادة الإلهية يصدر سنويا مرسوما يسمى التفويض المقدس، يقرر فيه ما يحتاجه من إيرادات و أغلب إيرادات الضرائب كانت من الضرائب العقارية لأنه لا سبيل لإخفائها أو التهرب من دفعها [8 . ص.ص 15-16]، كما استحدث الرومان نظام الضريبة على التراكات و فرض بصفة دائمة بداية من السنة السادسة قبل الميلاد ، في عهد الإمبراطور أغسطس ، و طبق نفس النظام على انتقال العقارات عن طريق الوصية والهبية و لا يستثنى

من دفعها إلى في حالة ما إذا كان المستفيد من العقارات أحد الأقارب أو من الفقراء] 58 . ص 1 في الهامش].

وقد بلغت نسبة الضريبة على انتقال الثروة العقارية في الإمبراطورية الرومانية 5 % من قيمة العقارات تفرض بصفة جبرية، كما تميز نظام الجباية الروماني بنوعين من الضريبة المفروضة على الثروة العقارية ، النوع الأول كان يفرض جبرا على المكلفين دون أخذ رأيهم أو دونما أن يكون لهم الخيار وهذا النوع هو الأكثر حصيلة ، أما النوع الثاني من الضريبة على العقارات فيفرض بشكل اختياري حيث يكون للمكلف الخيار في الخضوع إلى هذا النوع من الضريبة مقابل تحفيظات يحصل عليها من الإمبراطورية الرومانية ، أما إذا اختار عدم الخضوع لها فلا يستفيد من هذه التحفيظات [53 . ص 9 ] .

#### 4.1.1.1.1.1. في الحضارة الفارسية

من أهم ما عرف من ضريبة في العهد الفارسي الجزية الذي وضع أسسها كسرى أنوشروان، أما أهم الضرائب المتعلقة بعقارات فكانت تفرض على الدخل الذي تنتجه الأرض من محاصيل زراعية القمح والشعير و الزيتون و النخيل و الأرز، أما ما عداها من محاصيل فأستثنى من الضريبة، كما كان يعفى من دفع الضريبة على غلة الأرض المزارعين الذين أصيبت محاصيلهم بكارثة [ 54 . ص 11 ] .

ما يمكن إيدأؤه من ملاحظات على الضرائب العقارية في المراحل التاريخية السابق ذكرها أمران ، الأول أن الضريبة العقارية كانت متعلقة أصلا بالأراضي الزراعية أي دخل الأرض من إنتاج المحاصيل الزراعية ، أما الأمر الثاني الملاحظ هو أن الضريبة العقارية طبقت أيضا ولو بشكل بسيط على انتقال العقارات أي الضريبة على التركات أو الضريبة على نقل الملكية العقارية.

أما الضريبة على المباني فلم تكن معروفة، حيث كان ينظر إلى البناء على أنه بمثابة إصلاحات أدخلها صاحب الأرض على أرضه [ 12 . ص 185 ] ، و بالتالي يجب أن تلحق المباني بالأراضي ، و لا يمكن إخضاعها لضريبة منفصلة عن الأرض.



### 2.1.1.1.1. الضرائب العقارية في الشريعة الإسلامية

قسم العلماء المسلمون العالم إلى دارين دار الإسلام و دار الحرب [ 54 ص 17 ]، فيقصد بدار الإسلام المناطق التي يطبق فيها أحكام الإسلام على المسلمين و الذميين، فيفرض على المسلمين الزكاة تنفيذ لقوله تعالى:

(( **خذ من أموالهم صدقة تطهرهم و تزكيتهم بها و صلى عليهم ...** )) [الآية 103 من سورة التوبة ]، و يفرض على الذميين الجزية لقوله تعالى:

(( **قاتلوا الذين لا يؤمنون بالله و لا باليوم الآخر و لا يحرمون ما حرم الله و رسوله و لا يدينون دين الحق من الذين أتوا الكتاب حتى يعطوا الجزية عن يد و هم صاغرون** )) [الآية 29 من سورة التوبة ].

من خلال هذا التقسيم يمكن تقسيم العقارات التي تخضع للضريبة عند المسلمين إلى قسمين، قسم شمل بفريضة الزكاة و كان يصطلح على الأرض المشمولة بالزكاة بأراضي العشور، و قسم شمل بالخراج يصطلح عليها بالأراضي الخراجية [ 24 . ص 7 ]. و كل قسم من القسمين يتعلق بالأراضي الزراعية أما العقارات المبنية فلم تفرض عليها ضريبة في صدر الإسلام [ 6 . ص 197 ]، لأنها كانت تستعمل استعمالاً شخصياً فقط.

#### 2.1.1.1.1. 1. أراضي العشور

تشمل أراضي شبه الجزيرة العربية و الأراضي التي فتحها المسلمون و أسلم أهلها طواعية، حيث تجب على هذه الأراضي ضريبة أو بالأحرى زكاة العشر، و تقدر بعشر المحصول بعد الجني إذا لم ينفق صاحب الأرض أموال على سقيها و نصف العشر إذا أنفق في سقيها.

#### 2.1.1.1.1. 1. 1. مشروعية العشر

تفرض الزكاة على ما تنتج الأرض من محاصيل لقوله تعالى : (( **و أتوا حقه يوم حصاده** )) [الآية 141 من سورة الأنعام ] و من السنة لقوله صلى الله عليه وسلم : ( **فيما سقت الأنهار و الغيم العشور ، و فيما سقى بالسانية نصف العشور** ) ، كما أجمع العلماء على وجوب زكاة الثروة الزراعية إلا أنهم لم يجمعوا على أنواع المحاصيل الزراعية التي تدفع عنها الزكاة ، فمنهم من حدد أنواع معينة فقط و منهم من لم يقصرها على هذه الأنواع و إنما تشمل أصناف متعددة [ 6 . ص 177 ]، و هذا

الرأي موافق للحكمة من تشريع الزكاة لأنه لا يمكن التصور أن تفرض الزكاة على القمح و لا تفرض على الحدائق الكبيرة من البرتقال و غيرها مما قد يدر ربحا أكثر من المحاصيل الأخرى.

#### 2.1.1.1.1. حساب مقدار العشر

إن المقدار الواجب في زكاة الثروة الزراعية يختلف بحسب ما يتحمله المزارع من تكاليف لزراعة الأرض عملا بحديث رسول الله صلى الله عليه و سلم ، أي العشر إذا لم يتحمل المزارع تكاليف السقي أما إذا كان السقي يتدخل المزارع و أنفق على العملية فيجب في حقه نصف العشر، كما أن تطبيق ونفاذ زكاة العشر محدد في الشريعة الإسلامية بخمسة أوسق عملا بأمر الرسول صلى الله عليه وسلم أنه ليس فيما دون خمسة أوسق صدقة، وهو ما يعادل 653 كيلوغرام [ 54 . ص 25 ] .

#### 2.1.1.1.2. أراضي الخراج

تشمل الأراضي الزراعية للبلاد التي فتحت عنوة و أقيمت تحت تصرف واستغلال أصحابها، كذلك الأراضي التي فتحت صلحا و أبقى عليها أهلها، فيفرض على هذه الأراضي خراجا.

#### 2.1.1.1.2.1. مشروعية الخراج

إن نظام الخراج كان معمولا به قبل انتشار الفتحات الإسلامية حيث عمل به رسول الله صلى الله عليه و سلم في أرض يهود خيبر و أهل واد القرى الذين قاتلهم و تركت الأرض في أيديهم مقابل دفعهم لنصف الثمار و قد اقتدى عمر ابن الخطاب برسول الله صلى الله عليه و سلم في في التخميس، الذي يعني قسمة الغنيمة إلى خمس أجزاء يؤخذ الخمس لبيت مال المسلمين و توزع الأربعة أخماس الباقية على المقاتلين ، عملا بقوله تعالى (( و علموا أنما غنمتم من شيء فإن لله خمسه و لرسوله ولذي القربى و اليتامى و المساكين و ابن السبيل... )) [ الآية 41 من سورة الأنفال]، فلم يقم عمر ابن الخطاب بتخميس أرض العراق و الشام و رأى عدم قسمتها ، وإنما لا بد من تركها لمن كانوا يزرعونها لدرائتهم بأمور الزراعة أكثر من المسلمين الفاتحين، الذين يتقنون فنون الجهاد أكثر من فن زراعة الأرض ، كما أنهم لو انشغلوا بزراعة الأرض لأهملوا نشر الدين و محاربة الكفار، وفي مقابل ترك الأراضي لأهلها يستفيد المسلمين من الخراج الذي يدفع من قبل المالكين الأصليين إلى بيت مال المسلمين لقاء احتفاظهم بملكية الأرض [ 54 . ص 30 – 31 ] .

### 2.2.2.1.1.1.1 حساب مقدار الخراج

لم يكن يحدد مقداراً معيناً للخراج و إنما كان يراعي حالة الأرض و ما تنتجه و يبقى للمزارعين ما يكفيهم عن الحاجة، و بعد تقدير الخراج يصبح واجب الدفع و لا يتكرر على المحاصيل في نفس السنة، إنما يدفع مرة واحدة لأنه متعلق في الأصل برقاب الأرض [ 6 . ص ص 188 – 195 ]، و قد يدفع الخراج عينا كجزء من المحصول و يسمى خراج المقاسمة، يقدره الحاكم على ألا يقل عن خمس المحصول و لا يزيد عن النصف ، كما قد يدفع نقداً ك مبلغ من النقود يفرضه الحاكم على أساس جودة الأرض يسمى في هذه الحالة خراج الوظيفة [ 24 . ص ص 7 – 8 ] .

و يعد بذلك الخراج أهم مورد من موارد بيت مال المسلمين لأنه يتعلق بالأراضي التي فتحها المسلمون عنوة، لهذا نهى عمر ابن الخطاب المسلمين عن شراء هذه الأراضي، لأن المسلم إذا اشتراها من الذمي سيدفع عنها الزكاة المفروضة شرعاً و لا يدفع عنها الخراج الذي يكون أكبر قيمة من الخمس، عكس الزكاة التي تكون قيمتها إما العشر أو نصف العشر إذا أنفق من يزرع الأرض أموالاً في زراعته وخاصة النفقة على سقي الأرض، كما قرر عمر ابن الخطاب رضي الله عنه أن دخول الذمي صاحب الأرض في الإسلام لا يعفيه من دفع الخراج، لأن الأرض أخذت عنوة و أبقى عليها للأهل مقابل دفعهم للخراج.

منه فإن الأرض هي التي تكون مثقلة بالخراج من دون النظر إلى شخص مالكيها، كما لا يعفى من دفع الخراج من ترك الأرض و عطلها متعمداً بعدم زراعتها حتى لا يفتح الباب على تعطيل مصادر الثروة و إقصاء مورد من موارد الدخل عن بيت مال المسلمين، و لا يعفى من دفع الخراج إلا إذا أصيبت أرضه بالفيضان أو انقطع عنها الماء [ 6 . ص ص 190 – 197 ] .

### 3.2.1.1.1.1.1 إمكانية خضوع العقارات المبنية والأراضي الفضاء للضريبة في الإسلام

لقد كان النشاط الزراعي قديماً للغاية و معروفاً عند العرب لذا وردت نصوص في القرآن الكريم تفرض الزكاة على الثروة الزراعية، أما بناء العمارات الشاهقة و استغلالها عن طريق الإيجار و تحقيق إيرادات ناتجة عن هذا الاستغلال لم يكن معروفاً عند ظهور الإسلام، و هذه الأموال و غيرها من الأموال المستحدثة يترك حكمها لاجتهاد العلماء.

قد قرر البعض من العلماء المسلمون ، أنه يطلب أداء الزكاة في الأموال التي لم تكن معروفة في عهد الرسول صلى الله عليه وسلم ، وفي عهد الصحابة و التابعين أيام استتباط الأحكام الفقهية، فقدم الشيخ محمد أبو زهرة و الشيخ عبد الوهاب خلاف و الشيخ عبد الرحمان حسن تقريرا إلى حلقة الدراسات الاجتماعية التي عقدتها جامعة الدول العربية سنة 1952 قالوا فيه باستحقاق الزكاة عن الأموال التي لم تكن معروفة في عهد الرسول صلى الله عليه وسلم [ 6 . ص 198 ] ، و من هذه الأموال المباني و الدور و الأماكن المستغلة للتجارة ، و برروا ذلك أن هذه الأموال منها ما يقتني لإشباع الحاجيات الشخصية لا تفرض عليها الزكاة ، كالمباني المخصصة لسكن أصحابها، و منها الأموال و العقارات المقتناة لاستغلالها و إنماء دخلها فهذه تجب فيها الزكاة .

منه متى كانت هذه العقارات و الأراضي تدر ربحا، فكان من المصلحة أن تأخذ منها زكاة، فلو فرضنا الزكاة على الثروة الزراعية كما هو مقرر شرعا و أعفينا أصحاب الاستغلاليات العقارية الأخرى لكان تفريقا بين متمثلين و لكان ذلك ظلما على ملاك الأراضي الزراعية، بالتالي قد يؤدي إلى تخلي أصحابها عن النشاط الزراعي و يلجؤون إلى اقتناء المباني، و لا يكون من المخالف للشريعة أن تسن اليوم قوانين تفرض على الأغنياء و أصحاب الثروات العقارية ضرائب فوق ما هو مقرر في الكتاب و السنة من الزكاة و العشر و إنه ليس من النصوص ما يمنع ذلك. إلا أنه ينبغي مراعاة ضوابط الشريعة الإسلامية في ذلك من عدل، و ضرورة أن تتفق على المصالح العامة للدولة و أن تفرض بواسطة ولي أمر [ 54 . ص ص 199 – 202 ] .

### 1.1.1. التطور التاريخي للضريبة العقارية في الجزائر

إن فهم نظام الضريبة العقارية المطبقة في الجزائر حاليا فهما جيدا متوقف على دراسة تطور هذا النوع من الضرائب عبر المراحل التاريخية التي مرت بها الجزائر، بداية من المجتمع القبلي القديم و كيفية فرضه للضريبة على العقارات ، ثم مرحلة الفتحات الإسلامية وما تركته من آثار في تطبيق الجباية على العقارات، ليأتي بعد ذلك بعض التعديلات التي قام بها نظام الحكم التركي حينما امتدت حمايته إلى الجزائر، لتأتي أهم مرحلة بدخول الاستعمار الفرنسي الذي لم يحافظ على النظام الضريبي المطبق في الجزائر إلا لفترة انتقالية و جيزة ، ثم قام بتعديلات جذرية محاولا بذلك بسط نفوذه الضريبة و خاصة على الملكية العقارية .

وحتى نلم أكثر بالنظام الجبائي المطبق على الجباية العقارية في الجزائر حاليا، لم نكتفي بما كان سائد قبل الاستقلال، وإنما ينبغي علينا أيضا أن نتعرض لدراسة أهم المراحل التي نعتبرها مهمة في دراسة مراحل تطور الضرائب العقارية في الجزائر بعد الاستقلال، و التي تمتد من 1962 إلى سنة 1976 كمرحلة انتقالية في وضع نظام جبائي جزائري ، ثم من 1976 إلى 1990 كمرحلة شهدت فيها الجزائر تحولات اقتصادية كبرى أدت إلى ضرورة إعادة النظر في النظام الجبائي الذي بدأت فيه الجزائر من سنة 1990 إلى يومنا هذا.

وعليه نعتمد في دراسة مراحل التطور التاريخي للضرائب العقارية في الجزائر، على تقسيمها إلى فرعين ،على النحو التالي :

الفرع 1: الضريبة العقارية في الجزائر قبل 1962.

الفرع 1: الضريبة العقارية في الجزائر بعد الاستقلال.

### 1.1.1.1. الضريبة العقارية في الجزائر قبل 1962

لقد شهدت الجزائر عبر التاريخ أنواعا مختلفة من أنظمة الحكم، بداية بالاستعمار البيزنطي ثم الاستعمار الروماني، ثم الفتحات الإسلامية، ثم الحماية التركية وفي الأخير الاستعمار الفرنسي. وقد ارتبطت فكرة الضريبة منذ القدم بالغالب والمغلوب، لهذا صاحبته فكرة الغلبة والقهر، وهي تمثل صورة من صور الجزية [ 54 . ص 9 ]، كما ارتبطت فكرة الضريبة بفكرة الدولة، لأنها تمثل مظهر من مظاهر سيادتها ، وعلى هذا الأساس يمكن تحديد نظامين بارزين من أنظمة الحكم في الجزائر قبل الاستقلال ، وهما نظام الحكم التركي ونظام الحكم الفرنسي .

### 1.1.1.2. الضريبة العقارية في الجزائر قبل 1830

إن المجتمع الجزائري التقليدي كان يسد تمه قوائمه من الشريعة الإسلامية بعد الفتحات الإسلامية ومجيء العرب وتعايشهم مع البربر، ثم دخل الأتراك إلى الجزائر ليضربوا بعض القوانين الوضعية مع الإبقاء على قواعد الشريعة الإسلامية، ولما دخل المستعمر الفرنسي إلى الجزائر فقد حافظ بدوره على النظام الضريبي الموجود في البداية إلا أنه سرعان ما عمد إلى تغيير النظام القانوني للجباية المطبقة تدريجيا، إلى أن تم القضاء النهائي على النظام الذي كان سائد قبل دخول المستعمر ، ويمكن تقسيم هذه الفترة إلى مرحلتين على النحو التالي :

- مرحلة المجتمع القبلي البسيط .

- مرحلة الحكم التركي.

### 1.1.1.2.1.1. الضريبة العقارية في المجتمع القبلي البسيط

لم يعرف المجتمع القبلي التقليدي البسيط في الجزائر بعد الفتحات الإسلامية نظاما ضريبيا متطورا، ولم تكن هناك سلطة ضريبية منظمة تنظيما متطورا، وإنما كان أمر الضرائب متروك للمكلف بدفعها دون تدخل السلطة الحاكمة إلا فيما يخص الجزية التي كانت مفروضة على اليهود والمسيحيين المتواجدين في الجزائر [130 . ص ص 97 - 98]، وكانت السلطة الحاكمة عادة لا تفرض الضرائب على القبائل حتى لا تتورط في الأذى ضدها، ومن أهم الضرائب العقارية المطبقة بصفة تلقائية في هذه الفترة تلك الضرائب المتعلقة بغلة الأرض والمتمثلة في العشور الذي كان يتولى دفعه المكلف مباشرة إلى الفقراء، أما السلطة فلا تدخل فيما يخص الضرائب العقارية إلا في ضريبة الخراج فتطبقها على الأراضي المشغولة من غير المسلمين .

### 1.1.1.2.1.1. الضريبة العقارية خلال الحكم التركي

إن دخول الحكم التركي للجزائر لم يكن بغرض الاستعمار وإنما كان بطلب من الجزائريين لصد الغزو الإسباني وتمكن الأخوان خير الدين وعروج بربروس من صد هذا العدوان بداية من سنة 1518 ميلادية، وأصبحت الجزائر محمية تركية في منتصف القرن السابع عشر، وفي سنة 1711 امتدت سلطات الداي ونفوذه داخل الجزائر، وأصبح يتحكم في جباية الضرائب والرسوم وهي على نوعين، النوع الأول هو الضرائب المعهودة في الإسلام، والنوع الثاني هي الضرائب من وضع الأتراك [124 . ص 18].

### 1.1.1.2.1.1. الضريبة المعهودة في الإسلام

من أهم ما طبق الأتراك من ضرائب معهودة في الإسلام خلال حمايتها للجزائر ضريبة الزكاة وضريبة العشور، فالزكاة كانت تمس خاصة المواشي من أغنام وأبقار وجمال في الجنوب، أما ما يتعلق بالعقار ودخل الأراضي الزراعية فكانت ضريبة العشور هي المطبقة، وقد نظمها الأتراك من حيث جبايتها وتقديرها، بحيث كانت تجبى من طرف موظف يسمى قائد العشور

الذي كان يعتمد في تقديره للضريبة على معيار الزويجة كوحدة قاعدية ، التي تعبر عن المحدثات التقليدية الذي كان يجرب زوج من الحيوان كالثيران والبغال والأحصنة ، ويقصد بالوحدة القاعدية هذا المساحة التي يمكن زراعتها سنويا بمحراث واحد والتي تراوح مساحتها ما بين 8 إلى 10 هكتار [ 124 . ص 18 ] ، على حسب اختلاف طبيعة الأرض، من أرض سهلية وأرض منحدرة ، وحسب التربة ، من تربة خصبة إلى قليلة الخصوبة إلى تربة غير خصبة ، كما يعتمد قائد العشور على معيار ثاني لحساب ضريبة العشور وهو نوعية التربة وخصوبتها، على أن يدفع في الأخير صاحب الأرض عشر المحصول الزراعي .

يلاحظ أن قائد العشور يقوم بحساب أولي وهو معيار الزويجة كوحدة لدفع العشور يشبه نظام المقاسمة في خراج المقاسمة الذي يقوم على أساس محصول الأرض لا مساحتها، ويقوم في الأخير بحساب فعلي عند جمعه لعشر محصول الأرض وهو يشبه نظام الوظيفة في خراج الوظيفة الذي يقوم على أساس مساحة الأرض لا على غلتها [ 8 . ص 20 - 21 ] ، وهذا يقودنا إلى القول أن التقدير الأولي يشبه حاليا التقدير الجرافي الذي يقوم على عملية منطقية هي أن كل من يملك الزويجة يدفع عشر المحصول ، أما التقدير النهائي فهو تقدير حقيقي يقوم على أساس الناتج من الغلة .

### 1.1.1.2.1.2. الضريبة الموضوعة من طرف الأتراك

قسم الأتراك الضرائب التي استحدثوها إلى نوعين بحسب ما إذا كانت متعلقة بالعقار أو المنقول فالأراضي كانت تقسم إلى أراضي تابعة للدولة وهي أراضي البايليك وهي معفاة من الضريبة ، وأراضي الوقف وهي أيضا معفاة من الضريبة أما الأراضي المملوكة ملكية خاصة فكانت تخضع إلى نوعين من الضريبة حسب طبيعة الملكية الخاصة [ 130 . ص 100 ] و هما على النحو التالي :

#### - الخراج

لقد عرف الخراج عند المسلمين كما سبق ذكره أنه يفرض على الأراضي المفتوحة من قبل المسلمين والتي تركت لأصحابها، وأراضي الجزائر هي ملك للمسلمين والأتراك ليسوا بفاتحين وإنما جاءوا لحماية الأراضي الجزائرية لهذا طبق نظام الخراج على أراضي الجزائريين كضريبة ويدفعها ملاك القطع الأرضية مقابل المحافظة على وضعيتهم كمالكين لأراضيهم [ 124 . ص 18 ] .

## - الحكر

هو ضريبة عقارية لكن ليس بالمعنى الدقيق للضريبة وإنما يقترب من بدل الإيجار أكثر مما يقترب من مفهوم الضريبة العقارية ، وكانت قيمته تحصل نقدا [ 134 . ص 24 ] بحيث يدفع سنويا من طرف مستغلي الأراضي التي لا يمكن أن تكون محل للتملك الشخصي، كأراضي البايليك وأراضي العروش و أراضي العزال [135 . ص 25]، إلا أنه يغلب عليها طابع أراضي العروش التي كانت متواجدة في بايليك الشرق (اسم يطلق في عهد الأتراك على منطقة قسنطينة ونواحيها) .

إن ما يميز الحكر عن الخراج يكمن في طريقة تحصيل كل منهما ، فقد كان الحكر يدفع نقدا بصفة دورية كل سنة عكس الخراج الذي كان يدفع إما نقدا أو عينا، ولا يوجد لدينا دليل فيما إذا كانت البنائيات تخضع للضرائب في عهد الحكم العثماني للجزائر أم لا ، إلا أن تنظيم العثمانيين لضريبة المباني أمر أكد حيث طبق في مصر على المباني الموجودة في الأراضي الزراعية وسميت بضريبة الميري أو الأموال الأميرية [12 . ص 185] .

ما يمكن ملاحظته خلال هذه الفترة أن الجباية المتعلقة بالأراضي لم تكون وفقا لأحكام الشريعة الإسلامية، وإنما كان يغلب عليها الفعل الأميري وهو بذلك بداية لتحول النظام الضريبي إلى نظام يشبه النظام الغربي ، أي نظام ضريبة يحقق الحماية للأتراك الذين استعملوا الضرائب كوسيلة للتفرقة والتمييز ، هذا ما جعل البعض [ 130 . ص 101 ] يقولون أن الشعب الجزائري وقف موقف السلب أمام تدمير القوة التركية من طرف الجيش الفرنسي.

### 1.1.1.2. الضريبة العقارية في الجزائر خلال الحكم الفرنسي

إن الحديث عن المرحلة الاستعمارية لا يعني الحديث عن النظام الفرنسي فقط، إنما ينبغي أيضا الحديث عن حكم الأمير عبد القادر خلال هذه الفترة.

### 1.1.1.2. الضريبة العقارية في عهد الأمير عبد القادر

لقد امتد حكم الأمير عبد القادر على بايليك التيطري ووهان بموجب معاهدة التافنة، وبسط نفوذه في جباية الضرائب، منها ما كان معهود في الحكم التركي ومنها ما اعتمدها الأمير في



حكمه [ 134 . ص ص 32 - 33 ] ، وبما أن الأمير عبد القادر استمد شرعية الحكم عن طريق البيعة، فإننا نجد أن الضرائب التي اعتمدها هي تلك الضرائب المعهودة في الإسلام، و التي تتمثل أساسا في الزكاة التي تتعلق بالمواشي، و العشر المتعلق بمحصول الأرض ، ونظم الأمير جباية الضرائب بجهاز إداري محكم .

### 1.1.1.2.1.1 . التنظيم الفني للضريبة العقارية في عهد الأمير عبد القادر

كان النظام الضريبي في عهد الأمير عبد القادر يقوم على ذوعين أساسيين من الضرائب، ضريبة العشور التي تحصل من غلة الأرض بنسبة العشر بعد أن تخصم نفقات البذور والزرع والجني ، ومن أهم المحاصيل التي كانت تخضع للعشور نذكر الحبوب بمختلف أنواعها ، التبن والأعلاف ، الثمار من الفواكه و الخضر، زيت الزيتون و عسل النحل، والنوع الثاني من الضرائب فهو الزكاة، حيث كادت تحصل كما يلي [ 134 . ص 34 ] :

### 1.1.1.2.1.2 . تنظيم إدارة الضرائب في عهد الأمير عبد القادر

نظمت إدارة الضرائب في عهد الأمير عبد القادر تنظيما محكما ، حيث كلف الأمير أشخاصا لجباية العشور يصطلح عليهم باسم " الأغوات " [ 124 . ص 19 ] ، يقوم شيوخ القبائل بمساعدتهم في عملية التحصيل، وكان تحصيل الضريبة يتم إما نقدا أو عينا وكان كل شخص يخالف قواعد التحصيل بعد استجابته لما يفرض عليه من ضرائب أو التأخر في دفعها ، يتعرض إلى غرامة مالية سدميت باسم " الخطية " ، تحصل نقدا [ 134 . ص 35 ] .

### 1.1.1.2.2.1 . الضريبة العقارية في الجزائر خلال الحكم الفرنسي

لم يرق الفرنسيون بمقاطعة النظام الضريبي الموجود الذي خلفه الحكم التركي، بل على العكس من ذلك استمروا في تطبيقه في بداية الغزو و بسط النفوذ ، و ذلك من سنة 1830 إلى 1900، إلا أن محافظتهم على النظام السائد قبل الغزو لم يكن تاما، فوجد أن الغزاة اعتمدوا في الأول على أسلوب التغيير البسيط، فأدخلوا بعض التعديلات حتى يحافظوا على وضعهم كمحتلين، فمن أهم الضرائب التي استمر العمل بها نذكر ما يلي [ 134 . ص ص 29 – 30 ] :

- الضريبة المقتطعة عينا على الحبوب.
- رسوم الأسواق ومداخل بوابات المدن.
- رسوم النبح عن كل رأس من المشية.
- الرسم على زيت الزيتون.

إلى جانب هذه الضرائب و الرسوم أدخل المشرع الفرنسي أنواع جديدة من الضرائب والرسوم من أهمها :

- حقوق التسجيل .
- رسم الصيد والملاحة.
- الرسوم على تراخيص المرور وجوازات السفر.

وأكلات جباية الضرائب وتحصيلها إلى إدارة مدنية التي استدعت من أجل ذلك الموظفين الذين سبق لهم العمل في ظل النظام التركي، وأصبح بذلك الخلفاء والأغوات موظفين في إدارة الضرائب الفرنسية. كما قام القادة العسكريين الفرنسيين بتعيين بعض الجزائريين بمنصب قائد ومنصب الشيخ يقومون بتحصيل الضرائب مقابل أجرة مقدمة لهم تساوي نظريا عشر ما جمعه من ضرائب [ 130 ص 104 ] .

الملاحظة التي يمكن إدائها على السنوات الأولى من الاحتلال هو التمييز في تطبيق القوانين، بين الأهالي من الجزائريين من منطقة إلى أخرى من جهة، ومن جهة أخرى التمييز بين الجزائريين والفرنسيين، فالجزائريين يطبق عليهم ما كان يصدق عليه بالقانون الإسلامي أي ما وجدته الفرنسيين من قوانين، لكن الطريقة التي طبق بها المستعمر الضرائب العربية لم تكن متساوية النسب، بحيث تفرض نسبة أعلى في الغرب و متوسطة في الوسط وأقل في الشرق، في حين أن الظروف المناخية تتناسب عكس ذلك .

أما الفرنسيين فكان يطبق عليهم القانون الفرنسي الذي استحدثت عدت أنواع من الضرائب المتعلقة بالعقارات كحقوق التسجيل وحقوق الطابع التي طبقت في الجزائر بموجب الأمر المؤرخ في 10 جانفي 1843 ، والضرائب على الملكيات المبنية المستحدثة بالقانون الصادر في 31 ديسمبر

1884، التي كانت قيمتها مقدرة بستتيم رمزي في السنة ، إلى أن جاء القانون الصادر في 20 جويلية 1917 ينص على حساب الضريبة على المباني وفق الدخل الحقيقي بنسبة 3.20 % من الدخل المحقق [ 134 . ص ص 52 – 59 ]، كما استحدثت الضرائب على الملكيات غير المبنية بموجب القانون الصادر في 30 جويلية 1918 ، الذي نظم في مواده من 55 إلى 60 الضريبة على الاستغلال الفلاحية، وألزمت المالك المستغل بدفع الضريبة سنويا [ 135 . ص ص 27 – 29 ] .

أمام هذا الازدواج في تطبيق القانون والتمييز بين الأهالي والمعمرين كان لابد من سياسة ضريبية جديدة وهي اعتبار الجزائر امتداد للإقليم الفرنسي، لكن المشكل المطروح هو في كيفية إيجاد بديل للقانون المطبق على المسلمين فإذا اعتبرنا أن الزكاة و العشور تدخل ضمن الضرائب على الأراضي غير المبنية، نجد أمامنا مشكل آخر كون الزكاة و العشور لا يمسان إلا الأراضي المنتجة، فهي بذلك تقترب من الضريبة على الدخل الفلاحي.

لقد وجدت نفس المشكلة في المغرب إلا أنه في سنة 1933 اهتدى M.PIETRI متخصص في الضرائب إلى جمع الزكاة و العشور في ضريبة واحدة سمية بـ الترتيب والذي بمقتضاه يعاقب كل شخص لا يقوم باستغلال أرضه، لحل هذا المشكل أصدر المشرع الفرنسي بتاريخ 30 نوفمبر 1918 مرسوما يقضي بوقف العمل بالزكاة و العشور في شمال الجزائر وتوحيد النظام الجبائي بين فرنسا والجزائر، أما في جنوب الجزائر فالأمور جرت على خلاف ذلك بحيث تم الاستمرار بجباية الزكاة و العشور إلى غاية 1947 [ 130 . ص ص 105 -106 ]، ويرى البعض أن التراجع عن استعمال الضرائب العربية يكمن في قلة حصيلتها وتناقصها المستمر بداية من 1890 [ 134 . ص ص 107 – 108 ]، ونرى بأن سبب التراجع عن استعمال الضرائب العربية يكمن في أن الرغبة الملحة للمشرع الفرنسي في إثبات وجوده كانت السبب في إلغاء كل ما يمثل الهوية الجزائرية.

وكانت بنهاية 1948 وبداية 1949 الضرائب العقارية المطبقة في الجزائر من طرف سلطات الاحتلال الفرنسي على النحو التالي:

- الضرائب العقارية على الملكيات المبنية وغير المبنية.

- الضرائب على المداخل الفلاحية.

- الضرائب على التركات.

## - حقوق التسجيل والطابع.

ما يمكن ملاحظته على هذه الفترة أنه قد أدخلت أنظمة جبائية حديثة فيما يخص الضرائب بصفة عامة والضرائب العقارية بصفة خاصة، لكن هذه الأنظمة لم تقبل بشكل كامل عند تطبيقها في الجزائر. وهذا راجع لإدخال نظام أجنبي غريب عن البلاد من دون أن تجرى عليه تغييرات ضرورية تجعله يتكيف مع محيطه الجديد ليقدّم أحسن النتائج .

إلا أن نقائص النظام الجبائي الفرنسي في الجزائر لم تكن كبيرة بعد سنة 1949 إلى غاية 1962 إلا فيما يخص تطبيق الرسم على القيمة المضافة المستحدث في فرنسا سنة 1954، والذي لم يطبق في الجزائر لأن الإمكانيات الاقتصادية المتوفرة لم تكن في المستوى الذي يسمح بتطبيق الرسم على القيمة المضافة ، فاكتمل بتطبيق الرسم الوحيد العام على الإنتاج وأهم التغييرات المتعلقة بالضريبة العقارية هي إلغاء السنتيم الرمزي المخصص لميزانية الجماعات المحلية ليحل محله الرسم العقاري على الملكيات المبنية [ 130 . ص ص 108 – 112 ] .

### 1.1.1.2. الضريبة العقارية في الجزائر بعد الاستقلال

لقد ترك رحيل الفرنسيين فراغا في جل القطاعات بما في ذلك إدارة الضرائب ، الأمر الذي ألزم ضرورة التشكيل الفوري لإدارة جزائرية لتخلف الإدارة الفرنسية، أما في الجانب التشريعي ولمواجهة الفراغ صدر في 1962/12/31 قانون يقضي بمواصلة العمل بالتشريعات الفرنسية إلا ما كان منها مخالفا للسيادة الدولة الجزائرية، و ألغى هذا القانون بموجب الأمر رقم 29-73 المؤرخ في 5 جوان سنة 1973، إلا أن البديل للتشريعات المعمول بها في مجال الضرائب لم يتجسد إلى في 9 ديسمبر 1976 و هو تاريخ صدور الأمر رقم 101-76 المتضمن الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ، ثم تلتها عدة تغييرات أهمها تلك التي جاءت في 1990.

و عليه يمكن التمييز بين ثلاث مراحل مر بها النظام التشريعي الضريبي في الجزائر، الأولى من 1962 إلى 1976 و الثانية من 1976 إلى 1990، و المرحلة الثالثة تمتد من 1990 إلى يومنا هذا.

### 1.1.1.2.1. الضريبة العقارية في الجزائر من 1962 إلى 1976

نظرا لغياب الخبرة في مجال التشريع المالي و خاصة ما تعلق بالضرائب فقد تبنى المشرع الجزائري القوانين التي كان يعمل بها قبل الاستقلال و أهم هذه القوانين هو المرسوم المؤرخ في 9 ديسمبر 1948 و المتعلق بالتنظيم الجبائي [ ص 77 ] ، و المرسوم المؤرخ في 6 أبريل 1950 المتعلق بالقانون العام للضرائب [ ص 142 . ص 7].

وكان يعتمد في سن التشريعات المتعلقة بالجانب المالي على الأمر الصادر في 2 جانفي 1959 المتعلق بقوانين المالية والقانون الصادر في 2 جويلية 1959 المنظم لأحكام المالية التي تخص إقليم الجزائر، وأول قانون متعلق بالجانب المالي في الجزائر المستقلة ، يرى الأستاذ نيدني يحيى أن أول قانون يتعلق بالجانب المالي في الجزائر المستقلة هو القانون المؤرخ في 1965/12/31 و المتعلق بقانون المالية لسنة 1966 ثم يليه الأمر المتعلق بقانون التسجيل الصادر في نفس السنة [ ص 140 . ص 15 - 17]. هو القانون رقم 62 - 155 الصادر في 31 ديسمبر 1962 المتعلق بقانون المالية لسنة 1963، لكن ما يمكن ملاحظته على الفترة التي تلت الاستقلال مباشرة أن النظام الضريبي الجزائري كان يتصف بطابع الازدواج بحيث يطبق النظام التقليدي في ولايات الجنوب كالزكاة المفروضة على النخيل أي على مداخل العقارات غير المبنية.

في حين يطبق النظام الحديث في الولايات الشمالية من الجزائر ، خاصة في المدن و هذا ما يستنتج من المادة 22 من قانون المالية العامة لسنة 1963 و المادة 34 من قانون المالية لسنة 1964 ، و المادة 44 من قانون المالية لسنة 1966 التي نصت على استمرار العمل بنظام الزكاة واللزما في المناطق الجنوبية ، وكادت تفرض أيضا الضرائب على المداخل العقارية بالنسبة للعقارات الحضرية والعقارات الريفية، فالعقار الحضري يخضع للضريبة على الملكيات العقارية المبنية، أما العقار الريفي فيخضع للضريبة على العقارات غير المبنية الخاصة أي الأرض الفضاء، أما الضريبة على انتقال رؤوس الأموال العقارية نجدها في النظامين، الأول يتعلق بانتقال الأملاك العقارية بثنى الطرق ما عدى طريق الوفاة، والثاني يتعلق بالرسم على انتقال الملكيات العقارية للتركات فقط.

### 1.1.1.2.1. الضريبة على العقارات المبنية

كانت تحسب وفق القيمة الإيجارية للمتر المربع مضروبة في معامل المنطقة ، إلا أن حصيلة الضرائب على العقارات المبنية تقلصت بعد سنوات الاستقلال [ ص 130 . ص 121 ] والسبب راجع من جهة إلى خفض نسبتها التي كانت مرهقة للمكلفين الذين لا يزالون في طور إعادة التنظيم ، الأمر الذي

يجعل فرض مثل هذه الضرائب شديد الوطأة و لا يمكن تحمل عبئه من أجل ذلك أعفيت الأبنية المستخدمة بالمزارع الفلاحية من الضريبة على العقارات المبنية إعفاء دائما [المادة 2 من القانون رقم 64 - 361 المؤرخ في 1964/12/13 المتعلق بقانون المالية لسنة 1965]، و من جهة أخرى تقلص وعاء الضريبة بسبب سياسة التأميم التي مست العقارات المبنية .

### 1.1.1.2.1.2. الضريبة على العقارات غير المبنية

إن الأراضي غير المبنية أو الأراضي الفضاء كانت تخضع لنوعين من الضرائب، ضريبة على الملكية العقارية، و ضريبة على الدخل الفلاحي، إلا أن الضريبة على الملكيات العقارية غير المبنية كانت أكثر تغذية للخرينة من الضريبة على الدخل الفلاحي ، فالضريبة على العقارات غير المبنية تشمل الأراضي التي تم ارس فيها الزراعات الحديثة والأراضي التي تم ارس فيها الزراعات التقليدية، على العكس من ذلك فالضريبة على الدخل الفلاحي فكانت أقل تغذية للخرينة العامة لأنها تشمل الدخل الفلاحي في النظام الزراعي الحديث فقط المتمثل في المزارع المسيرة ذاتيا ، و لأن حساب هذا النوع من الضريبة لم يكن قائما على الدخل الحقيقي للأرض وإنما يتم حسابه بطريقة جرافية التي تقوم على أساس متوسط الدخل الصافي للهكتار في مستثمرة متوسطة. مع الأخذ بعين الاعتبار نوع الفلاحة أو الإنتاج و يعتمد على القيمة الإجمالية للغلة المحصل عليها والإنتاج المنجز خلال السنة التي سبقت سنة جني المحصول المفروض عليه الضريبة [المادة 24 من القانون رقم 68 - 654 المؤرخ في 1968/12/30 المتعلق بقانون المالية لسنة 1969].

### 1.1.1.2.2.3. الضريبة على انتقال رؤوس الأموال العقارية

تتمثل في الضريبة على انتقال الأملاك العقارية و الضريبة على الشركات، الأولى كانت وطأتها كبيرة على كل من البائع والمشتري الأمر الذي كان يحد و يقلل من نقل الملكية العقارية ولهذا اضطرت الحكومة في قانون المالية سنة 1968 من تغيير سياستها بخفضها نسبة الضريبة على انتقال الملكية العقارية و خاصة بالنسبة للمشتري ، إن التخفيض في نسبة الضريبة على الملكية العقارية أو ما يسمى بحق و التسجيل تعني الأشد خاص الطبيعة فقط دون الأشد خاص المعنوية وهذا ما تؤكدته المواد 81،82 و 83 من الأمر رقم 67 - 290 المؤرخ في 20 ديسمبر 1967 المتضمن قانون المالية لسنة 1968 ، [ ج ر رقم 108 لسنة 1967]، إلا أن البائع يبقى متحملا ثقل ضريبة أخرى وهي الضريبة على الزيادة في قيمة العقار، و هذا يزيد رز أن السياسة المنتهجة في المرحلة الأولى للدولة الجزائرية هي المحافظة على استقرار الأوضاع السائدة أي التقليل مبدئيا من انتقال الأملاك العقارية، هذا من جهة و من جهة أخرى ارتفاع نسبة

الضريبة كانت تفرضه قلة الموارد العمومية لمواجهة الأعباء العامة ، الأمر الذي كان يدفع المكلفين بالضريبة إلى كتمان عملية انتقال الأملاك العقارية و اسد تعامل كل الوسائل للتهرب من دفع الضريبة، من بين هذه الوسائل هو الضغط على الموظفين القائمين على جمع الضرائب و التواطؤ معهم بسبب حداثة إدارة الضرائب و افتقارها للرقابة الصارمة [ 130 . ص 134 ] .

### 1.1.1.2. الضريبة العقارية في الجزائر من 1976 إلى 1990

لقد شهدت سنة 1976 عدة إصلاحات في المجال التشريعي بحيث صدرت عدة نصوص قانونية تعيد تنظيم ما كان موروث من نصوص قانونية و تنظيم ما لم يكن منظم من قبل ، فمن أهم النصوص المتعلقة بموضوع الضريبة العقارية تلك المتعلقة بالجانب المالي و خاصة قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة [الأمر رقم 76 - 101 المؤرخ في 9 ديسمبر 1976 المتضمن قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ، الجريدة الرسمية عدد 102 لسنة 1976] ، الذي نظم الضرائب المباشرة بصفة عامة و الضريبة العقارية بصفة خاصة في بعض أحكامه مثل ما ورد في الباب العاشر من الجزء الأول الخاص بالرسم الخاص على الزيادات في القيمة المحققة بمناسبة بيع العقار لقاء عوض ، الباب الأول من الجزء الثاني الخاص بالضريبة الجزافية الفلاحية و الباب الثالث من الجزء الثاني الخاص بالضرائب العقارية المحصلة لصالح البلديات فقط.

إلى جانب قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة نظم المشرع الجزائري بعض الأحكام المتعلقة بالرسم و العقارية، المحصلة بمناسبة تسجيل العقود وذلك بموجب قانون التسجيل [الأمر رقم 76 - 105 المؤرخ في 9 ديسمبر 1976 ، المتضمن قانون التسجيل]، كالرسم و المحصلة بمناسبة العقود الناقلة للملكية العقارية أو قسمتها، أو المتعلقة بنقل حق من الحقوق العقارية كنقل حق الانتفاع، كما صدر في نفس السنة ( 1976 ) مجموعة من القوانين الضريبية أهمها، قانون الضرائب غير المباشرة [الأمر رقم 76 - 104 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976 المتضمن قانون الضرائب غير المباشرة المعدل و المتمم]، و قانون الرسم على رقم الأعمال [الأمر رقم 76 - 102 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976 المتضمن قانون الرسم على رقم الأعمال المعدل و المتمم] ، و القانون المتعلق بالطابع [الأمر رقم 76 - 103 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976 قانون الطابع المعدل و المتمم] ، بذلك حاول المشرع إبراز الهوية الوطنية على التشريعات الجبائية بحيث قضى بصورة شبه نهائية على تبني التشريع الفرنسي، لتكون سنة 1976 بداية لثورة تشريعية في مختلف المجالات وخاصة المجال الجبائي.

### 1.1.1.2.3. الضريبة العقارية في الجزائر من 1990 إلى يومنا هذا

إن مرحلة ما بعد 1990 تمثل مرحلة التحول إلى اقتصاد السوق بحيث تخلت الدولة على العديد من ملكياتها العقارية لتفصح المجال أمام الملكية الخاصة لها، فلقد شهدت الفترة من 1976 إلى 1990 تدولا كبيراً في طبيعة الملكية العقارية، من ملكية عقارية عامة تابعة للادومين العام أو الخاص للدولة، وذلك بداية من سنة 1981 حيث تنازلت الدولة عن المساكن المؤجرة والمسيرة من دواوين الترقية والتسيير العقاري، ثم تنازلت عن حق الانتفاع بالأراضي الفلاحية سنة 1987، ليأتي بعد ذلك دستور 1989 بتوجه جديد يحمي الملكية الفردية ويشجعها، ويتراجع عن النهج الاشتراكي القائم على تحديد الملكية الخاصة، ونتيجة لذلك قضت الإصلاحات الجديدة على العديد من النصوص القانونية التي تركز سياسة احتكار الدولة للملكية العقارية، مثل الأمر رقم 71-73 المتضمن قانون الثورة الزراعية، لتحل محلها نصوص قانونية تركز سياسة حماية الملكية الفردية للعقارات، مثل ما تضمنه قانون التوجيه العقاري رقم 90 - 25 الذي أعاد الأراضي المؤممة إلى ملاكها الأصليين.

إن هذه الإصلاحات الجديدة الخاصة بالملكية العقارية ترتب عنها اتساع وعاء الضريبة العقارية، بحيث أصبحت ميزة الوفرة بارزة، الأمر الذي يجعل هذا النوع من الضرائب محلاً للتطور من أجل مسايرة التغير الحاصل في نظام الملكية العقارية، فبقدر ما يكون النظام الضريبي فعال بقدر ما يكون له انعكاسات إيجابية على الاقتصاد [49 ص 3]، ولكي يكون كذلك عمد المشرع الجزائري إلى إصلاح النظام الضريبي لمواكبة ما استجد من تغيرات، بحيث نجد قوانين المالية الصادرة بعد سنة 1990 عدلت الكثير من أحكام التشريع الضريبي وخاصة قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وكذلك قانون التسجيل وقانون الطابع [70 ص 162]، حيث قد راعت هذه التعديلات حقوق الخزينة سواء بزيادة نسبة ومعدل الضريبة، كما راعت حقوق المكلفين بالضريبة، وذلك بإعفاء بعض منهم إعفاء كلي والبعض الآخر إعفاء جزئي، كما استحدثت التعديلات ضرائب ورسوم جديدة لم تكن موجودة من قبل.

لقد شمل التغيير الضرائب العقارية، وبالتحديد الضريبة العقارية التي يكون وعاءها الدخل الناتج عن إيجار الأملاك المبنية وغير المبنية، أو فوائض القيمة الناتجة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبنية وغير المبنية، كما شمل التغيير الرسم العقاري المحصل لفائدة البلديات ورسم التطهير، وألزم قانون المالية لسنة 1996 على إدارة الضرائب القيام بعملية الإحصاء السنوي للمكلفين بالضريبة



والأموال العقارية المبنية وغير المبنية [المادة 16 من قانون المالية لسنة 1996 المعدلة للمادة 191 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة].

### 2.1.1 مفهوم الضريبة العقارية

إن فهم موضوع الضريبة العقارية يشكل إطاراً لفهم النظام الضريبي والسياسة الضريبية المطبقة على العقارات، فتحديد المفاهيم والمبادئ حتى وإن ترك على عاتق الفقه إلا أنه يعد سندا ودعماً للمشروع في وضعه لأحكام الجباية العقارية، وعلى هذا الأساس فإن إبراز المفاهيم والمصطلحات العلمية للضريبة العقارية يعد أمراً بالغاً في الأهمية، كونه يزيل الكثير من الغموض على الموضوع، ويضع أرضية تساعد على وضع الفرضيات العلمية وتصور الحلول الممكنة للإشكالات المطروحة.

ونبحث مفهوم الضرائب العقارية عن طريق تحديد التعريفات الفقهية والتشريعية لها، ثم إبراز الخصائص التي تميزها عن باقي الضرائب، وعليه نقسم الدراسة في هذا المبحث إلى مطلبين على النحو التالي :

المطلب 1 : تعريف الضريبة العقارية.

المطلب 2 : خصائص الضريبة العقارية.

### 1.2.1.1 تعريف الضريبة العقارية

تثير مسألة وضع تعريف للضريبة العقارية أهمية بالغة في البحث نظراً لما قد تتضمنه هذه التعريفات من إشكالات في الفقه والقانون، ولهذا لم تلجأ الكثير من التشريعات إلى التطرق لتعريف الضريبة العقارية عذد وضعها للقوانين التي تحكم هذا النوع من الضرائب، وتركت بالتالي مسألة تحديد تعريف الضريبة العقارية للفقه.

وعادة في مثل هذه الدراسات يتعاضد الفقه إلى المفاهيم العامة كمفهوم الضريبة بصورة عامة والعلاقة التي يمكن أن تكون لهذا المفهوم مع غيره من المصطلحات كالرسم مثلاً، ولا يكون ذلك إلا بدراسة المفاهيم دراسة تحليلية خاصة ووضع التعريفات المناسبة لها، كتعريف الضريبة العقارية في مفهومها العام ومفهومها الدقيق أو الضيق.

ولا نشذ عن هذا السلوك الفقهي في دراستنا لتعريف الضريبة العقارية ونقسم الدراسة في هذا المطلب إلى فرعين على النحو التالي :

الفرع 1: التعريف العام للضريبة وتمييزها عن الرسم

الفرع 2: تعريف الضريبة العقارية

### 1.1.2.1.1. التعريف العام للضريبة وتمييزها عن الرسم

قد يرتبط في كثير من الأحيان مصطلح الضريبة بمصطلح الرسم، وهذا ما يجعلنا نبحث في تحديد مفهوم كل منها ومع إبراز العلاقة التي تربط الضريبة بالرسم، مع البحث في مدى إمكانية التمييز بينهما، وهذا ما سنبيّنه في ثلاث نقاط كما يلي :

- تعريف الضريبة.

- تمييز الضريبة عن الرسم .

- مدى استقلال الرسم عن الضريبة من الناحية العملية.

### 1.1.2.1.1. تعريف الضريبة

تعرف الضريبة عادة بأنها مبلغ من المال تفرضه الدولة قهرا على المكلفين، دون مقابل مباشر، وبصفة نهائية، في سبيل تغطية النفقات العامة أو في سبيل تدخل الدولة، فلقد أصبحت الدولة تتدخل بواسطة الضرائب قصد توجيه السياسة المالية والاقتصادية للبلاد، وهذا هو المفهوم الحديث للضرائب في ظل الدولة المتدخلة [ 10 . ص 347 ]، وهي بذلك لها أربعة خصائص أساسية:

- أن الضريبة تدفع نقدا و لا يمكن أن تكون خدمة أو بدل عيني، وهذا بسبب أن النقود يسهل التعامل بها ولا تحمل جبايتها نفقات كبيرة، بعكس الدفع العيني الذي تصعب جبايته ويحمل الخزينة نفقات كبيرة في جبايته كالشحن والتخزين وإعادة البيع.

- أن الضريبة تدفع قهرا و جبرا، فالمكلف ملزم بدفعها و لا يمكنه التملص منها أو مناقشتها أو التأخر في دفعها، ففي حال عدم الاستجابة لدفعها يجبر قهرا على دفعها .

- أن الضريبة لا تقدم للمكلف نفعاً معيناً لكن هناك خدمات عامة يستفيد منها، كالأمن و الدفاع اللذان تقدمهما الدولة للمواطنين سواء كانوا مكلفين أو غير مكلفين.

- أن الضريبة تدفع بصفة نهائية فلا يمكن للمكلف استردادها بعد أن يكون قد دفعها، فمتى كان الدفع صحيحا وفق القانون فلا يحق له مراجعة إدارة الضرائب في هذا الدفع ، وطلب استرجاع ما دفعه.

### 1.1.2.1.1.2.1.1. تمييز الضريبة عن الرسم

إن الإشارة إلى خصائص الضريبة تقودنا إلى ذكر خصائص الرسم و التمييز بينهما ، في الواقع كل من الرسم و الضريبة يتفقان في كونهما فريضة مالية ، تدفع بصفة نهائية نقدا للدولة ، غير أن طبيعة الضريبة تختلف عن طبيعة الرسم من حيث الفلسفة أو الفن المالي الذي يتعلق بكل منهما [ 16 ص 187 ]، فالضريبة لها طابع إلزامي جبري لا علاقة له بإرادة المكلف ، أما الطابع الإلزامي للرسم متوقف على إرادة المكلف و رغبته في الاستفادة من الخدمة التي يفرض عليها الرسم، و من جهة أخرى الضريبة تفرض من دون مقابل خاص بالمكلف مباشرة، أما الرسم فإنه يدفع لقاء خدمة يستفيد منها المكلف مباشرة.

و تختلف الضريبة على الرسم من حيث أداة فرض كلا منهما، فالضريبة تفرض بقانون، أما الرسم فاختلاف علماء المالية العامة حول السلطة التي تفرضه و تحدده ، بعضهم يرى أن الرسم يدع عن طريق السلطة التشريعية و لا يتكرك أم يرتحده إلى السلطة التنفيذية [ 34 ص 21 ]، و بعضهم يرى بأنه يكفي وجود قانون ينص على فرض الرسم ، و على السلطة التنفيذية أن تقرر و تحدد قيمته و مقدار و طرق تحصيله، عن طريق اللوائح و القرارات [ 48 ص 9 ]، في حين أن الضريبة لا يمكن أن تفرض بلوائح و قرارات إدارية و إنما لابد من موافقة السلطة التشريعية عليها في شكل قانون .

### 1.1.2.1.1.3. مدى استقلال الرسم عن الضريبة من الناحية العملية

بالرغم من الفوارق الموجودة بين الرسم و الضريبة فإن التمييز بينهما يبقى مسألة نظرية ، بحيث لا يوجد خط يفصل بدقة بين الضريبة و الرسم ، فقد تزيد عائدات الرسوم على قيمة الخدمة المقدمة فيكون مقدار الزيادة حصل دون مقابل أي يكون ضريبة ، و نكون في هذه الحالة أمام ضريبة مقنعة في صورة رسم [ 2 ص 12 ]، و عليه حتى و إن أمكننا التمييز بين الضريبة و الرسم من الناحية النظرية، إلا أنه يصعب علينا التمييز بينهما من الناحية العملية ، و ما يؤكد ذلك أننا نجد المشرع الجزائري يسمي بعض الإيرادات رسوما في حين أنها ضرائب أو أنها ذات صبغة مختلطة تجمع بين الضريبة و الرسم، مثل رسوم التسجيل ورسوم الإشهار العقاري.

فرسوم التسجيل مثلا لا تعدو إلا أن تكون ضرائب على انتقال الملكية حتى وإن جرى العمل على تسميتها رسوما، ولعل تلك التسمية ترجع لكونها كانت تدفع لقاء الخدمة المقدمة من الدولة للقائمين بالتصرف ، والمتمثلة في توثيق التصرف وجعله رسميا وضمان المحافظة على حقوق المتصرف له ، لكن في الوقت الرهن قيمة هذه الرسوم تفوق بكثير قيمة الخدمة المقدمة من قبل الدولة ، فلا يمكن القول أنها تدفع مقابل الخدمة ، لهذا يرى جانب من الفقه أن رسوم التسجيل هي في واقع الأمر عبارة عن ضرائب ، وهي ضرائب على الأقل في الجزء الذي يفوق قيمة الخدمة [ 23 . ص 244 ] .

إن مصدر الخلاف في التمييز بين الضريبة الرسم هو النظام الفرنسي ، الذي يعرف أربع أنظمة للاقتطاعات الجبرية، فهناك الرسوم شبه الضريبية ، ومقابل الخدمة المؤداة ، واقتطاعات الضمان الاجتماعي وأخيرا الفرائض أيا كان نوعها ، وذهب القضاء الفرنسي إلى اعتبار أن الفرائض أيا كان نوعها تعني الضرائب والرسوم، وأصبح بذلك النظام الفرنسي يعطي مدلولاً واحداً للضريبة والرسم ولا يرتب أية نتيجة فعلية على التفرقة بينهما [ 51 . ص 56 ] .

إن صعوبة التمييز بين الضريبة و الرسم تدفعنا عند دراسة موضوع الضريبة العقارية إلى الجمع في الدراسة بين الضرائب العقارية و الرسوم العقارية، كموضوع وكوحدة دراسية واحدة مع ذكر خصوصيات الضرائب العقارية من جهة و الرسوم العقارية من جهة كلما أمكننا ذلك.

### 1.1.2.1. تعريف الضريبة العقارية

إن التشريعات الحديثة لمختلف الدول تعتمد على الضرائب على الدخل لأنها تحقق العدالة أكثر مما تعتمد على الضرائب على رأس المال ، و عليه فدراسة الضرائب العقارية ترتكز أساسا على الضرائب المفروضة على الدخل الناتج عن العقار ، سواء كان مبني أو غير مبني ، فيتضح من أول وهلة أن الضرائب العقارية هي ضرائب مباشرة لأنها تتعلق بالدخل الناتج عن العقار ، الذي يتميز بالاستقرار النسبي [ 16 . ص 228 ]، و هذا الدخل يكون مقدرا فلا تفرض الضريبة العقارية على أساس الدخل الحقيقي و إنما على أساس الدخل الذي تقدره الإدارة .

و يتنوع الدخل الناتج عن العقار بتنوع منفعة العقارات و طبيعتها ، فتفرض الضرائب على القيمة المحققة بمناسبة بيع العقار سواء كان مبني أو أرض فضاء، كما تفرض ضرائب على القيمة الإيجارية لهذه العقارات، و أيضا ضرائب على المداخل الفلاحية للأراضي الزراعية .

يتبين لنا مما سبق أنه يوجد مفهوم واسع للضرائب العقارية تشمل جميع الضرائب التي يكون دخل العقار وعاء لها و ما يمكن أن يلحق بها من رسوم ، و هناك مفهوم ضيق يشمل فقط الضريبة المفروضة على القيمة الإيجارية للعقار.

#### 1.1.2.1.2.1. التعريف الواسع للضرائب العقارية

لم نجد في الدراسات المتعلقة بالضريبة العقارية إجماعاً على تعريف يشمل الضريبة العقارية بمفهومها الواسع، لقد عرف الفقه العراقي الضريبة العقارية على أنها ضريبة تفرض على دخل المكلف الناتج عن العقارات كبديل الإيجار مثلاً، وعرفها أيضاً على أنها ضريبة مفروضة على الإيراد السنوي الذي يحصل عليه المكلف من عقارات مستغلة في العراق [ 61 . ص 29 ] و إنما وجدنا تعريفات متعددة بتعدد أنواع الدخل العقاري أو بتعدد طبيعة العقار نذكر منها ما يلي:

- الدخل الفلاحي.

- الضريبة على العقارات المبنية .

- الضريبة على زيادة قيمة العقار.

#### 1.1.2.1.2.1. الضريبة على الدخل الفلاحي

تعرف الضريبة على الدخل الفلاحي أنها : ضريبة مباشرة سنوية و عينية بسعر نسبي تفرض على الدخل الإجمالي المقدر للأراضي الزراعية ، و يعرفها البعض [ 29 . ص 343 ] على أنها ضريبة تفرض على جميع الأراضي المزروعة فعلاً أو القابلة للزراعة على أساس الدخل السنوي وعرفها المشرع الجزائري على أنها ضريبة جزافية تفرض على الدخل الإجمالي للغة الفلاحية، وتحسب على أساس الدخل الناتج خلال السنة المدنية التي سبقت سنة فرض الضريبة [المادة 222، من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، الملغاة بموجب المادة 21 من قانون المالية لسنة 1996 ] .

#### 1.1.2.1.2.1. الضريبة على العقارات المبنية

تعرف الضريبة على العقارات المبنية على أنها:

ضريبة عامة نوعية تفرض على الدخل الصافي المقدر سنوياً للعقارات المبنية و ما يدخل في حكمها و تحصل مقدماً 48 . ص 11 ] .

و يعرفها البعض على أنها :

ضريبة مباشرة نوعية على الدخل المقدر الصافي للعقارات المبنية، و هي عينية و سنوية [ 27 . ص 22 ] .

### 1.1.2.1.2.3. الضريبة على زيادة قيمة العقار

إن الضريبة على الزيادة في قيمة العقارات، كزيادة قيمة بسبب التحسينات المجاورة والتي تحصل بمناسبة نقل ملكية العقار فتعرف على أنها :

ضريبة مباشرة تفرض على الدخل المتمثل في الزيادة في قيمة العقار تحصل بمناسبة انتقال العقار من مالك إلى آخر عن طريق التصرف [ 9 ص 371 ] .

إن التعريفات السابقة لا تختلف عن المفهوم العام للضريبة في كونها اقتطاع لمبلغ نقدي جبرا على المكلفين بواسطة السلطة العامة بصفة نهائية و من دون مقابل، بل أكثر من ذلك تشترك هذه التعريفات في عدة عناصر، كون هذه الأنواع من الضرائب ترد على دخل العقار لا على العقار في حد ذاته، فهي ضريبة مباشرة على نوع معين من الدخل الناتج عن العقار، تحصل مسبقا، و عليه يمكننا وضع تعريف عام للضرائب العقارية على النحو التالي :

الضرائب العقارية هي: ضرائب مباشرة نوعية عينية تفرض نقدا على الدخل الصافي المقدر سنويا، الناتج عن العقارات يدفعها جبرا المكلفين بها إلى خزينة الدولة، و تحصل مسبقا.

### 1.1.2.1.2.2. تعريف الضيق للضريبة العقارية

لقد وضع الفقه المالي المقارن تعريفات عديدة للضريبة العقارية، وسوف ندين بعض العيينات من هذه التعريفات الواردة في الفقه المالي الغربي و الفقه المالي العربي على النحو التالي:

#### 1.1.2.1.2.2.1. تعريف الضريبة العقارية في الفقه المالي الغربي

لقد عرفت الضريبة العقارية في الفقه الإنجليزي من طرف الفقيه توني باريان ( TONY Byrne ) في كتابه الحكومة المحلية ( local gouvernement ) بأنها :

ضريبة محلية تفرض بنسب معينة على العقارات أو القيم غير المنقولة، والتي تأخذ طابع الإنشاءات الثابتة، إن هذا التعريف جاء شاملاً للضرائب العقارية إلا أنه لم يحدد لنا بدقة الوعاء الذي تنصب عليه الضرائب العقارية وإنما ذكر أنها ترد على كل ما هو غير منقول [ 61 . ص 30 ] .

وعرفت الضريبة العقارية من قبل فقيهين إنجليزيين هما الفقيه بوشنان (BUCHANAN) و الفقيه جيمس فلورز ( JAMES Flowers ) في كتابهما المالية العامة على أنها الضريبة العقارية :

ضريبة تفرض بشكل غير مباشر على القيمة الإيجارية للعقار [ 61 . ص 30 ] ، ويعاب على هذا التعريف أنه يجل الضريبة العقارية ضمن الضرائب غير المباشرة، وفي الحقيقة الضرائب العقارية هي ضرائب الأصل فيها تكون مباشرة لأنه يعرف مسبقاً من سيتحمل ثقل عبئها كما أنه لا يمكن نقل عبئها إلى شخص آخر.

أما في الفقه الفرنسي نجد أن الفقيه لويس تروتباس ( LOUIS Trotabas ) قد تعرض إلى تعريف الضريبة العقارية في كتابه المالية العامة، وعرفها بأنها:

ضريبة مباشرة على الدخل العقاري مخصصاً منه الأعباء [ 129 . ص 380]، فهذا التعريف جاء شاملاً لكل الضرائب الواردة على الدخل العقارية إلا أنه يمكن أن يفسر على أنه لا يتضمن الضريبة على الثروة العقارية أو الضريبة على رؤوس الأموال العقارية لا على الدخل العقاري.

كما نجد تعريفاً ثانياً في الفقه الفرنسي للضريبة العقارية، حيث عرفها الفقيه بول لويس دوري ( PAUL-LOUIS Deuré ) في كتابه الدليل الجديد في الضرائب المحلية على أنها:

الضريبة العقارية المحلية المسماة الرسم العقاري تحصل لفائدة الجماعات المحلية عن العقارات المبنية والعقارات غير المبنية تحسب على أساس القيمة الإيجارية للعقار [ 132 . ص 13 ] ، إن هذا التعريف نجد يشمل الضرائب التي تحصل لفائدة الجماعات المحلية فقط ، والضرائب العقارية في الحقيقة لا تحصل لفائدة الجماعات المحلية فقط وإنما تحصل لفائدة الدولة و الجماعات المحلية .

### 1.1.2.1.2.2. تعريف الضريبة العقارية في الفقه المالي العربي

عرفت الضريبة العقارية في الفقه المالي المصري أنها : ضريبة مباشرة نوعية على الدخل المقدر الصافي للعقارات وهي نوعية وسنوية [ 27 . ص 22 ]، وعرفها الفقه العراقي بأنها :

ضريبة مفروضة على دخل المكلف العقاري الإجمالي الذي يمثل مجموعة الإيراد السنوي [ 61 . ص 31 ].

يلاحظ أن التعريفات السابقة تشمل العقارات المبنية وغير المبنية وأن وعاء الضريبة هو دخل للمكلف بالضريبة، إلا أنه يجب الإشارة إلى أن الدخل الإجمالي هو الوعاء الذي تطرح منه الضريبة، لكن بعد خصم الأعباء التي يتحملها المكلف، وهذا ما هو متفق عليه فقها أي أن الضريبة تفرض على الدخل الصافي.

### 1.1.2.1.2.3. تعريف الضريبة العقارية في التشريع والفقه المالي الجزائري

لم يعرف الفقه المالي الجزائري الضريبة العقارية تعريفا دقيقا إلا أننا نشير أن الأستاذ عثمان قنديل أشار لها في كتابه نظرية الجباية والتنمية، حيث عرفها بطريقة عرضية على أنها :

الضريبة التي تقع على العقارات المبنية وغير المبنية، التي يكون الدخل الصافي المتمثل في بدل الإيجار وغلّة الأرض وعاءا لها ، وهي ضريبة ذات طابع عيني أكثر منها شخصي [ 130 . ص 209 ] .

نلاحظ أن هذا التعريف يتفق إلى حد ما التعريفات السابقة في كون الضريبة العقارية في معناها الضيق هي الضريبة التي تشمل فقط العقارات المبنية وغير المبنية وأنها ضريبة تصيب الدخل العقاري أي هي ضريبة عينية تطرح على المال لا على الأشخاص.

أما فيما يخص التعريف التشريعي للضريبة العقارية ، فأول ملاحظة يمكن إيدائها هي أن الضريبة العقارية لم تستقل بتشريع خاص وإنما نظمت هذه الضريبة في نصوص عديدة، وعليه يصعب في مثل هذه الحالة وضع تعريف دقيق للضريبة العقارية، فلا نجد نصا قانونيا عرف الضريبة العقارية، وإنما هي مجموعة من النصوص أهمها قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة الذي نظم الضريبة العقارية في مفهومها الضيق تحت عنوان الرسوم العقارية في الجزء الرابع الخاص بالضرائب المحصلة لفائدة الجماعات المحلية، ولم يضع المشرع تعريفا للضريبة العقارية وإنما ذكر العقارات التي



تكون وعاء للضريبة، فتحصل على العقارات المبنية [المادة 248 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المعدلة المادة 43 من قانون المالية لسنة 1992. ] ، وعلى العقارات غير المبنية [المادة 261 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المعدلة المادة 43 من قانون المالية لسنة 1992] ضريبة سنوية.

قد جرى التشريع على تسمية هذا النوع من الضريبة بالرسوم العقارية ، إلا أنه من الناحية الفقهية لاحظنا الفرق بين الضريبة والرسم في المقابل الذي يحصل عليه كل من دافع الضريبة ودافع الرسم، أما من ناحية العملية فلا أهمية للفرقة بين الضريبة والرسم، وعليه يمكن القول بأن المشرع عرف بطريقة غير مباشرة الضريبة العقارية في مفهومها الضيق بأنها رسم سنوي يدفع على العقارات المبنية و العقارات غير المبنية لفائدة الجماعات المحلية، وأساس تحصيل هذه الضريبة حسب المادة 254 و المادة 261 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة هو ناتج القيمة الإيجارية الجبائية لكل متر مربع للملكية.

إن الذي يمكن أن نخلص به في مفهوم الضريبة العقارية سواء بمعناها العام أنها ضرائب مباشرة نوعية عينية يدفعها جبرا المكلفين بها إلى خزينة الدولة تفرض على الدخل الصافي المقدر سنويا الناتج عن العقارات، و في معناها الضيق أنها رسوم عقارية تحصل لفائدة الجماعات المحلية، وعليه تشكل الضرائب العقارية جزء من الجباية العقارية التي تمتد لتشمل جميع الاقطاعات الجبرية المحصلة لفائدة خزينة الدولة سواء يدفعها المكلفين إسهاما منهم في الأعباء العامة للدولة أو يدفعونها بمناسبة خدمة قدمتها لهم الدولة كحقوق التسجيل مثلا.

### 1.1.2. خصائص الضريبة العقارية

بما أن الضريبة العقارية هي ضريبة تفرض على دخل الثروة العقارية بشكل مباشر، وسبب ذلك معرفة المكلف بها مسبقا، فلا يمكن تحميل عبئها على غير المكلف بها قانونا، وكون أن الضريبة العقارية تفرض أصلا على الدخل الذي ينتج عن الثروة العقارية فلا يعني ذلك فرضها دائما عند تحقق الدخل فعلا، بل تفرض حتى ولو لم يحصل الدخل خلال السنة، فالعقارات هي ثروة أو رأسمال ثابت يتحمل مالکها الضريبة سواء تحقق الدخل فعلا أو لم يتحقق [ 53 . ص 66 ] ، واستثناء في الحالة التي لا يكون وعاء الضريبة العقارية هو الدخل العقاري تفقد الضريبة العقارية خاصية السنوية مثل الضريبة على فائض القيمة في العقار عند التنازل عنه .

انطلاقاً مما سبق يمكن تحديد خصائص الضريبة العقارية التي تميزها عن غيرها من الضرائب، وهي أنها ضريبة مباشرة عينية، تفرض على الدخل المقدر للملكية العقارية، كما تميز بأنها نوعية تدفع سنوياً.

وندرس خصائص الضريبة العقارية في ثلاثة فروع على النحو التالي :

الفرع 1: ضريبة مباشرة عينية .

الفرع 2: ضريبة تفرض على أساس الدخل المقدر .

الفرع 3: ضريبة نوعية سنوية.

### 1.1.2.1. ضريبة مباشرة عينية

تكون الضرائب من حيث نوعها إما ضرائب مباشرة تفرض على الدخل، على رأس المال وعلى الزيادة في رأس المال أو الدخل [ 30 ص 123 ]، وإما ضرائب غير مباشرة تفرض بمناسبة الإنفاق، وفي كلا النوعين من الضريبة قد يراعي المشرع ظروف المكلف الشخصية فتكون الضريبة شخصية، وقد لا تراعى ظروف المكلف الشخصية فتكون الضريبة عينية.

إن معرفة ما إذا كانت الضريبة العقارية ضريبة مباشرة أو ضريبة غير مباشرة لا تكون إلا بالتعرض إلى معايير وأسس التفرقة بينهما، ولمعرفة عينية أو شخصية الضريبة العقارية لابد من البحث عن العدالة والمساواة بين أفراد المجتمع في تحمل عبء الضريبة.

### 1.1.2.1. الضريبة العقارية ضريبة مباشرة

لقد ثارت التفرقة بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة عند علماء المالية العامة منذ القديم، ولا تزال هذه التفرقة تثير الكثير من النقاش لما لها من فائدة في التعرف على طبيعة الضرائب وأثرها على الحياة الاقتصادية [ 32 ص 113 ]، إلا أن عدم إجماع علماء المالية العامة على معيار واحد للتفرقة يصعب على الباحث التعرف على طبيعة ضريبة معينة، لهذا نجد مجموعة من المعايير يمكن الاعتماد عليها للتفرقة بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة [ 20 ص 141 ]، أهم هذه المعايير المعيار القانوني، المعيار الاقتصادي، ومعيير الثبات والاستقرار.

### 1.1.2.1.1. المعيار القانوني

ينبغي هذا المعيار على أساس عملي مستمد من تعامل إدارة الضرائب مع المكلفين، حيث تقوم هذه الإدارة من أجل تحصيل الضريبة بإعداد جداول يبين فيها اسم المكلف القانوني بالضريبة و الموضوع أو الوعاء الذي تقتطع منه، مقدارها، وقت ومكان دفعها [ 40 . ص 63 ]، تكون العلاقة في هذه الحالة مباشرة بين المكلف وإدارة الضرائب فالضريبة مباشرة، وعلى العكس من ذلك إذا لم تتمكن إدارة الضرائب من معرفة المكلف بدفع الضريبة مسبقاً، فتقوم بفرضها بمناسبة تصرفات أو وقائع معينة، فلا يكون في هذه الحالة أهمية لمعرفة المكلف بدفعها، فهي تصيبه بطريق غير مباشر.

نلاحظ وفقاً لهذا المعيار أن إدارة الضرائب تقوم بإعداد جداول تكليف اسمية، ترسل إلى ملاك العقارات أو المنتفعين بها مباشرة دون وساطة، وعليه وفق المعيار القانوني تكون الضرائب المفروضة على العقارات ضرائب مباشرة، كون إدارة الضرائب تعلم مسبقاً من الناحية القانونية مالك العقار أو المنتفع به وفق ما هو مثبتة في العقود المشهورة في المحافظات العقارية، فتقوم بإعداد تكليف اسمي مباشر للمالك أو المنتفع.

### 1.1.2.1.2. المعيار الاقتصادي

يسميه البعض من الفقه بالمعيار العلمي [ 9 . ص 366 ] ، يقوم على أساس انعكاس الضريبة، فإذا استقر عبء الضريبة على الشخص المكلف قانوناً الذي دفعها إلى خزينة الدولة تكون الضريبة مباشرة، فيكون في هذا النوع من الضرائب المكلف القانوني هو نفسه المكلف الاقتصادي، أما إذا استطاع المكلف القانوني نقل عبء الضريبة المفروضة عليه وتحميلها لشخص آخر لا يدفعها بصفته نائباً عنه ، وإنما بصفته المكلف الاقتصادي بدفعها ، فتكون الضريبة غير مباشرة، ويكون المكلف القانوني في هذه الحالة مختلفاً عن المكلف الاقتصادي ، المكلف القانوني هو من يقع عليه الالتزام بدفع الضريبة ، أما المكلف الاقتصادي فهو من يقوم بدفع الضريبة فعلاً [ 40 . ص 64 ] .

بتطبيق هذا المعيار على الضريبة محل البحث تكون الضرائب العقارية ضرائب مباشرة لأنه لا يمكن للمكلف تحميلها لشخص آخر من الغير، فالمؤجر ملزم بدفع الضرائب المتعلقة بالعقار محل الإيجار ولا يمكنه تحميلها على المستأجر إلا إذا ذكر ذلك صراحة في عقد الإيجار [المادة 479 فقرة 3 قانون مدني ] .

### 1.1.2.1.2.1.3. معيار الثبات والاستقرار

تكون الضريبة مباشرة إذا اتسمت المادة الخاضعة للضريبة بالاستقرار والثبات، أما إذا كانت المادة الخاضعة للضريبة عرضية وغير مستقرة ولا ثابتة فتكون الضريبة غير مباشرة [ 20 . ص 144 و 40 . ص 65 ]، وفق هذا المعيار فالضرائب العقارية ضرائب مباشرة، إلا أنه ينبغي الإشارة على أن الضريبة التي تقع على التركات أو ما يسمى برسوم التسجيل تكون وفق هذا المعيار ضرائب غير مباشرة ، لأن واقعة الوفاة واقعة عرضية غير مستقرة ولا ثابتة، لكن نجد التشريعات تلحقها بالضرائب المباشرة .

تبقى مسألة تقسيم الضرائب إلى ضرائب مباشرة و ضرائب غير مباشرة تثير الجدل الفقهي، إذ أن الفقه المالي لم يستقر على معيار محدد من المعايير السابقة، وقد اعتبر البعض أن هذا التقسيم غير مفيد، لهذا فضل الكثير التمييز بين الضرائب على أساس الوعاء [ 9 . ص 380 ]، الذي لا يمكن إلا أن يكون رأسمال أو دخل أو نفقة، وهذا ما سنتطرق إليه في الفصل الثاني من الرسالة.

### 1.1.2.2.1.2. الضريبة العقارية ضريبة عينية

تدعيما لمبدأ عدالة الضريبة تأخذ جل التشريعات بنظام الضرائب الشخصية، أي تأخذ بالحسبان عدد فرض الضريبة ظروف الخاصة بالمكلف بالضريبة ومركزه المالي وحالته الاجتماعية ، تقوم المقدرة التكاليفية للمكلف على عاملين أساسيين هما : قيمة الدخل واعتدال معدل الضريبة ، فكلما زادت قيمة الدخل كلما كانت القدرة التكاليفية للمكلف ممكنة فالدخل العقاري مثلا يعد دخلا مستقر يعزز من القدرة على تحمل عبء الضريبة التي تصيب هذا الدخل ، أما عامل اعتدال معدل الضريبة فالمقصود منه ، أن قيمة ما يقطع من ضريبة على الدخل تكون بالقدر الذي يحقق أقل الإزعاج بالنسبة للمكلف، فإذا اقتطع الجزء الكبير من الدخل معناه حرمان المكلف من إشباع حاجياته ، ولا تكون الضريبة بالتالي عادلة لأنها لا تراعي ظروف المكلف [ 20 . ص 128 ]، ومقدرته التكاليفية على تحمل عبء الضريبة، وإذا كان الأصل في فرض الضرائب في وقتنا هو عدم الاعتماد على الأشخاص، وإنما على الأموال هذا لا يعني إهمال حالة المكلف وقدرته على الدفع، على هذا الأساس تتمثل الكيفية التي تفرض بها الضرائب العقارية في اعتمادها على الدخل ورأس المال أو الثروة العقارية كقاعدة عامة مع مراعاة المركز الشخصي للمكلف، وعليه لا بد من الجمع بين الاعتبار العيني للوعاء محل الضريبة العقارية والاعتبار الشخصي للمكلف بالضريبة.

### 1.1.2.1.2.1.1. الاعتبار العيني لوعاء الضريبة العقاري

تكون الضريبة عينية عندما تفرض على المادة الخاضعة للضريبة عينا، مثل الرسم العقاري على الأرض الفضاء يلحق بالدخل الذي تدره هذه الأرض وعليه إذا كان شخصان مكلفان بنفس الضريبة حتما يدفعان نفس المقدار عندما يملك كل من هما عقارا من نفس طبيعة و نفس المساحة العقار الذي يملكه الشخص الثاني، وهذا مهما كان المركز الشخصي لكل منهما [ 125 ص 10 ]، أي لا يعتد بمركز الشخص العائلي أو الاجتماعي، فهي تمتاز ببساطتها وسهولة تطبيقها وعدم احتياجها إلى إدارة ذات كفاءة عالية، فالضرائب العقارية تشمل رؤوس الأموال العقارية والدخل الناتج من رؤوس الأموال العقارية، فتقدر مثلا الضريبة على العقارات المبنية على أساس المتر المربع الإيجاري ، بغض النظر عن مالك العقار سواء كان شخصا طبيعيا أو شخصا اعتباريا، وهذا يجعلنا نتساءل عن مدى عدالة الضريبة العقارية كونها عينية لا تأبه بحالة المكلف الشخصية.

### 1.1.2.1.2.2.1.2. الاعتبار الشخصي للمكاف بالضريبة العقارية

بالرغم من أن التشريعات تقر بالصفة العينية للضريبة العقارية إلا أنها في الوقت نفسه خففت من حدة هذه الصفة عندما أدخلت تعديلات تأخذ بالحسبان الاعتبار الشخصي للمكاف بالضريبة [ 61 ص 36 و 6 ص 12 ] ، فأعفى المشرع الجزائري من دفع الضرائب العقارية على الأبنية المستخدمة بالمزارع بعد الاستقلال [المادة 3 من قانون المالية لسنة 1965 .] اعتبارا لحالة المزارعين وقتها فيعدم تحملهم وطأة وعبء الضريبة نظرا لحالتهم المالية التي أرهاقها الاحتلال، وتعفى الملكيات المبنية المؤجرة من الضريبة العقارية عندما يكون الدخل الناتج عن الإيجار لا يفوق الأجر الأدنى القاعدي المضمون ويكون بدل الإيجار هو المورد الوحيد للمؤجر [المادة 48 من قانون المالية لسنة 1978 .].

كما أعفى المشرع الجزائري مالك العقار المبنى الحديث العهد بالبناء من دفع الرسوم العقارية عن البناءات الجديدة إعفاء مؤقت لمدة سبعة سنوات [المادة 26 من قانون المالية لسنة 1997 المعدلة للمادة 252 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة]، اعتبارا لحالة المكلف المالية التي تكون قد أرهاقت بسبب مصاريف التي تحملها المكلف بالضريبة في البناء، وعليه لا بد من مراعاة حالته المالية المرهقة، فلا يمكن زيادة الحمل عليه بتكليفه بالضريبة العقارية على هذا البناء ، وإنما الانتظار مدة معينة حتى تتعافى ذمته المالية ، وقدر المشرع هذه المدة بسبعة سنوات.

إن القول بعينية الضريبة العقارية أي ارتكازها في كيفية فرضها على وعاء الضريبة في حد ذاته هو الأصل، لكننا نجد أن التشريعات الضريبية لا تعمل بهذه القاعدة على إطلاقها، إنما تعتمد أيضا على كيفية فرضها الضريبة العقارية على حالة المكلف وظروفه الشخصية، ومرد ذلك إلى فكرة العدالة الضريبية في حد ذاتها فإما تقوم على أساس العدالة الأفقية أو ما يسمى بالمساواة الرياضية فينتساوى الأشخاص أمام الضريبة حتى لو اختلفت ظروفهم ، وإما تقوم العدالة الضريبية على أساس المساواة الشخصية أي العدالة الرأسية فتختلف المعاملة الضريبية بين المكلفين حسب اختلاف ظروفهم [ 73 ص. ص 21- 22 و 58 . ص ص 56 – 59 ] .

### 1.1.2.2. ضريبة تفرض على أساس الدخل المقدر

إن دراسة النصوص التشريعية المتعلقة بالضرائب العقارية بمختلف أنواعها تبين لنا أن هذه الضرائب لا تفرض على ملكية العقار في حد ذاتها وإنما تفرض على الدخل الذي ينتج عن تلك الملكية، فمع بداية النصف الأخير من القرن التاسع عشر انتقل وعاء الضريبة من الثروة إلى الدخل ، نتيجة التحول من الاقتصاد العيني إلى الاقتصاد النقدي كما تزايدت أهمية الدخل الناتج عن العمل حتى أصبح أساسا لقيمة ومعيار لتحديد درجة يسار صاحبه [ 20 . ص 131 ] ، إلا أن التشريعات قد تختلف في الركيزة التي يستند عليها في حساب الضريبة العقارية، فمنها من يركز على الدخل الصافي الناتج عن الملكية العقارية، ومنها من يركز على الدخل الإجمالي، وعليه ينبغي علينا إبراز موقف المشرع الجزائري من هذه المسألة، ثم نبرز الدخل في حد ذاته.

ونبرز فيما يلي أساس الدخل الذي اعتمد عليه المشرع الجزائري، ثم نحدد طبيعة الدخل كما يأتي :

### 1.1.2.2.1. أساس حساب الدخل

لقد اعتمد المشرع الجزائري على الدخل الصافي لحساب الضريبة على الدخل الإجمالي والدخل المقدر كأساس لحساب الرسوم العقارية، بحيث تقدر القيمة الإيجارية الخاضعة للضريبة مسبقا، فتحسب الضريبة المطبقة على إيجار المباني على أساس القيمة الإيجارية الحقيقية [المادة 52 قانون المالية لسنة 81 المعدلة للمادة 315 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم الماثلة] ، و يقدر الأساس الضريبي من حاصل القيمة الإيجارية الجبائية للممتلكات التي تحدد قيمها عن طريق قوانين المالية مع الأخذ بعين الاعتبار طبيعة العقار والمنطقة المتواجد بها ، وقد اصطلح المشرع الجزائري على هذه القيمة بمصطلح

القيمة الإيجارية الجبائية [المادة 9 و 10 من قانون المالية لسنة 2002 المعدلة للمادة 261 قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ] .

نلاحظ أن الضريبة العقارية تفرض على أساس الدخل المقدر وليس على أساس الدخل الحقيقي، وبذلك يكون المشرع الجزائري مجاريا للمشرع الفرنسي في اعتماده في تقدير الضريبة العقارية على أساس القيمة الإيجارية النظرية للعقارات [ 133 . ص 168 و 127 . ص 87 ]، وهو نفس الأساس الذي اعتمد عليه المشرع المصري في تقدير الضريبة على العقارات [ 61 . ص 37 ] .

### 1.1.2.2.2.2. طبيعة الدخل

لم يحصر المشرع معنى الدخل الناتج عن العقارات على الدخل النقدي وإنما وسعه ليشمل أيضا المنفعة التي قد يحققها العقار لمالكه في الحالة التي ينتفع المالك شخصيا بالعقار كاستعماله مثلا للسكن ، فتفرض الضريبة بالتالي على الدخل الفعلي للعقار والدخل الحكمي له .

تفرض الضريبة العقارية على الإيراد الفعلي الذي يحققه مالك العقار أو المنتفع به، فالمؤجر يحصل على بدل الإيجار دخلا لعقاره الذي أجره ، و الممتازل على العقار يحصل على فائض القيمة يعد دخلا فعليا للعقار الممتازل عنه ، كما تفرض الضريبة العقارية أيضا على ما يمكن اعتباره إيراد حكما، فمالك العقار الذي يستعمله للسكن يعتبر قد حصل على نفع من هذا العقار يتمثل في توفير جزء من دخله الذي كان سيدفعه لو أنه قام باستئجار عقار آخر ليسكن فيه، فيقدر الدخل في مثل هذه الحالة على أساس القيمة الإيجارية، فلا تفرض الضريبة على أساس الدخل الحقيقي وإنما على أساس الدخل المقدر بموجب القانون، يحدد قانون المالية القيمة الإيجارية للعقارات مع الأخذ بعين الاعتبار طبيعة العقار والمواد التي تكونه ، كما تدخل في تقدير القيمة الإيجارية الكثافة السكانية والنشاط الحضاري، مع إمكانية مراجعة القيمة الإيجارية المقدر في كل سنة كلما دعت الضرورة ذلك ، ونجد بعض التشريعات تترك مسالة تقدير القيمة الإيجارية إلى لجان البلدية أو لجان جهوية أو وطنية [ 48 . ص 14 ]، إلا أن المشرع يلزم في كثير من الحالات بوجود التصريح بالدخل الحقيقي، فيحسب مثلا رسم تسجيل عقد الإيجار على أساس قيمة الإيجار المصرح بها في العقد [المادة 17 من قانون التسجيل]. .

### 1.1.2.3. ضريبة نوعية سنوية

تتعدد الضرائب العقارية بتعدد أنواع الدخل، فتفرض عن كل مصدر من الدخل ضريبة مستقلة ومتميزة عن ضريبة تفرض على دخل آخر يختلف عن الأول، كما تفرض الضرائب العقارية على أساس القيمة الإيجارية السنوية، فتكون بالتالي الضرائب العقارية ضرائب نوعية سنوية.

### 1.1.2.1. الضريبة العقارية ضريبة نوعية

لقد انقسم علماء الاقتصاد والمالية في تحديد الضريبة على الدخل إلى فريقين الأول قال بضرورة توحيد الضريبة على الدخل بصرف النظر عن تعدد مصادره، والثاني قال بتدويع الضرائب على الدخل بحسب أنواع الدخل المتعددة بتعدد المصادر، وعملت جل التشريعات وفق رأي الفريق الثاني [ 9 ص 374- 375 ] .

وقد حدد المشرع الجزائري موقفه في الأخذ بتعدد الضرائب حسب تعدد مصادر الدخل، فقد تضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة تنظيم الضريبة على الدخل الإجمالي الصافي للأشخاص، وهي تظهر بأنها ضريبة واحدة على الدخل [المادة 1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة] ، لكن إذا أمعنا النظر إلى هذه الضريبة لوجدناها عبارة عن ضريبة مركبة تنظم مجموعة من الضرائب على الدخل الوارد ذكرها في المادة الثانية من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، ويرى في هذا الصدد الدكتور سعيد بن عيسى، أن الضريبة على الدخل الإجمالي لأشخاص الطبيعيين تحل محل الضريبة النوعية والضريبة التكميلية على جميع المداخل لاشتمالها على سبعة أصناف من الدخل [ 19 ص 10 ]، بحيث يحدد كل دخل حسب صنف الإيراد تحديداً يميزه عن باقي المداخل، ويجب بطريقة خاصة حسب كل نوع من الدخل [ المادة 3/10 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ] .

إن من بين الدخول التي تفرض عليها الضريبة وتدرج ضمن الضرائب العقارية الإيرادات المحققة من إيجار الملكيات المبنية وغير المبنية وكذلك فائض القيمة المترتب عن التنازل عن الأملاك العقارية، أما الرسوم العقارية سواء الواردة على الملكيات المبنية أو التي ترد على الملكيات غير المبنية فقد أخرجها المشرع الجزائري من إطار الضريبة على الدخل الإجمالي وأفرد لها نظام خاص بها تحت عنوان الضرائب المحصلة لفائدة البلديات، لقد أخذ كل من المشرع المصري والأردني والعراقي بنظام الضريبة العامة على الدخل وأفردوا للدخل الناتج عن العقارات ضريبة نوعية خاصة [ 61 ص 35 ] .



يتبين لنا مما تقدم أن الضرائب العقارية هي ضرائب نوعية، فلم تشملها ضريبة واحدة وإنما توجد مجموعة من الضرائب تخضع كل منها لنظام يميزها عن باقي الضرائب، فتشمل الضريبة على الدخل الإجمالي بعض المداخل العقارية، ويشمل الرسم العقاري الدخل الإيجاري المقدر، الذي قد يكون دخل عقار مبني أو دخل عقار غير مبني، ولا تشمل الدخل الإجمالي للفرد، وهذا ما يؤكد الصفة النوعية للضرائب العقارية.

### 1.1.2.2.3.2. الضريبة العقارية ضريبة سنوية

الضريبة العقارية تفرض على الدخل السنوي حيث نص المشرع عليه في المادة الأولى من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على أنه تؤسس ضريبة سنوية على الدخل الإجمالي، ونص أيضا على أنه يؤسس رسم عقاري سنوي على الملكيات المبنية، كما يؤسس أيضا رسم عقاري سنوي على الملكيات غير المبنية بجميع أنواعها [ المادة 248 و 261 فقرة د. من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ] ، وعليه فالضريبة العقارية كباقي الضرائب من خصائصها جبايتها كل سنة، على أن تبدأ السنة المالية بداية من 1 جانفي إلى 31 ديسمبر من نفس السنة، تنفذ خلالها الحكومة ميزانيتها بإتفاق المبالغ المدرجة فيها وتحصيل الإيرادات المقدرة فيها [ 20 . ص ص 285 – 286 ]، ولا ينزع عنها هذه الصفة إذا نص المشرع على استيفائها على شكل أقساط، لأنه يهدف في مثل هذه الحالة إلى تيسير الأمر على المكلفين وجعل الضريبة أكثر ملائمة بالنسبة لهم.

إن الاعتقاد بسنوية الضرائب العقارية في مفهومها العام أنه قاعدة مطلقة فيه بعض الخطأ، بحيث نجد بعض الرسوم المحصلة بمناسبة انتقال العقارات، لا تخضع لهذه القاعدة فرسوم التسجيل مثلا التي تترتب على نقل العقارات لا تحصل سنويا وإنما تجب بمناسبة التصرفات أو الوقائع التي تنتقل بها العقارات، كما أن الضريبة على فائض القيمة لا تحصل سنويا وإنما تكون بمناسبة التنازلات بمقابل عن العقارات تفرض على الفارق الإيجابي بين سعر التنازل عن العقار وسعر الشراء أو قيمة إنشائه من طرف المتنازل [ المادة 77 و 78 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ] ، إلا أن هذه الاستثناءات لا تنزع عن الضريبة العقارية صفة السنوية.

نخلص في هذا المبحث على أن مفهوم الضريبة العقارية يشكل خطوة لفهم السياسة الضريبية والنظام الضريبي المطبق على العقارات، فالضريبة العقارية هي التي يكون الدخل الناتج من العقارات

وعاءا لها سواء كان هذا الدخل جزء من الدخل الإجمالي للفرد تفرض عليه الضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة على الأملاك تكون العقارات جزءا منها، هذا هو المفهوم العام للضريبة العقارية .

ويمكن أن تكون الضريبة العقارية في شكل رسوم عقارية تحصل على أساس القيمة الإيجارية المقدره وهذا هو المفهوم الضيق للضريبة العقارية، كما أن خصائص الضريبة العقارية تميزها لذاتها عن غيرها من الضرائب، كونها ضريبة مباشرة عينية ، وهي نوعية تفرض على الدخل المقدر سنويا.

### 2 . 1 : نطاق سريان الضريبة العقارية

يتحدد مجال تطبيق الضريبة العقارية بتحديد العناصر التي تقوم عليها هذه الضريبة، وهي المكان، الزمان، مادة الضريبة والمكلف بالضريبة، فالعنصر المكاني هو المجال الجغرافي أو النطاق الإقليمي لتطبيق الضريبة أي سريان الضريبة من حيث المكان، والعنصر الزمني يعني الوقت الذي تجب فيه الضريبة أي سريان الضريبة من حيث الزمان، والعنصر المادي ويقصد به المادة الخاضعة للضريبة أي النطاق الموضوعي لتطبيق الضريبة العقارية أو النطاق النوعي للضريبة، أما العنصر الشخصي فيعني المكلف بالضريبة أي نطاق سريان الضريبة من حيث الأشخاص.

نؤجل دراسة تطبيق الضريبة العقارية من حيث الأشخاص إلى الباب الثاني عند التعرض إلى علاقة المديونية بين إدارة الضرائب والمكلف، وفقا لذلك نقسم هذا الفصل إلى مبحثين على النحو التالي :

المبحث 1: النطاق المكاني والزمني لسريان الضريبة العقارية

المبحث 2: النطاق الموضوعي لسريان الضريبة العقارية

### 1 . 2 . 1 : النطاق المكاني والزمني لسريان الضريبة العقارية

إن الضريبة العقارية كغيرها من الضرائب لا يمكن تصورها بدون محيط يحددها، فمجالها يرتبط بحدود مكانية وزمنية، فليست كل أموال الشخص خاضعة لقوانين الدولة التي يحمل جنسيتها، فالأجنبي الذي يقيم في دولة غير دولته تخضع أمواله في هذه الدولة إلى ضريبة يفرضها قانون دولة وجود المال.

كما أن الضريبة تفرضها الدولة على عقارات أو دخول عقارية قد امتلكها الشخص في فترة ما أو تنشأ له خلال وقت معين، وقد يفقد ملكيتها في فترة أخرى أو خلال وقت وزمن لاحق، ونعني بذلك

أن الضريبة تكون مرتبطة بفترة تمثل العنصر الزمني لميزانية الدولة المتضمنة في قائمة إيراداتها هذا النوع من الضرائب [ 39 ص 87 ] .

وبالتالي يعد مبدأ الإقليمية ومبدأ السنوية من أهم المبادئ التي يقوم عليها فرض الضرائب العقارية، فتبرز أهمية المبدأ الأول كون الدول في الوقت الحالي أصبحت أكثر اتصالاً من السابق مع باقي الدول، مما يجعل تشريعاتها الضريبية تتنازع في الاختصاص بتحصيل الضريبة العقارية ، أما المبدأ الثاني فتبرز أهميته في كون الضرائب العقارية تشكل جزءاً من إيرادات الدولة التي تحصل عليها خلال السنة المالية والتي تخصصها لتغطية جزء من نفقاتها المقررة خلال نفس السنة المالية .

وعليه نقسم الدراسة في هذا المبحث إلى مطلبين على النحو التالي :

- المطلب 1 : النطاق المكاني لسريان الضريبة العقارية .
- المطلب 2 : النطاق الزمني لسريان الضريبة العقارية .

### 1.2.1. النطاق المكاني لسريان الضريبة العقارية

تطبيقاً وتكريساً لسيادة الدولة وبسط نفوذها وسلطانها على إقليمها فأنها لا تقبل بأن يمتد سلطان قانون أي دولة أخرى إلى إقليمها، وهذا ما يجعل الدولة تشرع قوانينها الخاصة التي تفرضها على إقليمها، حتى لا تفسح المجال للقانون الأجنبي بأن يطبق على إقليمها وخاصة كلما تعلق الأمر بمسألة متعلقة بسيادة وسلطان الدولة ، كتحويل الضرائب والرسوم مثلاً، فتتصدف القوانين الجبائية على اختلافها أنها إقليمية التطبيق، حيث أن الأصل في تطبيقها لا يتعدى مجالها حدود الدولة، كما أنه لا يسمح للقانون الأجنبي في منافسة القانون الوطني لتحصيل ضرائب ورسوم لفائدة دولة أجنبية على إقليم الدولة الوطنية.

إن العمل وفق هذا المبدأ في حالة عدم وجود العنصر الأجنبي يكون سهلاً ، إلا أن وجود هذا الأخير يفسح المجال لقانون دولته لمنازعة قانون دولة المكان، فنجد في الدولة الواحدة قد تسري الضرائب العقارية على المكلف بها من فرض سلطتين ماليتين مختلفتين، فوجود العنصر الأجنبي في الضريبة العقارية يؤدي حتماً إلى تنازع قوانين السلطتين الماليتين حول الاختصاص في أحقية تحصيل الضريبة.

وعليه ندرس النطاق المكاني لسريان الضريبة العقارية بدراسة نطاق تطبيق الضريبة من حيث المكان أي سيران الضريبة العقارية من حيث الإقليم، ثم ندرس التنازع الإقليمي للقوانين الضريبة مقسمين المطلب إلى فرعين على النحو التالي :

الفرع 1 : إقليمية القوانين المطبقة على الضريبة العقارية.

الفرع 1: التنازع الإقليمي لقوانين فرض الضريبة العقارية.

### 1.2.1.1.1. إقليمية القوانين المطبقة على الضريبة العقارية

يرتبط حق الدولة في سن قوانينها بمبدأ سيادة الدولة على كامل إقليمها، ينتج عن ذلك مبدأ إقليمية القوانين، حيث تنفرد كل دولة في سن قوانينها الضريبية ، التي تحدد الضرائب المفروضة داخل حدودها الإقليمية، فاختصاص وانفراد كل دولة بتشريعها الضريبي يعد تكريسا لسيادة الدولة [ 61 ص 40 ] .

### 1.2.1.1.1. مبدأ إقليمية القانون الضريبي

مؤدى مبدأ إقليمية القانون الضريبي هو تطبيق القوانين الضريبية على كامل إقليم الدولة، فيسري التشريع الجبائي على كل من يحقق بإقليم دولة دخل معين أو يملك ثروة مالية في هذا البلد، فيتوقف تطبيق القانون الضريبي على امتداد كامل إقليمها البري أما فيما يخص الإقليم البحري فإن مبدأ إقليمية القانون الضريبي لا يمكن تطبيقه بصورة واضحة، لأنه من الصعب تحديد مكان المادة أو النشاط الخاضع للضريبة [ 129 . ص 486 ] ، إلا أن هذه الصعوبة لا تعني أن نحدد مكان المادة أو النشاط على الضرائب العقارية كونها تخص فقط الإقليم البري.

إن إقليمية القوانين المطبقة على الضريبة العقارية تأخذ بعين الاعتبار مكان تواجد العقار و مكان تواجد المكلف بالضريبة سواء كان مالكا للعقار أو أي شخص آخر يمكن أن يكون مكلفا بدفع الضريبة العقارية كالمنتفع والمستأجر للعقار، وعليه فمبدأ الإقليمية في الضريبة العقارية في مفهومها الضيق يعني مدى امتداد تطبيق القوانين الضريبة على مكان تواجد العقار، أما إذا أخذنا الضريبة العقارية في مفهومها الواسع فيمتد مبدأ الإقليمية إلى مكان تواجد الأشخاص المكلفين بالضريبة، فالضريبة على الدخل الناتج عن العقارات تفرض على الشخص في محل إقامته أو في مكان تواجد مؤسسته الرئيسية [ المادة 8 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المعدل والمتمم ] ، هذا يدفعنا للبحث عن معيار يمكن من خلاله تحديد مكان فرض الضريبة ، هل هو مكان تواجد العقار أم مكان تواجد موطن المكلف بالضريبة .



ومذته مكان التكاليف بالضريبة يعني مدل إقامة المكلف، أي النطاق المكاني الموجود به الشخص المفروض عليه الضريبة قانوناً، أما نطاق سريان الضريبة العقارية من حيث المكان فيقصد به النطاق المكاني أو الامتداد القانوني على الإقليم الموجود به وعاء الضريبة أو موضوع الضريبة، فيكون مكان فرض الضريبة هو نفسه نطاق سريان الضريبة من حيث المكان إذا كانت الضريبة تتعلق بالدخل الناتج عن العقار الذي يحققه المكلف من العقارات الموجودة بمحل إقامته الرئيسية، وقد لا يكون موطن المكلف بالضريبة هو نفسه مكان تواجد المادة الخاضعة للضريبة، وهذا ما يجعلنا نفرق بين موطن المكلف بالضريبة وسريان الضريبة من حيث المكان.

### 1.2.1.1.1. استثناءات مبدأ إقليمية القانون الضريبي

يرد على تطبيق التشريع الضريبي على إقليم الدولة أو ما يصطلح عليه بمبدأ إقليمية القانون الضريبي استثناءين، الاستثناء الأول يتعلق بالمناطق الحرة، أما الاستثناء الثاني فيتعلق بإعفاء الهيئات الدبلوماسية.

### 1.2.1.1.1. المناطق الحرة

إن وجود المناطق الحرة بين حدود دولتين متجاورتين أو أكثر يجعل من الصعب تطبيق الضريبة وفق مبدأ الإقليمية كما هو الحال في المنطقة الحرة بين فرنسا وسويسرا بحيث تطبق في شأنها اتفاقية دولية ثنائية تجعل المنطقة معفاة من الامتداد الإقليمي للقوانين الضريبية للدولتين [129]. ص 487]، إن هذا الإشكال حتى ولو كان استثناء على تطبيق الضريبة العقارية من حيث المكان إلا أنه لا يثار في الجزائر لعدم وجود مثل هذه المناطق الحرة على الشريط الحدودي للجمهورية الجزائرية.

إن امتداد نطاق المناطق الحرة قد يشمل الجوانب الاقتصادية كالإعفاء من الضرائب والرسوم الجمركية المفروضة على اجتياز البضائع حدود دولة ما، أي ما يسمى بالمناطق الاقتصادية الحرة، فلا يسري في مثل هذه الحالة القانون الضريبي على هذه المناطق فتكون معفاة من تطبيق النصوص القانونية حتى ولو كانت المنطقة الحرة داخل حدود سلطان القانون الوطني، فقد ألقى المشرع الجزائري المناطق الاقتصادية الحرة من الضرائب بموجب الأمر رقم 02-03 المؤرخ في 19 جويلية 2003 المتعلق بالمناطق الحرة [المادة 11 من الأمر رقم 02-03 المؤرخ في 19 جويلية 2003 المتعلق بالمناطق الحرة، ج ر رقم 43 لسنة 2003، ص 24]، فكل الاستثمارات المنجزة في المناطق الحرة معفاة من جميع الضرائب والاقطاعات ذات الطابع الجبائي وشبه الجبائي والجمركي، باستثناء الرسوم المتعلقة

بالسيارات السياحية غير المتصلة بالنشاط ، وعليه فالعقارات والدخل الناتج عن العقارات الموجودة في المنطقة الحرة تكون معفية من الضرائب والرسوم.

منه تعد المناطق الحرة استثناء على مبدأ إقليمية القانون الضريبي، بحيث تعفى من التحصيل الضريبي بما في ذلك الضرائب العقارية، فتكون العقارات والدخل العقاري المحصل في المنطقة الحرة غير خاضع للضرائب المفروضة في غير هذه المنطقة ، إن الحديث عن المناطق الاقتصادية الحرة في الجزائر يعد أمر سابق لأوانه لعدم وجود مثل هذه المناطق، فالمنطقة التي كان من المفروض أن تكون منطقة اقتصادية حرة هي منطقة بلارة بولاية جيجل إلا أنها حولت إلى منطقة صناعية بدلا من منطقة اقتصادية حرة .

### 1.2.1.1.1.2. الإعفاءات ذات الطابع الدبلوماسي

تشكل العقارات المستعملة من قبل الهيئات الدبلوماسية استثناء لسريان القانون الضريبي من حيث المكان وبالأخص الضريبة العقارية، فلا تحصل الضرائب العقارية على العقارات التي تشغلها الهيئات الدبلوماسية الجزائرية في الخارج حتى ولو اعتبرناها امتدادا لإقليم الدولة الجزائرية، لأنها عقارات تستغل للخدمة العامة فهي بالتالي معفاة بنص القانون الوطني [ 129 . ص 488 ] ، أما العقارات التي تشغلها الهيئات الدبلوماسية الأجنبية في الجزائر فلا تخضع لمبدأ إقليمية القانون الضريبي، حيث تعفى العقارات التابعة للدول الأجنبية و المخصصة للإقامة الرسمية لبعثاتهم الدبلوماسية والقنصلية المعتمدة لدى الحكومة الجزائرية ، وكذلك العقارات التابعة للهيئات الدولية المعتمدة في الجزائر، مع مراعاة قواعد المعاملة بالمثل.

إلى جانب الاستثناءين السابقين عن مبدأ إقليمية القانون الضريبي وتطبيق الضريبة العقارية من حيث المكان نجد أن المشرع عادة ما يحدد العقارات التي تعفى من الضريبة سواء بصفة مؤقتة أو بصفة نهائية ، سيأتي بيانها عند التعرض إلى العقارات التي تشملها الضريبة.

### 1.2.1.1.2.1. التنازع الإقليمي للقوانين الضريبية

إن تطبيق مبدأ إقليمية القانون الضريبي وإن كان يكرس سيادة الدولة على إقليمها، إلا أنه قد يذبح عنه بعض المساوئ التي تلحق ببعض المكلفين، بحيث يكلف نفس الشخص أو تفرض الضريبة على نفس الثروة أكثر من مرة، الأولى تكون محلية و الثانية تكون وطنية فنكون أمام ازدواج ضريبي داخلي يدفع المكلفين إلى التهرب والغش الضريبي، ويمكن الحد منه عن طريق وضع قواعد تحدد الاختصاص

في جباية الضريبة سواء للسلطة المركزية أو للجماعات المحلية ، كما قد يكون الازدواج دوليا ينتج وجود العنصر الأجنبي في الضريبة العقارية وعلى التطبيق السليم لقانونين ضريبيين لدولتين مختلفين تتنازعان في الاختصاص بأحقية تحصيل الضريبة.

### 1.2.1.1.2.1 العنصر الأجنبي في الضريبة العقارية

إن امتداد سلطان الدولة في فرض الضريبة العقارية لا يمكن أن يتعدى حدود إقليمها، فلا يمكن للدولة الجزائرية أن تفرض ضريبة على أموال موجودة في بلد آخر إلا إذا وجدت علاقة بين صاحب المال و الدولة الجزائرية ، وتكون هذه العلاقة على صورتين [ 39 . ص 87 ]، الأولى عينية تركز على علاقة الدولة بالمال محل الضريبة، أي التبعية الاقتصادية ، أما الصورة الثانية شخصية تقوم على علاقة الدولة بالمكلف بالضريبة، أي التبعية السياسية .

### 1.2.1.1.2.1 التبعية الاقتصادية

تقوم هذه الصورة بالاعتماد على المادة الخاضعة للضريبة فيحدد مكان وجودها إذا كانت عقارات ، ويحدد مكان تحققها أو نشوئها إذا كانت دخلا عقاريا، فإذا وجدت هذه العقارات أو ترتب عنها دخلا في الجزائر تخضع حتما للتشريع الضريبي الجزائري باعتباره قانون المكان، فننظر هذا إلى العقارات أو الدخول العقاري باعتبارها جزءا من الاقتصاد الوطني، وبفرض الضريبة عليها نكون قد طبقنا مبدأ التبعية الاقتصادية، وهذا من دون النظر إلى شخص المكلف بالضريبة والعلاقة التي يمكن أن تربطه بالدولة الجزائرية ، وقد أخذ المشرع الجزائري بمبدأ العينية نصت المادة 8 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على أنه ( ... الأشخاص الذين يتوفرون على إيرادات صادرة عن ممتلكات أو مستثمرات أو مهنة موجودة أو ممارسة في الجزائر دون أن يوجد بها موطن تكليفهم )

وتعد الضرائب العقارية من أهم الضرائب التي يقوم تحصيلها بناء على العلاقة الاقتصادية، وهذا يرجع إلى الخاصية الأساسية لهذه الضرائب وهي خاصية العينية ، أي تركز على الجاني المالي لا على الجاني الشخصي.



### 1.2.1.1.2.1. التبعية السياسية و الولاء الاجتماعي للممول

تقوم هذه الصورة على مبدأ شخصية القوانين الذي يعني أن القانون يلاحق الممول الذي يحمل الجنسية الجزائرية حتى وإن كان يقيم في دولة أجنبية، كما تقوم على مبدأ الإقليمية، أي أن القانون يسري على كل الأشخاص المقيمين بالجزائر حتى وإن لم يكونوا حاملين للجنسية الجزائرية.

إن التبعية السياسية لا يمكن العمل بها بشكل سليم في موضوع الضرائب العقارية، إذ كيف تطالب الدولة من شخص يحمل جنسيتها دفع الضريبة على عقارات يملكها في بلد أجنبي يقيم فيه، إلا أن الولاء الاجتماعي للممول فهو على العكس من ذلك تماما، بحيث يبرز هذا المبدأ في مجال الضرائب العقارية كتطبيق من تطبيقات مبدأ إقليمية القانون الضريبي، فالأجنبي المقيم في الجزائر ويملك عقارات فيها يسري عليه القانون الضريبي وفق المبدأين معا، فيطبق عليه القانون الجزائري وفق مبدأ الإقليمية كما يطبق عليه وفق مبدأ التبعية والولاء الاجتماعي باعتباره مقيم بالجزائر.

### 1.2.1.1.2.2. تنازع القوانين الضريبية من حيث المكان

إن العمل بالمبدأين معا قد ينشأ عنه ظاهرة تسمى بالازدواج الضريبي الدولي، أي نكون أمام صورة من صور تنازع القوانين وهي التنازع الإيجابي، الذي لا يمكن حله بتطبيق قواعد القانون الدولي الخاص وإنما اتفاقيات دولية ثنائية.

### 1.2.1.1.2.2.1. نشوء تنازع القوانين الضريبية من حيث المكان

بما أن تطبيق القانون الضريبي يمثل تكريسا لسيادة الدولة على إقليمها، فقد تسري أحكامها على الأشخاص الحاملين لجنسيتها و المقيمين بإقليم دولة أخرى، فلو فرضنا أن الدولة الأولى تفرض الضريبة على الأفراد الحاملين لجنسيتها المحصلة من ممتلكات عقارية موجودة في الدولة الثانية، في حين أن هذه الأخيرة تفرض الضريبة على مداخيل العقارات الموجودة بإقليمها، فيكون الدخل العقاري في هذه الحالة قد كلف مرتين بنفس الضريبة من طرف سلطتين ماليتين مختلفتين، أي نكون أمام تنازع على وعاء ضريبي واحد.

فلا تدخل مسألة التنازع ضد من قواعد القانون الدولي الخاص، ذلك لأن القوانين الضريبية قواعدها تنتمي إلى القانون العام، فتبرز فيها فكرة السيادة، وعندما تسمح الدولة بتطبيق قواعد القانون الضريبي الأجنبي تكون بذلك قد تخلت عن سيادة قانونها في المادة التي يطبق فيها القانون الأجنبي [ 31 . ص 30 ].

## 1.2.1.1.2.2.2. الفصل في التنازع الإقليمي للقوانين الضريبية

إن حل مشكلات التنازع في مثل هذه الحالات لا يمكن إرجاعه إلى قواعد الإسناد المعهودة في قواعد القانون الدولي الخاص، لأن إدارة الضرائب والقاضي الذي يفصل في المنازعات الضريبية لا يأتريان إلا بالقانون الوطني لأنه لا بديل لهما عنه [ 129 . ص 489 ] ، فالقانون الضريبي الوطني هو الذي يبسط سلطانه على إقليم الدولة القاضي.

إن من القواعد الأساسية للضريبة المعروفة فقها والمكرسة في أسمى قوانين الدول، هي قاعدة عدالة الضريبة، وتكون كذلك إذا تساوى المكلفين أمام الأعباء العامة، وعليه لا يعد من العدالة تكليف شخص بنفس الضريبة أكثر من مرة من أكثر من سلطة مالية، ومن أجل تحاشي هذا المشكل تعمد الدول إلى إبرام اتفاقيات ثنائية بينها للحد من الازدواج الضريبي، وكون في هذه الحالة كل من القاضي وإدارة الضرائب مكلفين بتطبيق هذه الاتفاقيات باعتبارها تسمو على القانون الداخلي.

يترتب على ذلك أن القاضي وإدارة الضرائب يطبقان القانون الدولي الجبائي الذي يتمثل في الاتفاقيات العديدة والمتنوعة والمتعلقة بالمسائل الجبائية، التي أبرمتها دولتهما مع الدول الأخرى، وعادة تقسم هذه الاتفاقيات إلى قسمين، القسم الأول يعالج المسائل العامة المتعلقة بالجبائية والقسم الثاني يعالج المسائل الخاصة بضرريبة معينة من الضرائب أو إجراء معين من الإجراءات المتعلقة بجبائية معينة [ 129 . ص 492 ] .

ولما كانت العقارات والدخل الناتج عن العقارات من الضرائب المباشرة، كانت أكثر أوعية الضرائب المكلفة بالضريبة من أكثر من سلطة مالية، فكانت أيضا في المقابل الاتفاقيات الدولية لمنع مثل هذا الازدواج عديدة، وقد اعتمدت هذه الاتفاقيات على معيار مادي للفصل في تنازع القوانين المنظمة للضريبة العقارية، حيث اعتبرت أن الدولة الموجودة بها العقار هي الدولة التي يسود قانونها كما أن الأرباح الناتجة عن التصرف في الأملاك العقارية يخضع أيضا لقانون الدولة مكان وجود العقار [ المادة 6 من الاتفاقية المبرمة بين الجزائر وبلغاريا من أجل تجذب الازدواج الضريبي على الدخل والثروة الموقعة بتاريخ 25 أكتوبر 1998، التي صادقت عليها الجزائر بموجب المرسوم الرئاسي رقم 435-04 المؤرخ في 29 ديسمبر 2004 ، ج ر رقم 1 لسنة 2005. كذلك المادة 6 و المادة 1/13 - أ من الاتفاقية الجزائرية الفرنسية لمنع الازدواج الضريبي ، المصادق عليها بموجب المرسوم الرئاسي رقم 02 - 121 المؤرخ في 7 أبريل 2002، ج.ر. رقم 24 لسنة 2002 ]

، وتفاديا للازدواج الضريبي أخضعت العقارات والممتلكات الملحقة بها إلى الضريبة في الدولة المتعاقدة التي تقع فيها هذه الممتلكات.

### 1.2.1.2. النطاق الزمني لسريان الضريبة العقارية

نعني بالنطاق الزمني لسريان الضريبة العقارية المدة الواقعة بين حصر العقار وتقدير وفرض الضريبة عليه إلى وقت تحصيلها، وقد نص المشرع الجزائري على سنوية الضريبة بصفة عامة في المادة 9 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة : ( تستحق الضريبة في كل سنة على الإيرادات أو الأرباح التي يحققها المكلف بالضريبة أو التي يتصرف فيها خلال السنة نفسها )، وعليه فموعد استحقاق الضريبة هو تاريخ نشوء حق الدولة في الضريبة، وهو مرتبط بقاعدة سنوية الميزانية، وذلك راجع إلى كون الضرائب تعد جزءا من إيرادات الدولة ، وهذه الأخيرة جزء من الميزانية العامة التي تحدد مسبقا عن سنة مقبلة [ 39 . ص 90 ]، وعليه تحصيل الضريبة لا يكون إلا بترخيص يتضمنه القانون المتعلق بالميزانية، خلال سنة مالية واحدة .

يثار عند تحديد النطاق الزمني لسريان الضريبة العقارية مسألة تحديد الدخل الذي يجنيه المكلف خلال السنة المالية، فهل يحسب فقط بداية من أول يوم في السنة المالية إلى غاية نهايتها؟ نعني بذلك أن يطبق التشريع الضريبي بأثر فوري ولا يسري على الماضي ولا يتعدى حدود السنة المالية، أم أن حساب الدخل الذي يجنيه المكلف من عقارات يتعدى حدود السنة المالية؟ كأن يطبق بأثر رجعي ، وهذا ما سوف نحاول بحثه في فرعين على النحو التالي :

الفرع 1 : العنصر الزمني في الضريبة العقارية.

الفرع 2 : دخول التشريع الضريبي حيز التطبيق.

### 1.2.1.2.1. العنصر الزمني في الضريبة العقارية

نعني بالعنصر الزمني في الضريبة العقارية النطاق الزمني الذي تصبغ فيه القواعد القانونية المتعلقة بالضرائب العقارية نافذة وسارية ، ولا تكون كذلك إلا بمقتضى قانون يحدد مجالها الزمني، يتمثل هذا القانون في قانون المالية الذي يصدر كل سنة ، ومن أجل التناسق السليم بين قانون المالية ذو الطابع السنوي يجب أن يكون التشريع الضريبي سنويا أيضا، بحيث يتم ربط الضريبة وحسابها وجبايتها سنة بسنة ، على أن تكون كل سنة مستقلة عن الأخرى أو كما يصطلح عليه جاذب من الفقه باستقلال وسيادة سنوات الضريبة [ 39 ص . 91 ] .

### 1.2.1.1.1. العلاقة الزمنية بين قانون المالية والضرائب العقارية

سبق وأن أشرنا أنه من خصائص الضرائب العقارية أنها سنوية أي أن مجال نفاذها وسريانها يكون سنة مالية واحدة، وكذلك الحال بالنسبة لقانون المالية الذي من أهم خصائصه أنه سنوي ، والعلاقة بين سنوية الضريبة العقارية وسنوية قانون المالية تكمن في أن الضرائب العقارية جزء من الإيرادات الضريبية المدرجة في الميزانية التي تعدها الحكومة ويصادق عليها البرلمان في شكل قانون المالية.

إن مبدأ سنوية الضريبة العقارية مستمد من مبدأ سنوية الميزانية العامة للدولة، التي يقرر فيها ويرخص بجباية الضرائب خلال سنة مالية واحدة فقط، وعلى هذا الأساس يكون لمبدأ سنوية الضريبة معنيين [ 39 . ص 90 ] ، المعنى الأول أن تفرض الضريبة العقارية خلال مدة زمنية تقدر بسنة مدنية، والمعنى الثاني أن تفرض الضريبة العقارية مرة واحدة في السنة.

### 1.2.1.2.1.1. المعنى الأول لمبدأ سنوية الضريبة

أن فرض الضريبة العقارية يكون لمدة سنة واحدة فقط بموجب تشريع يصدر كل سنة، وتكون في هذه الحالة الضريبة مؤقتة حيث يجب صدور التشريع الضريبي كاملاً بعد التعديلات المقترحة بموجب قانون المالية، فيكون بالتالي التشريع الضريبي مؤقت سنة بسنة كل سنة، وهذا ما قد يترتب عنه تنازع القوانين الضريبية من حيث الزمان [ 129 . ص 501 ]، إلا أن العمل بمبدأ السنوية يقلل من حدة هذا التنازع بحيث ينتهي العمل بالتشريع السابق وإعمال الأثر الفوري للتشريع الجديد عند بداية كل سنة مالية .

### 1.2.1.2.1.2. المعنى الثاني لمبدأ سنوية الضريبة

أن يكون فرض الضريبة مرة في السنة على المال الذي قد نشأ خلال نفس السنة ، وهذا ما هو معمول به في الضريبة على الدخل العقاري ، عكس ما هو عليه الحال في الضرائب غير المباشرة التي تفرض في كل مرة حدثت فيها الواقعة المنشئة للضريبة، وبما أن الضرائب العقارية هي ضرائب مباشرة ونوعية فهي تفرض مرة واحدة في السنة على الدخل العقاري ، و نص على ذلك المشرع الجزائري في المادة 248 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة أنه يؤسس رسم عقاري سنوي على الملكيات المبنية، كما نص في المادة 261 من نفس القانون على أنه يؤسس رسم عقاري سنوي على الملكيات غير المبنية بجميع أنواعها،

### 2.1.2.1.2.1. استغلال سنوات الضريبة

إن استقلال أو سيادة السنوات الضريبية ناجم عن مبدأ السنوية، وهناك جاذب من الفقه يرى بأن استقلال السنوات الضريبية هو مبدأ قائم بذاته إلى جاذب مبدأ سنوية الضريبة [ 42 . ص 226 ] ، والمقصود به اعتبار كل سنة وحدة منفصلة عن السنة السابقة لها والسنة التي تليها، وعليه فلا يمكن أن تستأثر أية سنة بنتائج سنة أخرى ، فلا يتم نقل أي شيء من الخسارة أو الربح إلى السنة التالية .

فإذا كان المكلف بالضريبة العقارية يملك عقارات مبنية وأخرى غير مبنية، ويقوم بتأجيرها للغير، وترتب عن استغلاله لهذه العقارات خسارة في إحدى السنوات فلا يمكنه نقل هذه الخسارة إلى أي سنة لاحقة ليستفيد من تخفيض في الضريبة التي سيدلف بها خلالها ، لهذا يذبح عن الأخذ بمبدأ استقلال السنوات الضريبية نتائج و الآثار تترتب على تقدير وتحديد دخل المكلف خلال سنة معينة بصفة عامة ودخله العقاري بصفة خاصة، فلا يأخذ الماضي بعين الاعتبار حتى لا تثار مسألة الخسائر التي تحملها المكلف خلال السنوات السابقة، فيدفع المكلف بالضريبة الضريبة على الدخل الذي حققه فعلا خلال سنة فرض الضريبة.

### 2.1.2.1.2.1. نتائج الأخذ بمبدأ استقلال السنوات الضريبية

يترتب على الأخذ بسيادة السنوات الضريبية ، أنه عندما تشرع في تقدير وتحديد دخل المكلف خلال سنة معينة، لا ننظر إلى الماضي حتى لا تثار مسألة الخسائر التي تحملها المكلف خلال السنوات السابقة، أو مسألة انخفاض قيمة النقود باعتبارها مقياس لقيمة الأشياء، كما لا ننظر إلى المستقبل حتى لا نثير مشكلة تقدير الظروف المستقبلية كاحتمال وقوع خسائر [ 39 . ص 91 – 92 ] .

### 2.1.2.1.2.1. تحديد الإيرادات العقارية وفق مبدأ استقلال سنوات الضريبة

يوثر مبدأ استقلال سنوات الضريبة في تحديد وعاء الضريبة العقارية تأثيراً مباشراً بحيث تفرض الضريبة على الدخل المقدر خلال سنة معينة ، فلا يكلف الممول في هذه الحالة إلا بالضريبة على الدخل الذي حققه فعلا خلال السنة المفروض عليها الضريبة، ولا يحاسب ضريبياً على دخل عقاري تحصل عليه في سنة أخرى غير سنة فرض الضريبة.

لكن السؤال الذي يفرض نفسه علينا في تحديد الإيرادات العقارية عملاً بمبدأ استقلال سنوات الضريبة ، يكون على النحو التالي:

هل نحن بحاجة إلى تقييم سنوي للعقارات حتى تتمكن من تقدير الدخل ؟ أم أننا لا نقوم إلا بتقدير الدخل الذي يتحصل عليه المكلف بالضريبة خلال السنة التي يحاسب فيها ضريبيا ؟

لقد بين المشرع الجزائري موقفه من السؤولين السابقين، حيث يوجب على المكلف بالضريبة أن يصرح بممتلكاته العقارية وبالدخل العقاري في آن واحد [ 151 ص ص 2-4 ] ، فيلزم قانونا كل من تحصل على دخل عقاري القيام بتصريح عنه قبل 1 أفريل من كل سنة لدى مفتشية الضرائب الموجودة بمقر سكنه، كما يلتزم أيضا مالكي العقارات المبنية وغير المبنية بالتصريح عن ممتلكاتهم لدى مفتشية الضرائب مكان وجود العقار ، وفي حالة عدم التصريح بقيمة العقارات فإنه يتم تقديرها حسب قيمتها التجارية الحقيقية [ المادة 281 ، من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ]

وعلا بمبدأ استقلال سنوات الضريبة العقارية فإنه لا تخصم الديون التي أثقلت الأملاك العقارية الخاضعة للضريبة إلا إذا كانت مستحقة الأداء خلال سنة الخضوع للضريبة، فالعقار المثقل بقرض ( قصد البناء عليه أو زراعته... ) لفائدة البنك فلا تخصم قيمة القرض من الضريبة إلا في حدود الجزء الواجب دفعه من رأسمال القرض والفائدة المتراكمة عنه من السنة التي تم التكاليف فيها بالضريبة، هذا ما كرسه المشرع الجزائري في المادة 281 مكرر 6 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، والمادة 47 من قانون الإجراءات الجبائية، التي تقضي بأن حساب الدخل الفلاحي الخاضع للضريبة يكون على أساس الدخل الصافي السنوي مخصوم منه الأعباء والتكاليف التي تحملها المكلف خلال نفس السنة .

فقد صدر قانون الإجراءات الجبائية بموجب القانون رقم 01 - 21 المؤرخ في 22 ديسمبر 2001 المتضمن قانون المالية لسنة 2002 ، حيث نصت المادة 40 منه على أنه يؤسس قانون الإجراءات الجبائية ويتضمن الأحكام الواردة من المواد 41 إلى 200 ، هنا نسجل ملاحظة على هذا القانون الذي ولد مبتورا من 40 مادة ، حيث أول مادة من قانون الإجراءات الجبائية هي المادة رقم 40، وكان على المشرع أن لا يقم هذا القانون ضمن قانون المالية وإنما يخصه بقانون خاص بيتدى بأحكام عامة من المادة الأولى ( رقم 1 ) إلى آخر مادة.

### 1.2.1.2.1.3. الاستثناءات الواردة على مبدأ سنوية الضريبة العقارية

إن التسليم بتطبيق مبدأ سيادة السنوات الضريبية على الضرائب العقارية كقاعدة عامة ومطلقة دون استثناء فيه نوع من الخطأ، إذ في بعض الحالات يصعب علينا تحديد السنة التي ينتمي إليها دخل معين، وفي حالات أخرى تخفض الضريبة بفعل تعاقب السنوات، وفي بعض الحالات تكون الضريبة مستحقة على خلاف القاعدة الأصلية التي تقضي بأن تكون الضريبة مستحقة خلال السنة المالية بداية من 1 جانفي على 31 ديسمبر، نبيّن هذه الاستثناءات حسب كل حالة في النقاط التالية :

### 1.2.1.2.1.3. صعوبة تحديد السنة التي تم فيها تحقيق الدخل العقاري

تتجسد هذه الحالة في صورة الضريبة على القيمة الزائدة في الأملاك العقارية المبنية وغير المبنية أو الحقوق المرتبطة بها، حيث تفرض ضريبة على الفرق الإيجابي بين سعر التنازل وسعر اكتساب الملكية [ 149 ص 5 ]، فالذي يحصل على عقار بثمن معين ثم يتنازل عنه بعد سنوات بثمن مضاعف بسبب تحسينات لم يتحمل هو نفقاتها، يدفع ضريبة على القيمة الزائدة تقدر نسبتها على أساس السنوات التي كان فيها مالكا للعقار، وعليه لا يمكن معرفة الدخل الذي حصل عليه المكلف خلال كل سنة منفصلة وإنما يمكننا فقط معرفة الدخل أو القيمة الزائدة من سنة التملك إلى سنة التنازل، ومرد هذا الاستثناء على مبدأ استقلال سنوات الضريبة يرجع إلى كون الضريبة على القيمة الزائدة تخرج عن مبدأ سنوية الضريبة العقارية كونها مرتبطة بواقعة انتقال الملكية العقارية، وهذه الأخيرة يمكن أن تكون عدة مرات خلال نفس السنة أو تكون مرة واحدة خلال مجموعة من السنوات .

### 1.2.1.2.1.3.2 - تخفيض الضريبة العقارية بفعل تعاقب السنوات

إن تخفيض الضريبة العقارية بتعاقب السنوات يعد أيضا استثناء على مبدأ استقلال سنوات الضريبة تأثر الضريبة بفعل تعاقب السنوات، إما إيجابيا أو سلبا، أي زيادة نسبة الضريبة بفعل تعاقب السنين أو نقصان نسبتها، إن الخروج عن القاعدة العامة في مثل هذه الحالة يرجع إلى مبدأ عدالة الضريبة، بحيث أن الشخص الذي يقوم ببناء منزل يرهق بفعل مصاريف الإنجاز، وقد يصبح وضعه المالي غير مستقر، فمن العدالة أن يدرك مدة من الزمن حتى تستقر أوضاعه المالية، وهذا ما كرسه المشرع الجزائري حيث أعفى البنايات الجديدة لمدة سبع سنوات من الرسوم العقارية [ المادة 252 / 3 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم الماثلة ] .

إن العدالة الضريبية تقضي بأن المباني الجديدة لا تتساوى في الخضوع للضريبة مع المباني القديمة ، ويدخل معيار الزمن كوسيلة لقياس قدم المباني ، وجسد المشرع الجزائري ذلك بنص المادة 254 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة التي تقضي بتخفيض الضريبة على العقارات المبنية بنسبة 2 % سنويا على أن لا يتجاوز هذا التخفيض 40 % .

### 1.2.1.2.1.3 - استحقاق الضريبة العقارية في مدة تقل عن السنة

تقضي قاعدة سنوية الضريبة العقارية بأن تكون الضريبة مستحقة خلال السنة المالية بداية من 1 جانفي إلى 31 ديسمبر، واستثناء من هذه القاعدة دخل المكلف الذي لا يقيم في الجزائر لا يكلف بالضريبة إلا من تاريخ إقامة هذا الأخير في الجزائر، وعلى خلاف ذلك المكلف الذي يغير إقامته من الجزائر إلى دولة أخرى ، تستحق الضريبة على الدخل الذي حققه من أملاكه العقارية خلال سنة مغادرته إلا غاية تاريخ مغادرته ، فالمكلف بالضريبة لا يحاسب إلا على الدخل الذي حققه خلال الأشهر التي سبقت رحيله [ المادة 96 و 97 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ] .

إن الصعوبات المشار إليها سابقا تجعل من مبدأ استتقال سنوات الضريبة العقارية مبدأ نسبيا لا يؤخذ على إطلاقه ، بل لابد من التوفيق بين مبدأ السنوية وحدة الدخل خلال سنوات فرض الضريبة ، وبذلك نكون قد جمعنا بين السنوات المتفرقة من عمر الدخل ، لكن هذا التكامل متوقف على استقرار النصوص القانونية وعدم تعديلها أو تغييرها خلال مجموع سنوات عمر الإنتاج أو عمر تحقق الدخل [ 39 . ص 102 ]، إلا أن هذا الاستقرار عادة لا تطول مدته ، و تتعاقب بالتالي النصوص المتعلقة بالضريبة على عمر الدخل ، ويبسط كل قانون سلطانه عملا بقاعدة الأثر الفوري .

### 1.2.1.2.2 - دخول التشريع الضريبي حيز التطبيق

يبسط القانون نفوذه مباشرة بعد صدوره ولا يسري إلا على الوقائع التي وجدت في ظله، وهذا ما يصطلح عليه بمبدأ الأثر الفوري للقانون ، والتشريع الضريبي كغيره من التشريعات يخضع لهذا المبدأ، فبمجرد صدور قانون ضريبي جديد ونشره في الجريدة الرسمية يطبق ويصبح نافذا، لكن لا يمكن أن تمتد آثاره إلى الوقائع التي حدثت في ظل القانون القديم، فالأصل في التشريع الضريبي كسائر التشريعات أنه لا يسري على الماضي، وليس له أي أثر رجعي، وعليه نعالج هذا الفرع في نقطتين الأولى في عدم رجعية القانون الضريبي، والثانية في التطبيق الفوري للتشريع الضريبي .



### 2.1.2.1.2.1. عدم رجعية القانون الضريبي

يحرس المشرع الضريبي على أن لا يخالف قاعدة عدم رجعية القوانين، وهو بذلك يكون قد التزم بنص المادة 3/61 من الدستور، والمادة 2 من القانون المدني.

### 2.1.2.1.2.1. عدم رجعية القانون الضريبي في دستور

إن الدستور الجزائري لم يفصل في موضوع الضرائب ولا في تقسيماتها في الدستور، إلا أنه تبنى مبدأ عدم رجعية القوانين على الماضي كمبدأ دستوري في المواد المتعلقة بالضريبة والجبائية بصفة عامة حيث نص في المادة 3/61 من الدستور على أنه: (ولا يجوز أن تحدث بأثر رجعي أية ضريبة أو جبائية أو رسم أو أي حق كيفما كان نوعه)، وبذلك يكون المشرع الجزائري قد كرس مبدأ عدم رجعية النصوص القانونية دستوريا، وهو إن فعل ذلك فمن أجل تحقيق الاستقرار بين المواطنين في مراكزهم المالية والتزاماتهم نحو الدولة .

إن تقرير مبدأ عدم رجعية القانون بنص دستوري، يجعل هذا المبدأ يسري على الضرائب العقارية بصفة عامة، لأن نص المادة 3/64 من الدستور جاء عاما يشمل جميع الضرائب والرسوم بما فيها الضرائب العقارية، ومنه لا يجوز أن يصدر أي قانون يقضي بتطبيق الضريبة على عقار أو الدخل عقاري في مرحلة تسبق تاريخ صدور هذا القانون، وسبب ذلك يرجع إلى أمرين، الأول عدم مخالفة المبدأ القاضي بعدم سريان القانون على الماضي .

أما الأمر الثاني يرجع إلى احترام الدستور وعدم التشريع بما يخالفه، أي أن الأصل الدستوري هو أن لا يلجأ المشرع لتقرير رجعية الضريبة ولا يوجد استثناء عن هذا الأصل على خلاف بعض الدول، فلقد قضت المحكمة الدستورية المصرية بتاريخ 1 جانفي 1993 على أن رجعية القوانين الضريبية جائزة من الناحية القانونية بصفة استثنائية، وذلك تطبيقا لنص المادة 178 من الدستور المصري التي تقضي بإجازة رجعية القانون في غير المواد الجزائية بموافقة أغلب أعضاء مجلس الشعب في مجموعهم [ 21 ص 24 و 129 ص 509 ] .

### 2.1.2.1.2.1. عدم رجعية القانون الضريبي في القانون المدني

نص المشرع الجزائري في المادة 1/2 من القانون المدني على أنه: ( لا يسري القانون إلى على ما يقع في المستقبل ولا يكون له أي أثر رجعي... )، إن لفظ القانون في هذه المادة يقصد به النصوص التشريعية بصفة عامة إلا ما أستثني بنص، كتطبيق القانون الأصلح لمتهم في المسائل الجزائية، وإذا بحثنا في التشريعات المتعلقة بالضريبة العقارية لا نجد نص يقضي بذلك أي لا يوجد نص يخالف المبدأ

العام القاضي بعدم رجعية القانون ، وبذلك تكون المادة 1/2 من القانون المدني دستورية، فهي جاءت متوافقة مع نص المادة 3/61 من الدستور، وعليه لا يجوز أن يصدر أي تشريع ضريبي يقضي بتطبيق الضريبة على دخل تحقق في الماضي أي في وقت سابق لتاريخ صدور القانون المنظم لهذه الضريبة أو لتاريخ لدخوله حيز التطبيق .

### 2.1.2.1. الأثر الفوري لتطبيق التشريع الضريبي

يصبح القانون ساري المفعول بصفة عامة من تاريخ نشره في الجريدة الرسمية، ويكون نافذاً بعد مرور يوم واحد عن نشره في العاصمة ويوم واحد من تاريخ وصول الجريدة الرسمية إلى مقر الدائرة في المناطق الأخرى [ المادة 4 من القانون المدني ] .

إن القاعدة السابقة قاعدة عامة تسري على كل التشريعات ، لكن اتصاف التشريع الضريبي عامة والجبائية العقارية خاصة بصفة السنوية، التي هي تطبيق لقاعدة السنوية في الميزانية العامة للدولة، تجعل تطبيق مبدأ الأثر الفوري القانون تطبيقاً خاصاً تفرضه قاعدة السنوية، حيث لا يطبق التشريع الضريبي الجديد إلا بداية من أول يوم من السنة المالية، كما أن الاستمرار في تطبيق التشريع الضريبي السابق يتواصل إلى آخر يوم من السنة المالية التي كان سلطانه ساري عليها.

### 2.1.2.1. تاريخ بدأ سريان التشريع الضريبي

يطبق التشريع الضريبي فور صدوره بالجريدة الرسمية ، لكن بما أن الجبائية جزء من الميزانية العامة للدولة فهي مرتبطة التطبيق بالسنة المالية أي بداية من 1 جاني إلى غاية 31 ديسمبر ، وعليه عملاً بقاعدة السنوية لا تحصل الضرائب العقارية إلا على الوقائع التي نشأت خلال السنة المالية التي فرضت فيها الضريبة، حتى وإن كانت الضريبة فرضت بموجب نص تم نشر في الجريدة الرسمية بتاريخ سابق لأول يوم من بداية السنة المالية ، ما الوقائع التي نشأت في ظل القانون القديم ولم تكتمل إلا بعد نهاية السنة المالية وتزامنت مع صدور القانون الجديد، فتطبق ولاية القانون الجديد عليها بأثر مباشر بعد صدوره، فالمكلف بالضريبة على دخل من عقار يملكه حققه في ظل القانون القديم ، ولم يتم بتسديد ديونه الضريبية اتجاه الخزينة، فإن الغرامات التأخيرية التي تكون نشأت في ظل القانون الجديد يسري عليها سلطان القانون الجديد فيما يخص تحديد قيمتها وكيفية دفعها ، بالرغم من أنها تخص ضريبة قررت في ظل القانون القديم .

### 2.1.2.1. تاريخ نهاية سريان التشريع الضريبي

إذا كان الأصل في التشريعات بصفة عامة هو الاستمرار في نفاذها إلى غاية صدور تشريع جديد يلغي التشريع القديم صراحة أو ضمناً [ المادة 2/2 من القانون المدني ] ، فإن التشريعات الضريبية قد تخرج عن هذا الأصل ، كونها تتصف بأنها مؤقتة ، حيث ترتبط بسنة مالية معينة، وعلى السلطة التشريعية أن تصادق سنوياً على جباية الضرائب بموجب قانون المالية ، وبالتالي أي تعديل لضريبة خارج مجالها السنوي يكون غير مبرر قانوناً ، بحيث يكون القانون القديم قد تعدى الحدود الزمنية التي قرر من أجلها .

بما أن البرلمان هو الذي يصادق على قانون المالية فمن حقه طلب تعديله ضمن حدود اختصاصه ، كما من حقه أن يرفض المصادقة عليه جملة وتفصيلاً ، لأن من يملك حق الإنزيم يملك حق الرفض لكن رد الميزانية دون إعداد غيرها يؤدي حتماً إلى نتائج سلبية، فلا بد إن من حل يؤمن استمرار نشاط الدولة .

لقد وضع القانون رقم 84-17 المتعلق بقوانين المالية حلاً لهذا الإشكال في المادة 69 منه، التي نصت على المواصلة في تطبيق قانون المالية السابق في المسائل المتعلقة بالإيرادات بما فيها الضرائب العقارية.

و هذا الحل يصطلح عليه في بعض الميزانيات بالميزانية الإثنا عشرية [ 9 . ص 83 ] ، و التي يلتجئ إليها في حالة التأخر في التصديق على قانون المالية الجديد إلا بعد دخول السنة المالية الجديدة ، ومواجهة لأي نتيجة سلبية قد تنشأ إما بسبب التأخر في إصدار قانون المالية الجديد بالرغم من حلول السنة الجديدة، أو بسبب المصادقة على قانون المالية الجديد في تاريخ لا يسمح بتطبيقه بداية من أول جانفي من سنة سريانه ، يستمر في تطبيق قانون المالية السابق، وفق قاعدة الميزانية الإثنا عشرية ، التي تتضمن الإنزيم بالجباية و الإنزيم بالإنفاق شهراً بشهر على أن لا تستمر أكثر من ثلاث أشهر ، على أن تطبق هذه القاعدة وفق ما قرره التشريع المالي [ المادة 69 من القانون رقم 84-17 المتعلق بقوانين المالية ] ، وذلك حسب الشروط التالية :

#### 1.2.1.2.2.1 - بالنسبة للإيرادات

تطبق وفق الشروط المحددة في قانون المالية السابق، أي يستمر في تطبيق النصوص المتعلقة بالجباية وجمع إيرادات الخزينة العامة وفق ما هو مقرر في قانون المالية السابق، و بالتالي تطبق

الضرائب العقارية وفق ما هو مقرر في قانون المالية للسنة السابقة للسنة التي تأخر فيها تطبيق قانون المالية الجديد .

### 2.1.2.2.2 - بالنسبة للنفقات

يستمر في صرف نفقات التسيير في حدود 1 من 12 من مبلغ الاعتمادات المفتوحة في الميزانية السابقة، أما نفقات الاستثمار فيستمر في صرفها في حدود 1 من أربعة من مبلغ الاعتمادات المفتوحة في الميزانية السابقة والمخصصة للاستثمار.

نخلص دراستنا للنطاق المكاني والزمني للضريبة العقارية، أن تطبيقها من حيث المكان يخضع لقانون الدولة وفق مبدأ إقليمية القوانين ، وفي حالة تنازع القوانين الضريبية من حيث المكان يكون قانون الدولة مكان وجود العقار هو القانون الواجب التطبيق ، حيث لا يتنازل عن هذا الاختصاص إلى قانون دولة أخرى، لكن مبدأ الإقليمية لا يؤخذ على إطلاقه بل ترد عليه استثناءات مثل المناطق الحرة وكذلك في حالات تفادي الازدواج الضريبي حيث تطبق الاتفاقيات الثنائية .

أما النطاق الزمني للضريبة العقارية فيكون وفق مبدأ السنوية المقرر في قانون المالية، لأن الضرائب العقارية تشكل جزء من إيرادات الدولة التي تحصل عليها خلال السنة المالية والتي تخصصها لتغطية جزء من نفقاتها المقررة خلال نفس السنة المالية، وبالتالي ينحصر النطاق الزمني لنفاذ التشريعات المتعلقة بالضريبة العقارية بنفس السنة التي قررت فيها هذه الضرائب في قانون المالية .

### 2.2.1.2.2.1. النطاق الموضوعي لسريان الضريبة العقارية

يتمثل العنصر المادي للضريبة العقارية في المادة الخاضعة للضريبة أو ما يصطلح عليه بالنطاق الموضوعي لسريان الضريبة العقارية أو النطاق الذوعي للضريبة [ 61 . ص 43 ] ، أي وعاء الضريبة العقارية الذي يشمل العقارات والدخل الناتج من العقارات كدخل الاستغلال الفلاحي وإيجار الأماكن، كما يشمل أيضا التصرفات التي تلحق بالعقارية .

انطلاقا من التعريف العام للضرائب العقارية في كونها ترد على الدخل العقاري الصافي المقدر سنويا، يمكننا تحديد وعاء الضريبة العقارية والمتمثل في القيمة الإيجارية للعقارات سواء كانت مبنية أو غير مبنية ، وكذلك الدخل العقاري الناتج عن استغلال العقار، كما يمكن أن ندرج ضمن هذا الموضوع

الضرائب والرسوم التي تحصل لفائدة الخزينة و المفروضة على التصرفات الناقلة للملكية العقارية أو بمناسبةها ، على اعتبارها جزء من الجباية العقارية لا يمكن تناسيه ، ويتحدد نطاق سريان الضريبة من حيث الموضوع بتحديد صور الضرائب العقارية التي نظمها المشرع الضريبي .

وعليه نقسم الدراسة في هذا المبحث إلى مطلبين على النحو التالي :

المطلب 1 : نطاق سريان الضريبة على الملكية العقارية

المطلب 2 : نطاق سريان الضريبة على نقل الملكية العقارية

### 1.2.1. نطاق سريان الضريبة على الملكية العقارية

إن العقارات المبنية وغير المبنية والدخل العقاري تعد من أهم الموضوعات التي ترد عليها الضريبة ، حيث نظمها المشرع الجزائري في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة تحت موضعين ، الأول يخص العقارات كوعاء للضريبة سواء كانت مبنية أو غير مبنية ، حيث نظمه تحت عنوان الرسوم العقارية ، أما الموضوع الثاني فيخص الدخل العقاري كوعاء للضريبة، الذي نظمه المشرع تحت عنوان المداخل العقارية الناتجة عن إيجار الأملاك المبنية وغير المبنية، التي اعتمدها كأساس في تحديد الضريبة على الدخل الإجمالي في صنف المداخل العقارية .

ويتحدد نطاق سريان الضريبة على الملكية العقارية بتحديد العقارات التي تكون قيمتها الإيجارية السنوية وعاء للضريبة ، ويكون ذلك بالتمييز بين الملكية العقارية الخاضعة للضريبة وتلك التي استثنيت من مجال تطبيق الضريبة العقارية استثناء تاما أو مؤقتا ، ويمتد أيضا نطاق تطبيق الضريبة على العقارات إلى الدخل الذي يحقق من استغلالها سواء من المالك أو من المنتفع .

وعليه نقسم الدراسة في هذا المطلب إلى فرعين على النحو التالي:

الفرع 1: نطاق سريان الضريبة على العقارات المبنية وغير المبنية.

الفرع 2: نطاق سريان الضريبة على الدخل الناتج عن الملكية العقارية.

### 1.2.2.1. نطاق سريان الضريبة على العقارات المبنية وغير المبنية

نقصد بنطاق سريان الضريبة على العقارات المبنية وغير المبنية العقارات المشمولة بالضريبة، وذلك بغض النظر عن صفة المكلف بهذه الضريبة سواء كان مالكا للعقار أو منتفع به، وقد حدد المشرع الجزائري الملكيات المبنية الخاضعة للضريبة في المواد 248 و 249 من قانون الضرائب المباشرة

والرسوم المماثلة ، و حدد الملكيات غير المبنية بموجب المادة 261 فقرة (د) من نفس القانون، ونظم أحكامهما تحت عنوان الرسوم العقارية.

لقد اصطلح المشرع الجزائري على الضرائب المفروضة على الملكية العقارية تسمية الرسوم العقارية مجازاً، وهو بذلك سلك نفس مسلك المشرع الفرنسي حيث اصطلح على هذا النوع من الضرائب مصطلح الرسم العقاري *la taxe foncière* في المادة 1380 من القانون العام للضرائب الفرنسي [ 142 . ص 880 ] ، وفي حقيقة الأمر ما هي إلا ضرائب ، فإذا اعتبرناها رسماً فما هي الخدمة الخاصة التي استفاد منها المكلف ، دون غيره من الأشخاص ؟ وتبنى هذا الموقف المشرع المصري حيث يصطلح عليها تسمية الضريبة في المادة الأولى من القانون رقم 56 لسنة 1954 [ 3 . ص 9 ] .

ومنه نتطرق إلى تحديد الملكية العقارية الخاضعة للضريبة حسب التقسيم الذي أورده المشرع الجزائري إلى نقطتين الأولى خاصة بالملكية العقارية المبنية، والثانية خاصة بالملكية العقارية غير المبنية.

### 1.2.2.1.1.1. الرسم العقاري على الملكيات المبنية

يؤسس الرسم العقاري سنوياً على كل الملكيات المبنية الموجودة في إقليم الدولة الجزائرية، باستثناء تلك التي تنص التشريعات الوطنية أو المعاهدات الدولية على إعفائها صراحة من هذا الرسم [ المادة 248 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ] ، ويحدد أساس فرض الضريبة من ناتج القيمة الإيجارية الجبائية لكل متر مربع للملكية المبنية في المساحة الخاضعة للضريبة، وعليه فالرسم العقاري على الملكيات المبنية لا يفرض على العقار وإنما على الدخل المفترض الناتج عن هذا العقار لقد أصدرت في نفس الموضوع إدارة الفتوى لوزارة الخارجية المصرية الصادرة بتاريخ 24 أكتوبر 1968 فتوى على أن : الضريبة على العقارات المبنية ليست ضريبة على ملكية العقار ولكنها ضريبة على الدخل [ 48 . ص 262 ] .

### 1.2.2.1.1.1. مفهوم العقارات المبنية في التشريع الضريبي

لقد حددت المادة 249 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة العقارات المبنية التي يشملها الرسم ، إلا أنها لم تعرف العقار المبني تعريفاً واضحاً، بل كل ما جاءت به هو مصطلح المنشأة كتعبير عن العقارات المبنية، كما أنها أخضعت بعض العقارات غير المبنية إلى حكم العقارات المبنية.

### 1.2.2.1.1.1.1.1 - العقارات المبنية

العقارات المبنية بطبيعتها هي المنشآت المثبتة في الأرض بأساسات كالمنازل والمحلات كما تعتبر الأنايب المثبتة في الأرض عقارات مبنية متى اتصلت مباشرة بالبناء [ 130 . ص 120 ] و عرف القانون المدني في المادة 683 منه العقارات بصفة عامة على أنها أشياء مستقرة بحيزها وثابتة فيه ولا يمكن نقلها دون تلف، وانطلاقاً من مبدأ الشرعية الضريبية [ 61 . ص 85 ] أي لا ضريبة ولا إعفاء إلا بنص، فقد بيّنت المادة 249 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة العقارات المشمولة بالضريبة وهي:

1 - المنشآت المخصصة لإيواء الأشخاص والمواد أو لتخزين المنتجات .

2 - المنشآت التجارية الكائنة في محيط المطارات الجوية والموانئ ومحطات

السكك الحديدية ومحطات الطرقات، بما فيها ملحقاتها المتكونة من مستودعات و ورشات الصيانة.

يتضح من المادتين السابقتين أن العقار المبنى هو المنشأة الثابتة والمتصلة بالأرض التي لا يمكن نقلها دون تلف، ولا يهم المادة التي بني بها سواء كانت من الطوب أو الخشب أو الخرسانة أو الزجاج أو غيرها من مواد البناء، كما لا يهم الغرض الذي أقيمت من شأنه مدنياً كان أو تجارياً ، فمناط استحقاق الرسم هو استخدام العقارات المبنية لغرض معين، ومتى أصبحت المنشآت لا تؤدي غرض معين ، كالمباني المصرح بأنها غير صحية أو التي هي على وشك الانهيار، فإنها تصبح غير خاضعة للضريبة من تاريخ التصريح بها [المادة 1/252 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ]

### 1.2.2.1.1.1.1.2 - ما يعد في حكم العقارات المبنية

لم يقتصر المشرع في فرض الرسم العقاري على الملكيات المبنية، على المباني فقط بل توسع ليشمل الأرض غير المبنية، حيث حددت المادة 249 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة حالتين يحصل فيهما رسم عقاري على الأرض يأخذ حكم رسم المباني هما :

- الأراضي الملحقة بالمباني

- الأراضي الفضاء المستغلة لغير الزراعة

### الحالة الأولى : الأراضي الملحقة بالمباني

إن أرضيات البنايات بجميع أنواعها والقطع الأرضية التي تشكل ملحقا مباشرا لها ولا يمكن الاستغناء عنها، اعتبرها المشرع الضريبي عقارات مبنية حكما، فتأخذ المساحة الأرضية التي يقوم عليها المبنى نفس حكم المبنى في خضوعها إلى الضريبة ، كما تخضع لنفس الحكم الأرض المشكلة لملحقات البناية مثل الفناء، الحديقة والمسبح المتصلين بالمسكن .

### الحالة الثانية: الأراضي الفضاء المستغلة لغير الزراعة

كما أخضع المشرع حكم العقار المبنى على الأراضي غير المزروعة والمستخدمة لاستعمال تجاري أو صناعي كالورشات وأماكن إيداع البضائع ، وغيرها من الأماكن من نفس النوع سواء كان يشغلها المالك أو يشغلها آخرون بمقابل أو مجانا ، فتعد الأراضي المستغلة بأي صورة كانت عقارا مبنيا حكما بتوفر شرطين هما :

- أن تكون الأرض مستخدمة أو مستعملة، ولفظ الاستعمال الوارد في نص المادة 249 - 4 من قانون الضرائب المباشرة هو لفظ عام يشمل كافة أوجه الاستغلال التجاري والصناعي.

- ألا تكون الأراضي مزروعة ، فالأرض المزروعة أو الأراضي الفلاحية تخضع للرسم على الملكيات غير المبنية .

### 3 - حكم العقار بالتخصيص

لقد اعتبر المشرع الجزائري في القانون المدني المنقولات التي يضعها مالكها لخدمة أو استغلاله عقار يملكه بأنها عقارات بالتخصيص [ المادة 2/683 من القانون المدني ] ، بالرغم من أنها منقولات بطبيعتها ، فالمنقولات التي رصدت من قبل مالكها لخدمة عقار مبنية فهي تأخذ حكم هذا العقار فيما يخص أحكام القانون المدني ، أما فيما يخص خضوعها لأحكام التشريع الضريبي فهو أمر مستبعد ، لأن الرسم على الملكيات المبنية يخص العقارات في حد ذاتها ، فالمشرع الضريبي عندما نظم الرسم على الملكيات المبنية لم يبين فيما إذا كان العقار بالتخصيص جزءا منها أو لا، وعلى الرغم من ذلك فإن العقارات بالتخصيص تؤثر في حساب القيمة الإيجارية ، تركيب الأبواب والمصاعد الكهربائية . [ 48 ص 22 ] .



### 1.2.2.1.1.1.2. الملكية المبنية المعفاة من الرسم العقاري

لقد ألقى المشرع بعض العقارات المبنية من الرسم المطبق على الممتلكات المبنية سواء لاعتبارات شخصية تخص المكلف سواء كان مالك البناء أو المنتفع بها، كما ألقى من هذا الرسم لاعتبارات موضوعية تخص البناء في حد ذاته بغض النظر عن مالكها أو المنتفع بها، كما ميز بين حالتين من الإعفاء، الإعفاء الكلي أو الدائم، والإعفاء الجزئي أو المؤقت .

### 1.2.2.1.1.1.2.1. الإعفاءات الدائمة

لقد بيّنت المادتان 250 و 251 من قانون الضرائب المباشرة والرسم المماثلة العقارات التي تستثنى من الرسم العقاري المطبق على الملكيات المبنية، وذلك لعدة اعتبارات يمكن تحديدها على النحو التالي:

- اعتبارات خاصة بطبيعة الملكية المبنية.
- اعتبارات خاصة باستخدام العقار المبنى.
- اعتبارات خاصة بمراعاة العرف الدولي.
- اعتبارات خاصة بتدعيم الفلاحة.

### - إعفاءات خاصة بطبيعة الملكية المبنية

تصنف الملكية العقارية في الجزائر إلى ثلاثة أصناف [المادة 23 من القانون رقم 90- 25 المؤرخ في 18 نوفمبر 1990 المتضمن قانون التوجيه العقاري.]، ملكية عامة، ملكية وقفية، ملكية خاصة، والعقار المبنى لا يمكن إلا أن يكون ضمن إحدى هذه الأصناف، فإذا كان البناء مخصص لمرفق عام يعفى من الرسم بشرط ألا يكون المبنى مصدر دخل، متى كان هذا البناء تابع للدولة، الولايات، البلديات، أو المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري، أي يكون تابع للأملاك الوطنية العامة [ المادة 250 من قانون الضرائب المباشرة والرسم المماثلة ]، والإعفاء هنا ليس مطلقا أي لا يشمل كل العقارات المبنية التابعة للأملاك الوطنية وإنما يكون فقط على العقارات التي تبقى في خدمة المرافق العامة والمحقة للمنفعة العامة، كما أن فرض الضريبة على المباني المملوكة ملكية خاصة ليس مطلقا، حيث يمكن أن تتحول هذه المباني من الملكية الخاصة إلى ملكية عامة كأن تقوم الدولة بشراءه وتخصيصه لأحد مرافقها العامة، فيتربط على ذلك إعفاء المبنى من الضريبة من تاريخ نقل ملكيته إلى الدولة [ 15 . ص 111 ] .

كما يعفى البناء إذا كان تابع للأمالك الوقفية [ المادة 251 - 1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ] ، الموقوفة وقفا عاما، أي حبس منفعة البناء على جهات خيرية.

هناك من يرجع الإعفاءات السابقة إلى صفة المالك لا إلى تصنيف الملكية [ 61 ص 84 ] ، ولا نرى في ذلك خلاف لأن النظر إلى العقار من زاوية طبيعة ملكيته لا يختلف عن النظر إلى العقار من زاوية المالك ،

#### - إعفاءات خاصة باستخدام العقار المبني.

تتعدد الإعفاءات التي ينص عليها القانون بتعدد الأغراض التي يستخدم فيها العقار المبني ، فالأبنية الاجتماعية والخيرية كدور العجزة والأبنية المخصصة لأغراض علمية، رياضية أو ثقافية، كلها تشترك في أنها تؤدي دور اجتماعي دون أن تتقاضى أجرا مقابل ما تقدمه من خدمات ومن أجل ذلك يقتضي مبدأ العدالة الضريبة إعفائها من الضريبة حتى تحقق الأهداف المخصصة لها.

تعفى من الرسم المطبق على الملكيات المبنية بموجب المادة 251 - 1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، العقارات المخصصة للقيام بالشعائر الدينية، ويدخل ضمن هذه المباني المساجد، الكنائس إن وجدت والمدارس القرآنية، فالمشرع لم يحدد نوعا معين من الأبنية يقام فيه شعيرة دينية معينة وإنما تركه عام ، فكل بناء يستخدم لأداء الشعائر الدينية يلحقه الإعفاء من الرسم العقاري على الملكيات المبنية.

#### - إعفاءات خاصة بمراعاة العرف الدولي.

عادة ما تعفى من الضريبة العقارات المبنية التابعة للدول الأجنبية والمخصصة للإقامة الرسمية للسفارة والبعثات الدبلوماسية والقنصلية المعتمدة في الجزائر، وكذلك المباني التابعة للمنظمات الدولية والإقليمية المعتمدة بالجزائر، وهذا ما تؤكدته المادة 251 - 3 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، إلا أن المشرع الضريبي علق هذا الإعفاء على شرط المعاملة بالمثل، فمتى كادت العقارات التي تملكها البعثة الدبلوماسية الجزائرية في دولة ما معفاة من الضرائب فإن المعاملة بالمثل تقتضي إعفاء العقارات المملوكة للبعثة الدبلوماسية لهذه الدولة في الجزائر من الضريبة .

وقد نصت اتفاقية فيينا للعلاقات الدبلوماسية الأولى بتاريخ 18 أبريل 1961 ، والثانية بتاريخ 24 أبريل 1963 على إعفاء مباني البعثة القنصلية من كافة الضرائب والرسوم المباشرة [ 132 ص

73] بشرط أن يكون عبء الضريبة أو الرسم واقعا على البعثة الدبلوماسية لا على طرف آخر ، فإذا كان المبنى مملوك لأحد الموظفين في البعثة الدبلوماسية ملكية فردية لا يكون معفى كذلك المباني التي تستأجرها البعثة من الضريبة لأن المكلف في هذه الحالة هو المؤجر وليس المستأجر أي صاحب البناء لا البعثة الدبلوماسية [ 15 . ص ص 130 – 131 ] .

#### - إعفاءات خاصة بتدعيم الفلاحة .

لقد أعفى المشرع الضريبي المباني والمنشآت المخصصة للفلاحة من الرسم العقاري المفروض على الملكيات المبنية ، مثل الحظائر المخصصة للحيوانات والمستودعات المخصصة للوازم المستثمرة الفلاحية [ المادة 251 - 4 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ] ، والإعفاء لا يرتبط بصفة المالك أو بطبيعة العقار في حد ذاته ، وإنما هو مرتبط بمكان تواجد البناء والغرض الذي خصص له ، فمتى وجد هذا العقار المبني في منطقة فلاحية وكان مخصص لأغراض فلاحية ، كإسطبلات تربية المواشي و الدواجن أو مخازن لمنتجات زراعية ، تعفى من الرسم المطبق على المباني ، إن هذا الإعفاء كان في السابق [ المادة 2 في عرض الأسباب ، من قانون المالية لسنة 1965 . ] يستهدف التخفيف عن القطاع الفلاحي الذي كان في طور إعادة التنظيم ولا يستطيع تحمل عبء الضريبة .

أما في الوقت الراهن فإن الغاية من إعفاء هذه المباني هي تحفيز الفلاحين وتشجيعهم على المواصلة في نشاطهم ، بحيث تعتبر قيمة الضريبة التي أعفى المكلف من أدائها دعما من الدولة لهذا المكلف .

#### 2.2.1.1.1.1.2.2.1 . الإعفاءات المؤقتة

تكون الإعفاءات من الرسوم العقارية على الملكيات المبنية مؤقتة إما لمدة معينة ، وبنهايتها يصبح العقار المبني خاضع للضريبة ، وإما بتوافر أسباب حددها المشرع ، وبزوالها يدخل العقار المبني ضمن دائرة العقارات الخاضعة للرسم ، وقد بين ذلك المشرع الضريبي في المادة 252 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، التي حددت حالات الإعفاء بخمس حالات على النحو التالي :

- العقارات المصرح بأنها غير صحية
- المسكن الرئيسي والوحيد للمكلف
- البنايات الجديدة
- البنايات المستغلة لنشاطات الشباب

- السكن الاجتماعي العام المؤجر

### - العقارات المصرح بأنها غير صحية

إن المباني أو أجزاء المباني التي تشكل خطر على مستعمليها لكونها تعرض حياتهم إلى خطر، أو تلك التي توشك على الانهيار كالبنيات التي تتصدع بسبب الزلازل أو البنيات القديمة جدا، تعفي إعفاء مؤقت من الرسم العقاري المطبق على الملكية المبنية [ 130 . ص 211 ]، وسبب الإعفاء هنا يرجع إلى كون المبنى أصبح غير منتج ولا يمكن استغلاله بشكل سليم، لهذا رأى المشرع أنه من العدالة إعفاء هذه المباني من الضريبة، إلا أن هذا الإعفاء ليس مؤبد وإنما هو مرتبط بحالة المبنى غير السليمة، فمتى أصبح المبنى لا يشكل خطر على مستعمليه زال عنه بالتالي سبب الإعفاء من الضريبة.

### - المسكن الرئيسي ووحيد للمكلف

لقد أبقى المشرع الضريبي العقارات التي تشكل الملكية الوحيدة أو السكن الرئيسي لمالكها من الضريبة مطبقة على المباني إذا توفر شرطان [ المادة 252 - 2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المعدلة بموجب المادة 19 من قانون المالية لسنة 1995 ]، الأول متعلق بقيمة الضريبة المفروضة على البناء، والثاني متعلق بدخل المكلف بالضريبة، إن إعفاء المسكن الذي يشكل للملكية الوحيدة للمكلف بالضريبة لا يطرح إشكال، لكن إعفاء الملكية التي تشكل السكن الرئيسي لمالكها تثير بعض اللبس في باقي العقارات المبنية والتي تعتبر بالنسبة للمكلف سكنات ثانوية، مثل المسكن الثانوي الذي يستعمله صاحبه لقضاء العطل، فعملا بالقاعدة لا ضريبة ولا إعفاء إلا بنص تكون السكنات الثانوية غير معفية بموجب المادة 252 - 2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة .

في الشرط الأول يجب ألا تتجاوز قيمة الضريبة المفروضة على المبنى سقفا محدد بـ 800 د.ج، والتي يمكن اعتبارها عتبة التكاليف، فإذا تجاوزت قيمة الضريبة هذه العتبة تجعل الشخص مكلفا بأداء الضريبة على العقارات المبنية، إن قيمة 800 د.ج ليست ثابتة بل هي مرتبطة بالحالة الاقتصادية للبلاد وكذا قيمة العملة والحالة الاجتماعية للمكلف فكانت عتبة التكاليف بموجب المادة 51 من قانون المالية لسنة 1981 هي 300 د.ج.

أما الشرط الثاني فيجب ألا يكون دخل المكلف بالضريبة على العقارات المبنية يفوق الأجر الأدنى القاعدي المضمون مرتين، وهذا الشرط مقرر لمراعاة حالة المكلف الاقتصادية، فمتى

حصل المكلف على دخل شهري يفوق مرتين الأجر الأدنى القاعدي المضمون فهو فيكون في نظر المشرع الضريبي قادرا على تحمل عبئ الضريبة.

بتوفر الشرطين السابقين يكون المكلف معفي من أداء الرسم العقاري المطبق على الملكية المبنية التي تشكل له الملكية الوحيدة أو السكن الرئيسي، غير أن الأشد خاص المعفيين يدفعون رسما قدره 100 د.ج. سنويا، إن الإعفاء في هذه الحالة يكون جزئيا بحيث يدفع المكلف مساهمة سنوية.

### - البنائيات الجديدة -

تعفى البنائيات الجديدة وإضافات البنائيات الجديدة لمدة سبعة سنوات ، تحسب بداية من أول جانفي من السنة التي تلي سنة نهاية إنجازها أو شغلها [ المادة 252 - 3 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المعدلة بموجب المادة 19 من قانون المالية لسنة 1997. ] ، وعلى المكلف أن يقدم دليل إثبات عن مدة الإنجاز أو الشغل وإلا اعتبرت البناية منجزة في أجل ثلاثة سنوات بداية من تاريخ تسليم رخصة البناء .

ويقوم هذا الإعفاء على أسباب اقتصادية الأولى متعلقة بالمكلف والثانية متعلقة بالدولة، فمن الناحية الاقتصادية للمكلف الذي يكون قد أرقق بفعل نفقات البناء، وبالتالي يصبح غير قادر على تحمل عبء الضريبة، فإعفائه من أداءها مدة معينة يمكنه من تحسين وضعه الاقتصادي ، كانت مدة الإعفاء في التشريع الضريبي الجزائري مرتبطة بتكلفة الإنجاز بحيث تطول مدة الإعفاء إذا كانت تكلفة الإنجاز قليلة وتقتصر مدة الإعفاء إذا كانت تكلفة الإنجاز كبيرة، يتبين أن المشرع أخذ بتكلفة الإنجاز كمعيار لقياس القدرة على تحمل العبء الضريبي، حيث نص في المادة 54 من قانون المالية لسنة 1977 على أن مدة الإعفاء تكون 15 سنة إذا كانت تكلفة الإنجاز أقل من 300.000 د.ج. وتكون 5 سنوات إذا فاقت تكلفة الإنجاز 300.000 د.ج. ، إلا أن المدة أصبحت واحدة وهي 10 سنوات بنص المادة 43 من قانون المالية لسنة 1992. ثم أصبحت 7 سنوات بنص المادة 26 من قانون المالية لسنة 1997.

من الناحية الاقتصادية للدولة فإن تكفلها ببناء السكنات لوحدها للقضاء على أزمة السكن يكلف الأموال ولا يسرع من حل الأزمة، فإعفائها لأصحاب البنائيات الجديدة يشجع الباقيين على القيام بإنجاز سكناتهم بمفردهم.

### - البنايات المستغلة لنشاطات الشباب

تعفى من الرسم على الملكيات المبنية لمدة ثلاثة سنوات من تاريخ إنجازها كل البنايات والإضافات على البنايات المستعملة في نشاطات المستثمرين الشباب المستفيدين من دعم الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب ، وإذا أقيمت هذه البنايات في المناطق التي توليها الدولة بمشاريع الترقية ، تكون مدة الإعفاء ست سنوات من تاريخ إنجازها ، والغاية من إعفاء هذه البنايات الجديدة ، هي تشجيع الشباب على القيام بالاستثمار وفتح مناصب شغل، وكذلك تنمية المناطق الواجب ترقيتها ، فالمادة 22 من قانون المالية لسنة 1993 المعدلة للمادة 252 -4 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، كانت تحدد المدة بخمس سنوات في الحالة العادية وعشرة سنوات إذا كان البناء في المناطق الواجب ترقيتها .

### - السكن الاجتماعي العام المؤجر

تعفى السكنات الاجتماعية التابعة للأموال الوطنية الخاصة المخصصة للإيجار من الرسم العقاري المطبق على الملكيات المبنية، والإعفاء في هذه الحالة يكون بسبب مراعاة الحالة المالية للمستأجر، باعتبار أن الاستفادة من السكنات الاجتماعية يكون للطبقة الأقل دخلا في المجتمع، بحيث أن السكن الاجتماعي أو كما كان يسمى بالسكن المعتدل الكراء فهو مخصص لأصحاب الدخل الضعيف.

إن هذا الإعفاء يظهر لأول وهلة أنه إعفاء كلي ونهائي ، لم يحدد المشرع الجزائري مدة الإعفاء المؤقت ، مثل ما فعل المشرع الفرنسي ، حيث أعفى المساكن المخصصة للإيجار المعتدل الكراء مدة 15 سنة تبدأ من تاريخ استغلال المسكن ، إلا أنه غير ذلك بحيث يوقف الإعفاء عندما لا تصبح تمثل السكن الرئيسي لمستأجر، لقد حددت المادة 12 من قانون المالية لسنة 1966 خمس حالات لإلغاء الإعفاء المؤقت من الضريبة المفروضة على العقارات المبنية المطبق على السكن المعتدل الكراء ، أو إذا فقدت البناية صفتها الخاصة بالسكن الاجتماعي في إطار التنازل عن أملاك الدولة، بحيث تنتقل ملكية المسكن من ملكية عامة تابعة للدولة إلى ملكية خاصة تابعة للمستأجر ، وفي هذا التغيير للملكية يفقد المسكن صفته كسكن اجتماعي ، فيرفع عنه الإعفاء لكن قد يدخل في دائرة الإعفاء المؤقت للأسباب السابقة الذكر كأن يشكل الملكية الوحيدة أو السكن الرئيسي للمستأجر الذي أصبح مالكا .

### 1.2.1. 1.1.1. 3. أساس فرض الضريبة على الملكيات المبنية

يشمل الرسم العقاري المطبق على الملكيات المبنية كل البنايات التي لم يعفيها المشرع من هذا الرسم سواء بصفة مؤقتة أو بصفة نهائية، وبناء على ذلك تقوم إدارة الضرائب سنويا بإحصاء الأملاك

العقارية المبنية [المادة 191 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المحدثة بموجب المادة 16 من قانون المالية لسنة 1996] حتى تتمكن من إعداد جداول التكاليف بالضريبة، الذي تعين فيه قيمة الضريبة ، الذي يحسب وفق المادة 254 من قانون الضرائب المباشرة، من ناتج القيمة الإيجارية الجبائية لكل متر مربع مضروب في المساحة الخاضعة للضريبة من الملكية المبنية.

### 1.2.2.1. حساب القيمة الإيجارية

الأصل أن تفرض ضريبة العقارات المبنية على أساس القيمة الإيجارية الفعلية للعقار، و الثابتة في عقد الإيجار [ 15 . ص 53 ] ، وبالرجوع إلى القانون المدني نجد أن المشرع ترك تحديد الأجرة إلى طرفي العقد ، لكن المشرع الضريبي حسم في مسألة تحديد القيمة الإيجارية للعقارات المبنية، ولم يأخذ بعين الاعتبار القيمة الإيجارية الفعلية ولا إن كان العقار مؤجر فعلا أو لا ، فتحسب القيمة الإيجارية للعقار المبني وما يدخل في حكمه حسب التقدير الذي يضعه المشرع، حيث يعتمد في تحديده لسعر تأجير المتر المربع حسب المنطقة و المنطقة الفرعية التي يوجد بها العقار [ الملحق رقم 1 ] ، وكذلك حالة العقار في حد ذاته حيث كلما زاد المبنى كلما خفضت نسبة الضريبة ، يخفض الرسم العقاري على الملكيات المبنية حسب المادة 254 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة [معدلة بالمادة 43 من قانون المالية لسنة 1992 ] بـ 2% كل سنة إلى أن يصل 40% كحد أقصى لا يكون أي تخفيض بعده وإذا كان البناء يتمثل في مصنع فإن التخفيض يصل إلى 50% كحد أقصى .

### 1.2.2.1. حساب مساحة العقار الخاضعة للضريبة

تحدد مساحة العقار المبني حسب طبيعة العقار ، ففي السكن الفردي تحدد المساحة الخاضعة للضريبة بالحواجز الخارجية للعقار ، أي المساحة المبنية فعلا و المساحة غير المبنية إلى غاية نهاية حدود الملكية ، أما في المساكن الجماعية حيث تكون فيها ملكية مفروزة ملكية مشتركة فإن المساحة الخاضعة للضريبة تتكون من المساحة المفروزة لكل مالك مضاف إليها حصته من الملكية المشتركة [المطوية رقم 1 سنة 2001 ، ص 6.] المتكونة من الأجزاء المبنية كالسلاسل و المصاعد والعقارات غير المبنية والتي تأخذ حكم العقار المبني كونها ملحقة له ، كموقف السيارات والمساحات الخضراء المحيطة بالعمارة.

وحسب نص المادة 260 من قانون الضرائب المباشرة، فإن تحديد المساحة الخاضعة للضريبة في العقارات المبنية المخصصة للمحلات التجارية يتم بنفس طريقة تحديد مساحة السكن الفردي ، في حين

أن المحلات الصناعية تحدد المساحة الخاضعة للضريبة فيها بحدود المساحة التي تمتد على رقعتها فعلا .

### 1.2.2.1.1.1.3 - حساب الضريبة

بين المشرع الضريبي في المادة 261 - ب. من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة النسب المطبقة في حساب الرسم العقاري على الملكيات المبنية، حيث تختلف نسبة الضريبة حسب ما إذا كان العقار مبني فعلا أم عبارة عن أرض ملحة بالمبنى على النحو التالي:

- 3% من الأساس الخاضع للضريبة في الملكيات المبنية فعلا، وترفع هذه النسبة إلى 10% عندما لا يكون العقار المبني ذو الاستعمال السكني مشغولا سواء بصفة شخصية أو عائلية أو عن طريق الإيجار ، إن المشرع الضريبي الجزائري يرفع من قيمة الضريبة على العقارات المخصصة للسكن عندما تعطل المنفعة التي وجد من أجلها المسكن ، وهو بذلك يساهم في التقليل من أزمة السكن بحيث تعتبر الزيادة في قيمة الرسم من 3% إلى 10% كعقوبة تسلط على كل مالك لمسكن يعطل منفعة التي وجد المسكن من أجلها ، إن المشرع الجزائري أولى عناية بالغة بالمباني المعدة للسكن ، حيث سلط على من لا يستغله جزءا ماديا يتمثل في الزيادة من مقدار الضريبة ، إلا أننا نلاحظ أن المشرع لم يعطي نفس العناية للعقارات المبنية أخرى لغير غرض السكن .

- العقارات غير المبنية والتي تأخذ حكم العقار المبني ويطبق عليها الرسم المفروض على العقارات المبنية كونها تشكل ملحقا لملكية مبنية فإن قيمة الضريبة تكون بـ 5% من الأساس الخاضع للضريبة عندما تقل المساحة أو تساوي 500 م<sup>2</sup>، و 7% عندما تفوق المساحة 500 م<sup>2</sup> وتقل أو تساوي 1.000 م<sup>2</sup>، و 10% عندما تفوق مساحتها 1.000 م<sup>2</sup> .

### 1.2.2.1.1.1.4 . الرسوم العقارية الملحقة بالملكيات المبنية

إن الرسوم الملحقة بالملكية العقارية هي رسوم ذات طابع محلي بحيث نسبة كبيرة منها توجه إلى ميزانية الجماعات المحلية وخاصة البلديات، لهذا عادة ما يشترك المشرع هذه الجماعات مع إدارة الضرائب في عملية ربط وتحصيل الرسوم الملحقة بالعقارات المبنية، فهذه الرسوم تفرض بصورة جبرية على مالك العقار المبني أو المنتفع به أو المستأجر، عندما يكون المبنى مزود بالمياه والكهرباء والغاز، وتكفل الشركات المعنية بتوزيع الماء و المعنية بتوزيع الكهرباء والغاز بتحصيل هذه الرسوم بصورة دورية كل ثلاثة أشهر، ويلاحظ أن العقارات المبنية غير المزودة بالمياه لا تفرض عنها رسوم التطهير، والعقارات غير المزودة بالكهرباء والغاز لا يحصل عنها الرسم السنوي على السكن، و تنقسم



الرسوم الملحقة بالملكيات العقارية المبنية وفق التقسيم التشريعي إلى نوعين ، الأول رسم التطهير أو ما يسمى برسم رفع القمامات ، والثاني الرسم السنوي على السكن ، نوجزها على النحو التالي :

#### 1.2.2.1.1.1.1.4 - رسم التطهير

يلحق بالملكيات المبنية رسم سنوي يسمى رسم رفع القمامات المنزلية ، يحصل سنويا لفائدة البلديات التي تشتغل فيها مصلحة رفع القمامات، ورسم التطهير الذي تخضع له العقارات المبنية هو رسم ثابت حدد المشرع قيمته مسبقا [ لمادة 263 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ] ، يكلف به المالك أو المنتفع أو المستأجر، فقد نص المشرع في المادة 263 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بأن الرسم يشمل كل الملكيات المبنية، وفي المادة 265 من نفس القانون بين المشرع ذ الملكيات المعفية من الرسم ، وهي الملكيات التي لا تستفيد من خدمات رفع القمامات المنزلية التي تقوم بها مصالح النظافة .

لم تنص المادة 265 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة صراحة على إعفاء العقارات المبنية التابعة للدولة والولايات والبلديات، وبما أن القاعدة العامة تقضي بإعفاء الأملاك العمومية من الضرائب والرسوم ، فإن الملكيات المبنية التابعة للدولة والولايات والبلديات والعقارات المخصصة للمرافق العامة والمؤسسات ذات الطابع الإداري لا تخضع لرسم التطهير .

يحسب ويحصل بشكل ثابت رسم التطهير على العقارات المبنية وفقا لنص المادة 263 - 2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة [ المادة 263 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة معدلة بموجب المادة 28 من قانون المالية لسنة 1997 والمادة 15 من قانون المالية لسنة 2000، والمادة 11 من قانون المالية لسنة 2002. ] ، إلا أن قيمة الرسم تختلف باختلاف المنطقة المتواجد فيها المبنى، فإذا كان متواجدا في المناطق الحضرية ذات الكثافة السكانية العالية تكون قيمة الرسم أكبر من تلك المحصلة على العقارات المبنية في منطقة حضرية ذات كثافة سكانية أقل، كما تختلف القيمة حسب استعمال العقار المبنى، وحدد المشرع قيمة رسم التطهير بالمادة 263-2 المذكورة أعلاه على النحو الموالي :

#### - فيما يخص العقارات المبنية فعلا

ميز المشرع في تحديد قيمة رسم التطهير بين نوعين من العقارات المبنية العقارات المخصصة للسكن و التي في الغالب يكون حجم النفايات الصادرة منها قليل، وعقارات ذات استعمال مهني أو

تجاري أو حرفي أو صناعي، التي في الغالب تكون النفايات الصادرة عنها أكبر من العقارات المخصصة للسكن، فمن العدالة إذا أن تكون قيمة رسم التطهير المطبقة على المساكن أقل من القيمة المطبقة على المحلات الصناعية والمهنية، فقد حددها المشرع على النحو التالي :

- المحلات ذات الاستعمال السكني من 500 د.ج. إلى 1000 د.ج.
- المحلات ذات الاستعمال المهني أو التجاري أو الحرفي أو الصناعي من 1000 د.ج. إلى 10.000 د.ج. ، ومن 10.000 د.ج. إلى 100.000 د.ج. عندما تكون كمية النفايات الصادرة من هذه المحلات كبيرة .

#### - فيما يخص العقارات المبنية حكما

- لقد أعطى المشرع الضريبي للأراضي المهية للتخيم والمقطورات حكم العقار المبنى وأخضعها لرسم التطهير تحدد قيمته من 5000 د.ج. إلى 20.000 د.ج، ولعل هذا الحكم سببه النفايات التي تطرح عند نصب الخيام على هذه الأراضي أو توقيف المقطورات التي تعد بمثابة بيوت متنقلة على عجلات أو من دون عجلات .

يتم تقدير الرسم في كل بلدية بناء على قرار من رئيس البلدية بعد مداوات المجلس الشعبي البلدي ، وتتولى مؤسسة الجزائرية للمياه بتحصيل هذا الرسم بحيث تدرج قيمته في فواتير استهلاك المياه التي تزود بها العقارات المبنية.

#### 1.2.2.1.1.1.2.4.2. الرسم السنوي على السكن

إن العقارات المبنية سواء كان محلات معدة للسكن أو لمزاولة نشاط مهنيستحق عنها رسم سنوي ثابت حدد بموجب المادة 67 من قانون المالي لسنة 2003 ، ب : 300 د.ج على المحلات ذات الطابع السكني ، و 1.200 د.ج. على المحلات ذات الطابع المهني، ويتم تحصيله عن طريق شركة سونلغاز ، حيث توزع قيمة الرسم على فواتير الدفع كل ثلاثة أشهر بمعدل 75 د.ج عن المحلات السكنية و 300 د.ج. عن المحلات المهنية.

وقد نص المشرع الجزائري على هذا الرسم بنص المادة 67 من قانون المالية لسنة 2003 دونما أن يدرجه في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، مما يجعل البعض يسميها بالأحكام الجبائية

ويسري هذا الرسم على الملكيات الخاضعة للرسم العقاري على الملكيات المبنية الموجودة في البلديات مقر الدوائر وكذا مجموع بلديات المدن الكبرى، الجزائر، عنابة، وهران، قسنطينة، ويدفع ناتج الرسم بعد ما يحصل من شركة سونلغاز إلى البلديات .

### 2.2.1.1.2.1.1. الرسم العقاري على الملكيات غير المبنية

الضريبة على العقارات غير المبنية هي ضريبة سنوية مطبقة على الأراضي الفضاء غير المبنية وغير معتبرة مبنية حكما و التي تكون منتجة [ 132 . ص 53 ] ، وقد اصطلح المشرع الجزائري على الضريبة المطبقة على العقارات غير المبنية تسمية الرسم العقاري على الملكيات غير المبنية ، لقد اعتمد المشرع الفرنسي نفس التسمية في المادة 1393 من القانون العام للضرائب، بينما سماها المشرع المصري بضريبة الأطنان، والمشرع اللبناني بضريبة الأراضي، [ 9 . ص 485 ] ، وهي كما سبق ذكره تسمية مجازية ، يقصد بها الضريبة على العقارات غير المبنية، لأن المكلف بهذه الرسوم يدفعها جبرا دون ما أن يحصل على منفعة خاصة مباشرة من الدولة .

### 2.2.1.1.2.1.1. تحديد الملكيات الخاضعة للضريبة

يطبق الرسم العقاري على جميع الملكيات غير المبنية، ما عدى تلك المعفاة بنص القانون، وقد حدد المشرع الضريبي أنواع العقارات غير المبنية التي تخضع للرسم [ المادة 261 فقرة د. من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ] ، وهي أربعة أنواع على النحو التالي:

- الأراضي العمرانية أو القابلة للتعمير
- المحاجر ومواقع استخراج الرمل و المناجم في الهواء الطلق.
- مناجم الملح والسبخات.
- الأراضي الفلاحية.

### 2.2.1.1.2.1.1. الأراضي العمرانية أو القابلة للتعمير

لم يعرف المشرع الجزائري الأراضي العمرانية في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وإذا لجأ للقواعد العامة في التشريع العقاري ، نجد المشرع يعرف الأراضي العمرانية في المادة 20 من قانون التوجيه العقاري [ القانون رقم 90 - 25 المؤرخ في 18 نوفمبر 1990 المتعلق بالتوجيه العقاري ] ، على أنها كل قطعة من الأرض يشغلها تجمع من البناءات في مجالاتها الفضائية وفي

مشمولاتها وتجهيزاتها ، حتى ولو كانت القطعة الأرضية غير مبينة كالمساحات الخضراء و الحدائق أو تجمع من البنايات ، إن هذا التعريف للأراضي العمرانية في قانون التوجيه العقاري أوسع مما هو عليه في التشريع الضريبي ، حيث يقتصر هذا الأخير على أن الأرض العمرانية هي الأرض الفضاء غير المبنية .

أما الأراضي القابلة للتعمير فتعرف حسب المادة 21 من قانون التوجيه العقاري على أنها كل قطعة أرض مخصصة للتعمير في آجال معينة الذي تضمنته، أي كل أرض فضاء تخصص بموجب مخططات التوجيهية للتهيئة والتعمير لتكون محلا للبناء عليها مستقبلا ، فمفهوم الأراضي القابلة للتعمير في قانون التوجيه العقاري يقترب من مفهومها في التشريع الضريبي.

### 1.2.2.1. 1.2.1.2.1 - المحاجر ومواقع استخراج الرمل و المناجم في الهواء الطلق

لم يحدد القانون الضريبي مفهوما للمحاجر، ويمكن أن نعرفها بأنها المواقع التي تقطع منها الحجارة لتحويلها إلى مواد تستعمل لعدة أغراض منها البناء، أما مواقع استخراج الرمل فهي الأراضي التي تتكون من الرمل فيستخرج منها هذا الرمل، بالتالي تعد كل من الحجارة والرمل عقارا عندما تكون متصلة بالأرض وتصبح منقولا بحسب المأل بعد قطعها وإخراجها من الأرض، أما المناجم على الهواء الطلق في الأماكن التي تستخرج منها المعادن والمواد الخام مباشرة دون حفر أنفاق داخل الأرض .

تطبق الضريبة على المحاجر ومواقع استخراج الرمل والمناجم على الهواء الطلق كونها تعتبر من العقارات، أما ما يستخرج منها فلا يخضع إلى الرسم المطبق على العقارات غير المبنية، كون هذه المستخرجات أصبحت تأخذ حكم المنقول بعد قطعها واستخراجها.

### 1.2.2.1. 1.2.1.3 - مناجم الملح والسبخات.

تعد العقارات التي يستخرج منها الملح مناجم وتخضع للضريبة على العقارات غير المبنية ، وأخضع المشرع الضريبي أيضا السبخات لهذه الضريبة ، حيث تعد المواقع المائية التي يستخرج منها الملح عقارات غير مبنية، ومناطق فرض الضريبة هو أن تكون هذه السبخات منتجة فعلا أو قابلة لأن تكون منتجة.

### 1.2.2.1.1.1.2.1.4 - الأراضي الفلاحية.

حسب المادة 4 من قانون التوجيه العقاري هي كل أرض يتدخل الإنسان تنتج في السنة أو خلال عدة سنوات إنتاجا يستهلكه البشر أو الحيوان أو يستعمل في الصناعة، تخضع بموجب المادة 261 - د 4 ، من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة إلى الضريبة على العقارات غير المبنية لكن وعاء الضريبة هو القيمة الإيجارية للأرض وليس الدخل الذي ينتج عن الأرض الفلاحية ، فالإيرادات الفلاحية تحقق من الأنشطة الفلاحية وتربية المواشي والدواجن و النحل، التي يمارسها المزارع داخل المزرعة ، وقد عرف المشرع الضريبي الإيرادات الفلاحية في المادة 35 من قانون الضرائب المباشرة الرسوم المماثلة

فتفرض الضريبة على الأراضي الفلاحية المزروعة فعلا أو القابلة للزراعة [ 1 . ص 884 ] ، أو تكون مستغلة أو قابلة للاستغلال في أغراض فلاحية، فالأرض الفلاحية تعتبر رأسمال ثابت يتحمل مالكاها الضرائب سواء مارس عملية الإنتاج أو توقف عن زراعتها، لذا فمن مصلحة المكلف بالضريبة على الأرض الفلاحية أن يستمر في عملية الإنتاج حتى لا ترهق الأرض الفلاحية بالديون الضريبة التي تقضى مع مرور الزمن على الوعاء المتمثل في العقار الفلاحي .

### 1.2.2.1.1.2.2.1.2.1.2.1 - الملكيات غير المبنية المعفاة من الرسم العقاري

لقد حدد المشرع الضريبي بموجب المادة 261 - هـ. من قانون الضرائب المباشرة الرسوم المماثلة أربعة حالات تعفى فيها الملكيات غير المبنية من الرسم المطبق على الملكيات العقارية غير المبنية إعفاء تاما ، هي على النحو التالي:

### 1.2.2.1.1.2.2.1.1.2.2.1 - الأراضي التابعة للأملاك الوطنية العامة

تعفى الأراضي المخصصة للمنفعة العمومية التابعة للدولة والولايات والبلديات والمؤسسات العمومية ذات الطبيعة الإدارية، من الرسم العقاري، أما العقارات غير المبنية التي تكتسي طابعا تجاريا أو صناعيا، التابعة للدولة أو الولايات أو البلديات أو المؤسسات العمومية فلا تعفى من الضريبة كونها مدرة للأرباح، فمناط الإعفاء هو مدى تخصيص العقار للمنفعة العامة أو لمرفق عام ، وفي هذا الصدد اعتبر القضاء الفرنسي ، في قرار أصدره مجلس الدولة بتاريخ 20 نوفمبر 1964 أن الأراضي التابعة للدولة والتي أنشئت عليها الطرق السريعة ، تكون معفاة من الرسم العقاري على الملكيات غير المبنية حتى وإن كان الطريق السريع يدر ربحا يتمثل في الحقوق المدفوعة من قبل مستعملي الطريق [ 132 . ص 54 ] .

### 1.2.2.1.1.2.2.1.2 - الأراضي التي تشغلها السكك الحديدية

تعفى الأراضي التي تشغلها السكة الحديدية من الرسوم العقارية المطبقة على الملكيات غير المبنية، وهنا يكون المشرع الضريبي الجزائي قد خرج عن القاعدة التي تقضي بأن الأراضي التابعة للدولة لا تعفى إذا كانت تدر أرباحا حسب الفقرة الأولى من المادة 261 - هـ. من قانون الضرائب المباشرة، في حين نجد أن المشرع الفرنسي لم يستثنى الأراضي التي تشغلها السكة من الرسم على العقارات غير المبنية حسب المادة 1393 من القانون العام للضرائب الفرنسي [ 142 . ص 892 ] .

### 1.2.2.1.1.2.2.1.3 - الأملاك الوقفية

تعفى العقارات غير المبنية التابعة للأملاك الوقفية العامة من الرسم العقاري على الملكيات غير المبنية ، وبمفهوم المخالفة فإن الأراضي الموقوفة وقفا خاصا لا يعينها الإعفاء في المدة التي تكون فيها وقفا خاصا، إلا أنه ومتى تحولت من وقف خاص إلى وقف عام تصبح معفية من الضريبة، وسبب الإعفاء هنا يرجع إلى كون منفعة الأرض أصبحت مرصودة لأوجه خيرية، ذات نفع عام كأن تخصص الأرض المجاورة للمقبرة لتكون مكان احتياطي للدفن في المستقبل، عندما تنفذ أرض المقبرة.

### 1.2.2.1.1.2.2.1.4 - الأراضي الفضاء المعتبرة عقار مبنى حكما

إن الأراضي الفضاء التي تخضع للرسم العقاري المطبق على الملكيات المبنية، لا يمكن تكليفها مرة أخرى بالرسم المطبق على الملكيات غير المبنية، وعلة هذا الإعفاء ترجع إلى مبدأ عدالة الضريبة وعدم إرهاق المكلف بها ، فالمشرع الضريبي يعمل على مراعاة مصلحة المكلف أمام مصلحة الخزينة، حيث لا يكلف الشخص بالضريبة أكثر من مرة، وبذلك يكون المشرع قد وضع حدا لازدواج الضريبة العقارية ، ومن جهة أخرى اعتبار الأرض عقارا مبنيا حكما يجعلها من الناحية الضريبية تخرج من نطاق الملكيات غير المبنية وتدخل في نطاق الملكيات المبنية.

تعتبر الحالات الأربع السابقة حالات إعفاء دائمة بالنسبة للملكيات العقارية غير المبنية، أي تعفى إعفاء نهائيا، غير مرتبط بمدة معينة، أما حالات الإعفاء المؤقتة الخاصة بالرسم العقاري المطبق على الملكيات غير المبنية فلم يبينها المشرع الضريبي الجزائي ، لقد حددت بعض التشريعات الضريبية حالات الإعفاء المؤقت من الرسم العقاري المطبق على الملكيات غير المبنية ، من بينها التشريع الفرنسي الذي حدد في المادة 1395 من القانون العام للضرائب ثلاثة حالات للإعفاء المؤقت هي ، الأراضي المشجرة أو التي أعيد تشجيرها لمدة 30 سنة ، الأراضي المغطاة بالماء بعد جفافها لمدة 20 سنة ، الأراضي غير المزروعة لمدة 10 سنوات [ 132 . ص 55 ] .

### 1.2.2.1. 1.2.1. 3. أساس فرض الضريبة على الملكيات غير المبنية

تحصل الضريبة على الملكيات غير المبنية وفق المادة 261 - و . من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، من ناتج القيمة الإيجارية للملكية غير المبنية مضروبا في المساحة بالمتر المربع أو الهكتار وحسب الأرض والمنطقة التي صنفت فيها [ الملحق رقم 2 ] .

ويأخذ بعين الاعتبار في تصنيف المناطق بالنسبة للأراضي الفلاحية العوامل المساعدة على الإنتاج ، كتوفر المياه ونسبة تساقط الأمطار ، وكذلك خصوبة الأرض ودرجة انحدارها، فكلما كانت الأرض مستوية خصبة ومسقية كلما كان معدل الرسم العقاري المطبق عليها أعلى و العكس كلما قلت خصوبة الأرض وكانت منحدره و نسبة تساقط الأمطار بها قليل كلما انخفضت نسبة الرسم العقاري ، لقد صنفت المادة 81 من قانون المالية لسنة 1989 الأراضي الفلاحية إلى أربعة أصناف على النحو التالي:

#### المنطقة (أ) :

تظم أراضي السهول الساحلية والمجاورة للسواحل المستفيدة من كميات الأمطار تفوق 600 مم .

#### المنطقة (ب) :

تظم أراضي السهول المستفيدة من كمية الأمطار تتراوح ما بين 450 و 600 مم.

#### المنطقة (ج) :

أراضي السهول المستفيدة من كميات الأمطار تتراوح ما بين 350 و 450 مم.

#### المنطقة (د) :

تظم كافة الأراضي الفلاحية المستفيدة من كميات الأمطار تقل عن 350 مم. وكذا الأراضي الواقعة في الجبال .

تعتبر الأراضي سهولا عندما يقل الانحدار فيها عن 12.5 % .

تحسب الضريبة على العقارات غير المبنية على أساس القيمة الإيجارية لمساحة الأرض بنسب حددتها المادة 261 - ز من قانون الضرائب المباشرة [المادة 261 من قانون الضرائب المباشرة

والرسوم المماثلة ع دلت بموجب المادة 10 من قانون المالية لسنة 2002 [ وهي على النحو التالي :

#### 1.2.2.1.1.1.3 - الأراضي الفلاحية

تحسب الضريبة بنسبة 3 % من ناتج ضرب القيمة الإيجارية في مساحة الأرض بالمتري المربع ، وتعد هذه النسبة أقل نسبة مطبقة على العقار غير المبني ، ولعل ذلك يرجع إلى نية المشرع في استمراره في تدعيم الفلاحة، من جهة ومن جهة أخرى أن الأراضي الفلاحية تحقق في الغالب أقل دخل من الأراضي العمرانية.

#### 1.2.2.1.1.2.3 - الأراضي العمرانية

لقد اعتمد المشرع الجزائري في حساب الرسم العقاري على الأراضي العمرانية وفق نص المادة 9 من قانون المالية لسنة 2002، على قيمة الأرض التجارية والتي تأثر فيها بلا شك المساحة الكلية التي تشكل منها الأرض، فتنقسم النسب التي يحسب على أساسها الرسم العقاري على الأراضي العمرانية إلى ثلاثة فئات حسب مساحة الأرض خاضعة للضريبة على النحو الموالي :

- 5 % عندما تكون مساحة الأرض أقل من 500 م<sup>2</sup>.
- 7 % عندما تكون مساحة الأرض ما بين 500 م<sup>2</sup> و 1000 م<sup>2</sup>.
- 10 % عندما تكون مساحة الأرض أكثر من 1000 م<sup>2</sup>.

أما الأراضي التي تقع في المناطق العمرانية والتي لم تقام عليها بنايات خلال خمسة سنوات من فرض الضريبة عليها، خصها المشرع الضريبي بتكليف مضاعف، حيث ترفع الضريبة المستحقة بنسبة 100%، وبذلك يكون المشرع الضريبي الجزائري قد أكد على الاعتناء بالملكية العقارية وعدم تعطيل الغاية التي وجدت من أجلها، فإهمال قطعة الأرض الفضاء التي توجد بمنطقة عمرانية يعتبر تقصيرا من قبل مالكا بعدم البناء عليها والاستفادة من البناء ، لذا عاقبه المشرع بزيادة في الضريبة بنسبة 100%.

#### 1.2.2.1.1.2.3 - الأراضي غير العمرانية

تخضع الملكيات غير المبنية التي لا تكون فلاحية ولا تكون واقعة في مناطق عمرانية إلى ضريبة تقدر بـ 5 % من ناتج ضرب القيمة الإيجارية لهذه الأرض في المساحة الخاضعة للضريبة [ المادة 9 من قانون المالية لسنة 2002 ] ، وبذلك يكون المشرع الجزائري قد ساوى



في فرض الضريبة من حيث النسبة بين الأرض العمرانية التي تقل مساحتها عن 500 م<sup>2</sup> و الأرض غير العمرانية.

### 1. 2. 2. 1. نطاق سريان الضريبة على الدخل الناتج عن الملكية العقارية

لقد اختلف الفقه الضريبي في تحديد مفهوم الدخل بصفة عامة والدخل العقاري بصفة خاصة، فيرى البعض أن الثروة العقارية تعد مال منتج وأن الناتج يتمثل في الخدمة التي تؤديها الثروة، إلا أن هذا الرأي تعرض لكثير من النقد، حيث يشترط في الإيراد من الناحية الضريبية أن يكون نقدياً أو قابل للتقدير النقدي [ 42 . ص ص 55 – 56 ] ، أما أصحاب نظرية المصدر فيرون أن الإيرادات العقارية هي كل ما يحصل عليه الشخص نقداً أو عينا ويحتمل تكراره، مثل بدل إيجار العقارات مبنية كانت أو غير مبنية، ويذهب أصحاب نظرية زيادة القيمة الإيجابية إلى توسيع فكرة الدخل ذلك لعدم اشتراطهم لتكرار الدخل، واعتبروا أن فائض القيمة الناتج عن عملية التنازل يعد دخلاً [ 45 . ص ص 336 - 340 ] .

لقد أخذ المشرع الضريبي الجزائري كباقي التشريعات الضريبية الحديثة بالنظرتين، فأخذ بنظرية المصدر، وفرض الضريبة على الدخل الناتج عن تأجير العقارات المبنية وغير المبنية، كما أخذ بنظرية زيادة القيمة الإيجابية، وفرض الضريبة على الدخل الناتج عن الفائض من قيمة التنازلات عن الملكية العقارية.

### 1. 2. 2. 1. 1. المداخل الناتجة عن تأجير الأملاك العقارية

تشكل المداخل الناتجة عن تأجير الملكية العقارية جزءاً من مجموعة من المداخل المكونة للدخل الإجمالي يخضع للضريبة، كما يشكل الدخل الناتج عن استغلال الأرض بالزراعة كالثمار جزءاً أيضاً من الدخل الإجمالي، لكن أساس فرض الضريبة يختلف من دخل لأخر ، والذي يعيننا هو الدخل الناتج عن إيجار العقارات أما الإيرادات الفلاحية فلا تدخل ضمن موضوع دراستنا .

### 1. 2. 2. 1. 1. 1. تحديد المداخل الخاضعة للضريبة

عرف المشرع الجزائري المداخل الناتجة عن إيجار الملكية العقارية والتي تخضع للضريبة بنص المادة 42 – 1 [ معدلة بموجب المادة 2 من قانون المالية لسنة 2002 و المادة 7 من قانون المالية لسنة 2003 ] من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، بأنها تلك الريع العقارية الناتجة عن

إيجار العقارات المبنية أو أجزاء منها ، كإيجار العقارات غير المجهزة بالعقاد لمزاولة التجارة أو الصناعة ، و إيجار الأراضي الزراعية، وعقود عارية الاستعمال [ 118 . ص 2 ]

وحتى لا يكلف نفس الدخل مرتين بالضريبة ويكون المكلف أمام ازدواج ضريبي، وضع المشرع معيار لتحديد هذا الدخل، وهو ألا تكون قيمة الإيجار مدرجة ضمن أرباح المحل التجاري أو المؤسسة الصناعية أو الحرفية أو مستثمرة فلاحية أو مهنة غير تجارية أو عقد عارية ، أي لا يكون الدخل خضع للضريبة باعتباره جزء من دخل المحل التجاري أو المؤسسة الصناعية.

#### 2.2.1.2.1. حساب قيمة الضريبة

يعتمد المشرع الضريبي الجزائري في تقديره للقيمة الإيجارية على السوق المحلية أو عن طريق التنظيم [ الملحق رقم 1 و الملحق رقم 2 ]، كما يعتمد على الغرض من استعمال العقار كمعيار للترقية بين نوعين من الإيجار ، تختلف نسبة الضريبة حسبها على النحو التالي :

#### 2.2.1.2.1.1 - إيجار العقارات ذات الاستعمال السكني

تخضع المداخل الناتجة عن إيجار العقارات ذات الاستعمال السكني لضريبة على الدخل العقاري تحسب بنسبة 10% من قيمة الإيجار السنوية بعد أن تخصم منها كامل الأعباء، الضرائب والرسوم التي يكون المكلف قد تحملها كرسوم تسجيل عقد الإيجار ، وتكاليف صيانة العين المؤجرة مثلا [ 151 . ص 4 ]، ويخفض معدل الرسم إلى 5% إذا كان الإيجار لصالح الطلبة.

#### 2.2.1.2.1.2 - إيجار العقارات ذات الاستعمال التجاري والمهني

تخضع المداخل الناتجة عن إيجار العقارات ذات الاستعمال التجاري والمهني إلى ضريبة على الدخل تحسب بنسبة 15% من قيمة بدل الإيجار السنوي ، بعد أن تخصم منها قيمة التكاليف التي يتحملها المؤجر مثل تكاليف الإصلاح والصيانة التي تقع على عاتقه بموجب عقد الإيجار، وكذا الرسوم والضرائب التي يكون العقار المؤجر وعاء لها، و العلة من هذا الخصم هو عدم تحميل المؤجر الضريبة على الدخل الخام وإنما تفرض الضريبة على الدخل الصافي الناتج من قيمة الإيجار السنوية مخصوم منها كل الأعباء التي تحملها المؤجر، سواء تلك التي تقع على عاتقه بصفته المدين بها في عقد الإيجار أو التكاليف و الأعباء التي قد تحملها اتجاه خزينة الدولة مثل مصاريف رسوم تسجيل العقد.

لقد اعتمد المشرع الضريبي الجزائري في تقديره وحسابه للضريبة على مداخل العقارات ذات الاستعمال التجاري والمهني تخفيضا سنويا يقدر بـ 10% من مبلغ الإيجار السنوي إذا كان الإيجار للاستخدام الوظيفي و80% إذا كان الإيجار لغرض السكن وذلك بموجب المادة 43 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة] المادة 43 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ألغية بموجب المادة 8 من قانون المالية لسنة 2003]، إلا أنه تراجع عن ذلك سنة 2003 ، وألغى كل هذه التخفيضات .

### 1.2.2.1. فوائض قيمة التنازلات العقارية المنجزة من قبل الخواص

يسمى الفرق الإيجابي بين ثمن اقتناء العقار أو تكاليف إنشائه و بناءه و ثمن التنازل عنه بفائض القيمة، أخضعه المشرع إلى ضريبة تفرض على أساس الدخل الإجمالي، في صنف الدخل الناتج عن الفائض في القيمة عن التنازلات المتعلقة بالعقارات المبنية وغير المبنية والحقوق العقارية الأخرى.

### 1.2.2.1. مفهوم فائض القيمة

إن العقارات المبنية وغير المبنية مهما كانت الوجهة التي يستعمل فيها العقار، للسكن أو لمزاولة تجارة أو مهنة أو لأي غرض، و الحقوق العقارية لها قيمة وقت الحصول عليها أو إنشائها و لها قيمة وقت التنازل عنها ، و الفرق بين القيمتين يسمى بفائض القيمة أو القيمة المضافة إلى العقار، تخضع إلى ضريبة فور تحققها، فعندما يتم نقل الملكية من المكلف إلى شخص آخر سواء عن طريق البيع أو في حالة نزاع الملكية من أجل المنفعة العمومية، وتعويض المالك تعويضا عادلا ، حيث يخضع الفرق الإيجابي بينما الذي يحصل عليه من نزعت أرضه للمنفعة العامة من تعويض والتمن ثرائه أو تكلفة إنجازه للعقار إلى ضريبة على القيمة المضافة ، [ 142 . ص 245 ]، أو كل عملية يتم بواسطتها نقل الملكية بمقابل، ويتحقق فائض في القيمة ، تفرض الضريبة بمناسبة تحقق هذا الفائض على أساس الضريبة على الدخل الناتج عن العقار.

لقد وضع المشرع الضريبي تعريفا لفائض القيمة الخاضع للضريبة [ المادة 77 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المعدلة بموجب المادة 11 من قانون المالية لسنة 2003. ]، على النحو التالي :

" يعتبر فوائض قيمة ناتجة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبنية وغير المبنية فوائض القيمة المحققة فعلا من قبل الأشخاص اللذين يتنازلون خارج نطاق النشاط المهني ، عن عقارات أو أجزاء من عقارات مبنية وعقارات غير مبنية ، وكذا الحقوق العقارية المرتبطة بهذه الأملاك " .

يلاحظ من خلال هذا التعريف أنه من أجل تطبيق الضريبة على فائض القيمة لا بد من تحقق أربع شروط نوجزها فيما يلي:

1 - أن يكون فائض القيمة محققا بمناسبة التنازل عن عقارات أو أجزاء من عقارات مبنية أو غير مبنية أو حقوق عقارية، وعليه كل فائض في القيمة محقق من أموال أخرى لا يخضع لنفس أحكام فرض الضريبة على فائض القيمة العقارية، ولا يدخل في حساب الضريبة على فائض القيمة العقارية .

2 - أن تتم هذه التنازلات بمقابل، وعليه فنقل الملكية عن طريق الميراث أو الوصية أو الهبة لا يخضع للضريبة على فائض القيمة العقارية لأن في هذه الحالات لا يوجد مقابل حتى يطرح منه ثمن الشراء أو الإنجاز، ولا يهم إن كان المقابل نقدي أو مال يقوم بالنقود، وقد اعتبر المشرع الجزائي في المادة 11 من قانون المالية لسنة 2003 أن الهبات التي يكون موضوعها عقار أو حقوق عقارية والمقدمة للأقارب ما بعد الدرجة الثانية وإلى الغير تعد من قبيل التنازلات بمقابل.

كما أنا اكتساب الملكية العقارية بالحياسة عن طريق شهادات الحياسة لا يحصل عنه ضريبة على أساس فائض القيمة ، متى كان من الحاصل على شهادة الحياسة يتمتع بصفة المالك على العقارات التي كان يحوزها ، فشهادة الحياسة عند تحريرها من طرف الموثق وإشهارها تعتبر عقد كاشف وليس منشئ للملكية [ 123 ص ص 1 - 2 ] .

3 - أن التنازل عن العقارات الذي يقوم به المكلف بالضريبة يكون خارج عن نطاق نشاطه المهني، وعليه إذا قام الشخص بصفة اعتيادية بشراء وبيع العقارات فلا يخضع الفائض الذي يحققه هذا الشخص إلى ضريبة على فائض القيمة، وإنما يخضع للرسم على القيمة المضافة [المادة 2 بند 7 فقرة أ. من قانون الرسم على القيمة المضافة، المحدث بموجب نص المادة 65 من قانون المالية لسنة 1991].

4 - ألا يكون فائض القيمة قد تحقق بمناسبة التنازل عن أملاك عقارية تابعة للتركة من أجل تصفية إرث شائع موجود ، أي لا تفرض الضريبة على فائض القيمة الذي يتحقق عندما ينقل أحد الورثة

حصته من عقار مملوك على الشيوع إلى وريث آخر شريك معه على الشيوع في ملكية نفس العقار، لقد استثنى المشرع الضريبي هذه الحالة من الخضوع إلى الضريبة المفروضة على الفائض الناتج عن التنازلات العقارية، مراعاة لمصلحة الورثة الذين يرغبون في التخلص من حالة الشيوع الناتج عن توزيع الميراث،

#### 1.2.2.1.2.2.1. كيفية تحديد فائض القيمة

يحدد فائض القيمة حسب المادة 78 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة من حاصل الفرق الايجابي بين ثمين الأول ثمن التنازل والثاني ثمن الشراء أو الإنجاز [ 119 . ص 3 ]، ويحسب كل ثمن على النحو التالي :

#### 1.2.2.1.2.2.1.1 - ثمن التنازل

يتكون التنازل من الثمن الذي تحصل عليه مالك العقار عندما يتنازل بمقابل عن الملكية العقارية، ويخفف من ثمن التنازل كل الرسوم والضرائب التي تحملها المتنازل عن العقار المحل التنازل فقط، كما تخصم أيضا مصاريف البيع أو التنازل، كالمصاريف التي دفعت كأتعاب للموثق بمناسبة توثيقه لعقد التنازل.

#### 1.2.2.1.2.2.2.1 - ثمن الحصول على العقار

يقصد بـثمن الحصول على العقار الثمن الذي تحمله المكلف كـثمن الشراء مثلا أو ثمن الإنجاز أو القيمة النقدية لما قدمه من مال عيني للحصول على العقار، ويتكون ثمن الشراء وفقا للمادة 78 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة الثمن الثاني يتكون من ما يلي:

- ثمن الحصول على العقار، أي ثمن الشراء أو ثمن الإنجاز الذي تحمله المتنازل عن العقار، أو الثمن البديل الذي قابل به العقار في عقد مبادلة .

- ثمن مصارف الشراء والصيانة والتحسين بنسبة 8 % من ثمن الشراء، حيث يمكن للمتنازل بأن يصرح بالثمن الذي تحمل كمصاريف العقد الذي بموجبه أصبح مالكا للعقار وكذا ثمن صيانة العقار و ثمن التحسينات التي أدخلها على العقار، حتى تضاف هذه الأعباء للثمن الذي يخصم من ثمن التنازل، إلا أنه لا يمكن أن يسرح بـثمن يفوق 8% من ثمن حصوله على العقار.

- ثمن مصروفات الصيانة التي يتمكن المكلف من إثباتها على ألا تفوق قيمة المصاريف المحددة نسبة 30% من ثمن الحصول على العقار، و إذا لم يتمكن المكلف من تحديد قيمة المصاريف يتم تقديرها من طرف إدارة الضرائب جزافاً بـ 10 % من ثمن التنازل لا ثمن الحصول على العقار ، في هذه الحالة من مصلحة المكلف أن يقدم ما يثبت قيمة مصروفات الصيانة التي تحملها عندما تفوق 10 % من ثمن التنازل عن العقار، أما إذا كانت أقل من ذلك فمن مصلحته إخفاء ثمن مصروفات الصيانة لأن التقدير الجزافي يكون في صالحه في هذه الحالة .

إن إدارة الضرائب تراقب تصريحات المكلف بالمصروفات التي تحملها قصد تحسين العقار الذي يملكه مبنياً كان أو غير مبني، حيث يمكن أن تخضع مصروفات الصيانة إلى تقييم من قبل إدارة الضرائب، وذلك باعتماد قيمتها الحقيقية وفق سعر السوق [ المادة 2 من قانون المالية لسنة 2000 المعدلة للمادة 78 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ] ، أما فيما يتعلق الحقوق العقارية فإن إعادة تقييمها من قبل إدارة الضرائب يكون على النحو الذي بينته المادة 78 من قانون الضرائب المباشرة وهو كما يلي:

- 40 % من قيمة العقار المبني أو غير المبني بالنسبة للحيازة .
- 30 % من قيمة العقار المبني أو غير المبني بالنسبة لحقوق الانتفاع والاستعمال.
- 5 % من قيمة العقار المبني أو غير المبني بالنسبة لحقوق الارتفاق.

إن هذه التقديرات تهدف إلى تحيين ثمن العقار أي إعطائه القيمة الحقيقية وقت التنازل، والتي في الغالب تكون أكبر من قيمة الثمن وقت الحصول على العقار أو إنشائه، وترك تقدير الثمن للمكلف دون تقييمه بحد وباط ، يعزى تشجيعه على التهرب من أداء الضريبة وذلك برفعه لثمن التكاليف والمصروفات إلى القدر الذي أصبح فيه الفرق بين ثمن التنازل عن العقار و ثمن الحصول عليه فرقا سلبيا ، وتفاديا لمثل هذه الحالات حدد المشرع طرق تقدير وحساب الفرق بين ثمن التنازل عن العقار وما يخص منه و ثمن الحصول عليه وما يضاف إليه ، مراعيًا في ذلك المدة التي بقي فيها المكلف بالضريبة مالكا للعقار.

### 1.2.2.1.2.2.1 - حساب الضريبة

تحسب الضريبة على فائض القيمة العقارية عند التنازل من الناتج الإيجابي من حاصل الفرق بين ثمن التنازل عن العقار والتمن الذي بموجبه تم الحصول على العقار أو ثمن إنشائه، ويخضع للضريبة على الدخل الإجمالي لعنوان سنة التنازل بنسبة 15 % . على النحو التالي [ 149 . ص 4 ] :

$$\begin{aligned} & \text{ثمن التنازل مخصصاً منه الرسوم المدفوعة لفائدة الخزينة ومصاريف التنازل} = \text{ث1} . \\ & \text{ثمن الاقتناء أو الإنشاء مضاف إليه مصاريف الاقتناء و ثمن تكاليف الصيانة} = \text{ث2} . \\ & \text{الفرق الإيجابي للتنازل} = (\text{ث1} - \text{ث2}) = \text{ف} \\ & \text{قيمة الضريبة} = \text{ف} \times 15 \% . \end{aligned}$$

أما التخفيضات من الضريبة على الدخل الناتج من فائض قيمة التنازلات العقارية وفقاً للمادة 79 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، التي بينت كيفية حساب التخفيض من الضريبة عن فائض القيمة الناتج عن التنازلات بمقابل عن العقارات المبنية وغير المبنية، فقد أخذت بعين الاعتبار المدة الزمنية لتملك العقار وذلك في ست حالات على النحو التالي :

1 - إذا تم التنازل عن العقار في أجل يزيد عن 15 سنة يبدأ حسابه من تاريخ تملك العقار أو إنشائه، لا يخضع إلى ضريبة فائض القيمة العقارية عند التنازل، فنسبة الإعفاء في هذه الحالة تكون 100 %، وعليه فإن احتفاظ مالك العقار بملكته لمدة تفوق 15 سنة دليل يرجح من جهة على أن المالك لا يضارب بملكته للعقارات ، وتظهر نية المضاربة كلما قلت مدة الاحتفاظ بالملكية العقارية ، لهذا كلما كانت مدة الاحتفاظ بالملكية أقل كلما كانت نسبة الضريبة أكبر، حسب ما هو في الحالات الموالية، ومن جهة أخرى حتى يتساوى المالك في هذه الحالة مع من حصل على الملكية عن طريق التقادم المكسب بموجب الحيازة التي تفوق 15 سنة ، والذي يعفى أيضاً بنسبة 100 % من الضريبة على فائض القيمة العقارية عندما تنتقل إليه الملكية عن طريق شهادة الحيازة [ 121 . ص 1 - 2 ] .

2 - إذا تم التنازل عن العقار في أجل يزيد عن 10 سنوات ويقبل عن 15 سنة يبدأ حسابه من تاريخ تملك العقار أو إنشائه، تخفض الضريبة بنسبة 80 %.

3 - إذا تم التنازل عن العقار في أجل يزيد عن 6 سنوات ويقبل عن 10 سنوات يبدأ حسابه من تاريخ تملك العقار أو إنشائه، تخفض الضريبة بنسبة 60 %.

4 - إذا تم التنازل عن العقار في أجل يزيد عن 4 سنوات ويقل عن 6 سنوات يبدأ حسابه من تاريخ تملك العقار أو إنشائه، تخفض الضريبة بنسبة 40 %.

5 - إذا تم التنازل عن العقار في أجل يزيد عن سنتين ويقل عن 4 سنوات يبدأ حسابه من تاريخ تملك العقار أو إنشائه، تخفض الضريبة بنسبة 30 %.

أما التنازلات التي تتم خلال سنتين من تملك العقار فلا تخضع لأي تخفيض، وعليه نلاحظ من خلال ما سبق أن المشرع الضريبي يرفع من نسبة تخفيض كلما طالت مدة التملك للعقار، ويخفض منها كلما قلت مدة التملك، وكأن المشرع يهدف إلى تدعيم استقرار المعاملات العقارية من خلال تشجيعه لمالكي العقارات والحقوق العقارية على الاحتفاظ بالملكية لمدة طويلة، عن طريق إعفائهم من دفع الضريبة على فائض القيمة العقارية عند التنازل بمقابل

### 1.2.2. نطاق سريان الضريبة على نقل الملكية العقارية

تحصل بمناسبة نقل الملكية العقارية ورسومًا لفائدة الخزينة تسمى برسوم تسجيل، والتي نعني بها من الناحية الاصطلاحية الإجراء القانوني الذي يقوم به موظف عمومي يسمى بمفتش التسجيل فيسجل العقود المدنية والعقود القضائية وغير القضائية على النسخ الأصلية أو البراءات أو الأصول [ المادة 9 من الأمر رقم 76-105 المؤرخ في 9 ديسمبر 1976 المتضمن قانون التسجيل المعدل والمتمم ]، مقابل دفع الرسوم إلى خزينة الدولة ممن انتقلت إليهم الحقوق أو من طرفي العقد، ويهدف التسجيل إلى تحقيق أمرين ، الأول يتمثل في تحصيل الرسوم والحقوق لفائدة الخزينة العامة للدولة ، أما الأمر الثاني فيتمثل في ترتيب آثار قانونية على التصرفات المسجلة ، بجعل العقد العرفي ثابت التاريخ من يوم تسجيله حسب نص المادة 328 من القانون المدني ، و إضفاء الشرعية أو الحجية على بعض الأعمال مثل القرارات التحكيمية وعقود الرهن الرسمي حسب نص المادة 904 و 905 من القانون المدني.

يتم لدى المحافظة العقارية شهر التصرفات الواردة على العقارات المبنية وغير المبنية و الحقوق العقارية، ويقبض بمناسبة إجراء الإشهار العقاري رسم يدعى رسم الإشهار العقاري [ المادة 55 من قانون المالية لسنة 1980 المعدلة بموجب المادتين 30، 31 من قانون المالية 1999، المحدثه للمادة 353-1 من قانون التسجيل المعدل والمتمم ] ، ويؤدي على العقود والقرارات القضائية وشهادات



نقل الملكية عن طريق الوفاة وتسجيل رهون وحقوق التخصيص ، وكل الوثائق الخاضعة للإشهار العقاري.

وعليه ندرس هذا المطلب الحقوق المحصلة بمناسبة التصرفات الواردة على الملكية العقارية في مرحلة التسجيل، و الرسوم المحصلة بمناسبة شهر هذه التصرفات في مرحلة الشهر، وذلك على النحو التالي:

الفرع 1 : حقوق التسجيل الخاصة بالملكية العقارية.

الفرع 2 : رسم الإشهار العقاري.

### 1.2.2.1. حقوق التسجيل الخاصة بالملكية العقارية

لقد اعتنى المشرع الجزائري بالتسجيل وأولاه بالاهتمام الكبير بحيث خصه بقانون منفرد صدر بموجب الأمر رقم 76-105 المؤرخ في 9 ديسمبر 1976، [ وقد وردت عدة تعديلات لقانون التسجيل بموجب قوانين المالية السنوية ] ، الذي أخضع التصرفات الواردة على العقار للتسجيل وجوبا ، سواء كانت نقل الملكية العقارية والحقوق العينية الأخرى بين الأشخاص بعوض كالبيع و الهبة بعوض ، أو من غير عوض كالهبة بدون عوض ، والوصية والميراث، ومنه ندرس حقوق التسجيل الخاصة بالملكية العقارية في نقطتين على النحو التالي :

1 : نقل الملكية العقارية بعوض .

2 : نقل الملكية العقارية بدون عوض .

### 1.2.2.1.1. نقل الملكية العقارية بعوض

يحصل على نقل الملكية العقارية بعوض رسوم تسجيل ، والواقعة التي ينشأ من خلالها حق الخزينة في تحصيل الرسم ، هي تسجيل العقد الناقل للملكية بمصلحة التسجيل ، وليس واقعة التصرف الذي ينقل الملكية [ 37 . ص 43 ] ، فيعد عقد البيع من أبرز العقود المسماة الناقلة للملكية بعوض ، لتحل في مرتبة أقل بروزا المقايضة، حيث لا يكون مقابل التنازل ثمن نقدي وإنما يكون المقابل عينا.

إن ما يؤخذ بعين الاعتبار في رسوم التسجيل ليس طبيعة العقد واسمه وإنما مقدار ما نقل من الملكية العقارية ، فقد يكون نقل الملكية التام ، كما قد يكون نقل جزء من الملكية ، فانطلاقا من أن حق

الملكية يجرأ إلى ملكية الرقبة و حق الانتفاع، فالمالك قد يتصرف في حقه كلياً أي ينقل حق الملكية بما في ذلك ملكية الرقبة وحق الاستعمال وحق الاستغلال أي حق الانتفاع، كما يمكن أن يتصرف المالك في جزء من حقه في الملكية كملكية الرقبة وحدها أو حق الانتفاع وحده.

#### 1.2.2.1. نقل كل الملكية العقارية

لقد حدد القانون شروطاً لنقل ملكية العقارات بين المتعاقدين، حيث نصت المادة 324 مكرر 1 ق.م على أنه ( ... يجب تحت طائلة البطلان تحرير العقود التي تتضمن نقل ملكية عقار ... في شكل رسمي و يجب دفع الثمن لدى الضابط العمومي الذي حرر العقد ) ، فلهذه العبارات دلالة واضحة على أن بيع العقار لا ينعقد إلا إذا توفرت فيه الشروط القانونية، وتستحق رسوم التسجيل على بيع العقار فور تحقيق العملية، يتحملها كل من البائع و المشتري و تحدد قيمتها استناداً إلى ثمن البيع .

#### 1.2.2.1. شروط استحقاق الرسم

تدفع الحقوق و الرسوم الخاصة بالتسجيل خلال شهر ابتداء من تاريخ إبرام العقود [ المادة 58 من قانون التسجيل ] ، و تكون الحقوق مستحقة حتى و لو لم يتم تحرير العقد، فإن انعدام العقود المتضمنة نقل الملكية العقارية لا يدول دون الطلب أو التتبع لتحصيل الحقوق و الرسوم و تطبيق العقوبات المستحقة ، و إذا دفعت في هذه الحالة حقوق التسجيل، ثم استكملت فيما بعد الإجراءات الشكلية للبيع ، فإن الرسوم التي تم دفعها من قبل لا يمكن المطالبة بدفعها مرة ثانية [ المادة 12 مكرر 4 من قانون التسجيل ] ، و يبقى كل من البائع و المشتري ملتزمان بالتضامن بدفع هذه الرسوم لمدة أربع سنوات من تاريخ علم الإدارة المعنية بالبيع، حيث تسقط بالتقادم الرسوم المستحقة من طرف خزينة الدولة لمدة أربع سنوات بداية من علم إدارة الضرائب بعملية البيع [ المادة 311 من القانون المدني ] .

#### 1.2.2.1.2. أساس حساب الرسم و تصفيته

تحسب حقوق التسجيل التي يتحملها كل من البائع و المشتري من مبلغ البيع كله الذي يتشكل من الثمن المصرح به و مبلغ الأعباء التي يمكن إضافتها، بحيث تشكل الأساس الذي يكون وعاءاً للضريبة، حدد نسب الرسم المادة 252 إلى 255 من قانون التسجيل و المادة 18 من قانون المالية لسنة 2002 المعدلة للمادة 226 من قانون التسجيل ، التي تقدر نسبتها كما يلي :

- 5 % من الثمن المعلن عنه إذا كان انتقال الملكية العقارية عن طريق البيع ، و قد خفضت نسبة الرسم من 8 % إلى 5 % بموجب المادة 32 من قانون المالية لسنة 1999 التي خفضت من رسوم

نقل الملكية مجاناً المحددة المنظمة بالمواد 253 الملغاة بموجب قانون المالية 2000 و المادة 252،  
258 من قانون التسجيل السارية المفعول [ 147 . ص ص 1 - 2 ] .

- 3 % من الثمن المعلن عنه إذا كانت العقارات و الحقوق العقارية توجد في بلد أجنبي.
- 2.5 % من الثمن المعلن في عقود المبادلة التي يكون موضوعها الملكية العقارية.

عند اقتضاء العقارات للإدارة أن تراقب الأثمان المصرح به، وذلك بمقارنته بالقيمة التجارية للعقار، و بذلك تقدر القيمة الحقيقية للمال، استناداً إلى أسعار السوق العقارية، فإذا كانت تفوق الأثمان المصرح به في العقد، تفرض العقوبات المقررة قانوناً على البائع، دون أن يكون في ذلك أثر على المتعاقدين [ 36 . ص 24 ] ، بحيث يبقى العقد منتجاً لأثاره بين طرفي العقد.

### 1.2.2.1.1.1.1.3 - الإعفاء من دفع رسوم التسجيل

لقد ورد في قانون التسجيل حالات الإعفاء من دفع رسوم التسجيل التي تكون بسبب نقل الملكية العقارية والحقوق العقارية ويمكن تصنيف الإعفاءات الواردة في المادة 258 من قانون التسجيل على النحو التالي :

- إعفاءات مقررة بالنظر إلى الشخص المكلف : تعفى الدولة، الولايات و البلديات من جميع رسوم التسجيل المتعلقة بنقل ملكية العقار، كما تعفى من دفع رسم تسجيل الخاص بنقل الملكية العقارية بمقابل المؤسسات المعتمدة بموجب القانون رقم 82 - 11 المؤرخ في 21 أوت 1982، التي تقوم بالاستثمار الاقتصادي الوطني الخاص بالمناطق المحرومة، و المؤسسات السياحية والشركات الاقتصادية المختلطة [ المواد من 271 إلى 272 مكرر 3 ، من قانون التسجيل ] ، كما تعفى المؤسسات المشكلة في إطار القانون رقم 82 - 13 المؤرخ في 23 أوت 1982 والمتعلق بتأسيس الشركات المختلطة، من دفع رسوم التسجيل على جميع عقود الشراء للعقارات الضرورية لممارسة نشاطها [ المادة 126 من قانون المالية لسنة 1985 المحدثة للمادة 272 مكرر 4 من قانون التسجيل ] .

- إعفاءات مقررة بالنظر إلى تخصيص العقار: تعفى من رسوم التسجيل عقود بيع العقارات المبنية ذات الاستعمال السكني المنجزة في إطار الترقية العقارية، وعقود البيع الأول لقطع الأراضي الناتجة عن عملية التجزئة و المهياة لبناء المساكن، كما تعفى العقارات التي تقتدى من أجل إحداث نشاط صناعي جديد مقرر في المخطط الوطني للتنمية، وكذلك العقارات التي تقتنيها التعاونيات والجمعيات



قيمة ملكية الرقبة وكلما كان سن المنتفع صغيرا كلما زادت قيمة حق الانتفاع وقلت قيمة ملكية الرقبة [ أنظر الملحق رقم 03 ] .

تقدر نسبة الرسم الخاصة بتسجيل التصرفات الناقلة لجزء من حق الملكية بمقابل بنفس النسبة التي يحسب فيها رسم تسجيل التصرفات الناقلة للملكية التامة بعوض ، و يحصل رسم التسجيل عن إتحاد ملكية الرقبة وحق الانتفاع في يد مالك واحد بعد أن يتنازل بمقابل أحد مالكي الحق لمالك الحق الأخر، أما إذا كان الإتحاد بين هذين الحقلين بدون مقابل كأن يرث أحدهما الأخر فلا يترتب رسما على ذلك [ 36 . ص 31 ] .

### 1.2.2.1.1.2.1 - تسجيل عقود الإيجار

الإيجار عقد يلتزم بمقتضاه شخص يسمى المؤجر بتمكين شخص يسمى المستأجر منفعة شيء ما لمدة معينة لقاء أجر [ المادة 467 إلى 516 من القانون المدني ] ، فيرد عقد الإيجار على الملكية العقارية وتكون العقارات المبنية وغير المبنية محلا لعقد الإيجار، وتفرض على عقود الإيجار العقارية رسوم التسجيل، تحصل لفائدة خزينة الدولة، تكون قيمة أو بدل الإيجار وعاء للرسم .

كقاعدة عامة وفق المادة 220 من قانون التسجيل فإن رسوم تسجيل إيجار العقارات بمقابل لمدة محددة أو غير محددة تخضع لنفس حقوق التسجيل المطبقة على نقل الملكية العقارية بمقابل، أي تكون نسبة الرسم 5% من قيمة بدل الإيجار، و الحالات الخاصة التي تخرج عن تطبيق هذه القاعدة تتمثل في تسجيل عقد إيجار المحلات المعدة للسكن، و تسجيل عقد إيجار المحلات التي تزاول فيها التجارة أو المهن، ونوجز هذه الحالات فيما يلي:

- لقد ألزم المشرع بتسجيل عقود إيجار المحلات ذات الاستعمال السكني، بموجب المادة 220 - 2 من قانون التسجيل إلا أنه لم يحدد قيمة معينة للرسم الذي تخض له عقود إيجار السكن ، وعليه نطبق فيشأنها نص المادة 208 من قانون التسجيل [ المادة 208 من قانون التسجيل معدلة بموجب المادة 49 من قانون المالية 1996 ] ، التي تقضي بأن العقود التي لم يحدد القانون قيمة الرسم المحصل عند تسجيلها تخضع لرسم ثابت قدره 500 د.ج ، أما التنازل عن حق الإيجار بمقابل فيخضع تسجيله إلى رسم قدره 5% من ثمن التنازل ، أو كما أسماه المشرع بثمن العتبة أو تعويض المغادرة [المادة 221 من قانون التسجيل معدلة بموجب المادة 18 من قانون المالية 2002]. .

- إذا كانت الإيجارات محددة المدة فهي تخضع إلى حقوق تسجيل تحسب على أساس ثمن الإيجار مضافا إليه التكاليف التي تأخذ بعين الاعتبار في حساب الرسم، وعقود الإيجار التي تكون مدتها طويلة تخضع لنفس الحكم [ المادة 350 من قانون التسجيل ] ، فالحكر مثلا وهو الإيجار الذي تكون مدته من 18 سنة إلى 99 يخضع لنفس الرسم المطبق على الإيجار المحدد المدة، فتكون قيمة رسم تسجيل عقد إيجار لعقار معد لغرض غير السكن بنسبة 5 % من قيمة بدل الإيجار.

- وإذا كان الإيجار غير المحدد المدة فهو يخضع إلى رسم تسجيل قدره 5 % من رأسمال يتكون من دخل سنة من قيمة الإيجار مضاعفا إلى عشرين مرة مضافا إليه الأعباء التي ينبغي التصريح بها في العقد، وإلا يجد طرفا العقد أنفسهما أمام تقدير جزافي يقدر بثلاث الثمن ولا يمكنهم في هذه الحالة الطعن بأن هذا التقدير تجاوز للحد ، وإذا كانت الأجرة مقدرة عينا فإن الرسم يحسب على أساس قيمة العين المقدمة كأجرة وقت إبرام العقد عقد الإيجار [ المادة 17 من قانون التسجيل ] .

- أما إذا كان عقد الإيجار لمدى حياة المستأجر فإن حساب الرسم يكون على أساس 5 % من رأسمال يتكون من دخل سنة من قيمة الإيجار مضاعفا إلى عشر مرات مضافا إليه الأعباء [المادة 18 من قانون التسجيل] .

- تخضع وفق المادة 222 من قانون التسجيل كل عقود الإيجار التي يكون موضوعها إيجار المحلات المعدة لمزاولة التجارة أو المهنة إلى رسم تسجيل قدره 2% من قيمة بدل الإيجار الكلي .

إن رسوم التسجيل المحصلة بمناسبة تسجيل عقود إيجار العقارات بعوض و التي تحسب على أساس نسبي لا يمكن أن تقل في كل الأحوال عن 500 د.ج ، أي لو حسبت قيمة الرسم مثلا على أساس نسبة 5 % من قيمة بدل الإيجار وكان الناتج يقل عن 500 د.ج فإن الرسم الواجب التحصيل هو 500 د.ج ، وهذا عملا بأحكام المادة 222 - 2 من قانون التسجيل.

### 1.2.2.2.1.2. نقل الملكية العقارية بدون عوض

نقل الملكية بدون عوض يعني انتقال العقار أو الحقوق العقارية من المالك الأول إلى المالك الجديد بدون مقابل، ويكون ذلك سواء عن طريق الوفاة كالميراث و الوصية أو بين الأحياء عن طريق عقد الهبة.

### 1.2.2.1. انتقال الملكية العقارية عن طريق الوفاة

تنتقل أموال المورث إلى الورثة بعد موته أي بمفارقة روحه عن جسده، أو بموته حكما عندما يصدر القاضي حكما اجتهاديا بوفاة المورث وهو الحكم الذي يكون بعد الحكم بالفقدان فلا تقسم أموال المفقود إلا بعد صدور حكم بموته [ المواد 115 و 127 من القانون رقم 84 - 11 المؤرخ في 9 جويلية 1984 ، المتعلق بقانون الأسرة ] ، فتنفذ الوصايا و تقسم التركة بعد أن يؤخذ منها حسب الترتيب ما يلي [ المادة 180 من قانون الأسرة ] .

- مصاريف التجهيز والدفن بالقدر المشروع، أي من دون إسراف ولا تقتير، ولقد قدر المشرع الجزائري مصاريف الدفن بـ 50.000 د.ج [ المادة 20 من قانون المالية لسنة 2000 المعدلة لنص المادة 37 من قانون التسجيل ]، إن هذا التقدير لم ينص عنه المشرع صراحة في قانون التسجيل وإنما يستنتج ضمنا من نص المادة 37 من قانون التسجيل و التي تقضي بتخفيض المبلغ المذكور أعلاه من أصول التركة ، أي بعد خصم الديون المتعلقة بذمة المتوفى.

- الديون الثابتة في ذمة المتوفى بصفة قانونية وقت فتح التركة بحسب نص المادة 36 من قانون التسجيل، ويحق لإدارة الضرائب الاعتراض عن دفع الديون غير المثبتة بسند قانوني، والتي يمكن أن تؤول على أنها تهريب بعض أجزاء التركة من الخضوع إلى رسم التسجيل.

إن ما يبقى بعد اقتطاع المصاريف السابقة يعد ميراثا، ويقسم على الورثة كلا حسب نصيبه.

### 1.2.2.1.2.1.1. مجال تطبيق رسم تسجيل نقل الملكية عن طرق الميراث

إن حقوق التسجيل الخاصة بنقل الملكية عن طريق الوفاة لا تشمل إلا الحقوق الموجودة في الجزائر سواء كانت منقولة أو عقارية مهما كانت جنسية المتوفى ومهما كان موطن وفاته، هذا عملا بمبدأ إقليمية الضريبة، وخروجا عن القواعد الموضوعية المتعلقة بالميراث والوصية والتي تخضع إلى قانون دولة الهالك [المادة 16 من القانون المدني]، في حين أن الحقوق الموجودة في الخارج والتي كانت وعاءا لرسم التسجيل لا يمكن تكليفها مرة ثانية في الجزائر لنفس الرسم، وهذا حسب ما تقضي به الاتفاقيات الدولية التي تحد من الازدواج الضريبي الدولي، المبرمة بين الجزائر والدولة المعنية.

### 1.2.2.2.1 - طرق تعيين أموال التركة

يصعب في كثير من الأحيان تحديد و تعيين وحصر أموال و ممتلكات المتوفى ، ذلك يرجع في كثير من الأحيان إلى تحايل الورثة وإخفاءهم العناصر المكونة لمال التركة وخاصة المنقولة منها، وبصفة أقل العقارات لأنه يصعب إخفاؤها مادياً، بالرغم من ذلك فقد يحدث وأن لا تدرج بعض العقارات ضمن أملاك الهالك، أمام هذا الوضع يعمل مفتش التسجيل عند البحث عن وعاء الرسم وتقدير أموال التركة بالاعتماد على معيارين، المعيار الأول هو معيار المالك الظاهر، و المعيار الثاني فهو معيار القرائن القانونية ، ونوجز هذين المعيارين فيما يلي:

#### - معيار الملكية الظاهرة لتعيين أموال التركة

جميع الأموال التي تكون الملكية الظاهرة للمتوفى تكون محل رسم عند انتقالها إلى الورثة أو الموصى لهم، وهذا التقدير بالنسبة لمفتش التسجيل ليس معناه أن الملكية العقارية قد تثبت للورثة بهذه الصفة وإنما الغاية هي تحصيل الرسوم و منع حالات الغش والتهرب الضريبي .

#### - معيار القرائن القانونية لتعيين أموال التركة

تضمنت المادة 12 مكرر من قانون التسجيل على أن نقل ملكية العقار أو نقل حق الانتفاع بهذا العقار يثبت بموجب إيجارات تبرم من طرف المالك الجديد أو عقود تثبت ملكيته التامة على العقار أو لحق الانتفاع، فمن الدلائل التي تجعل الاعتقاد على الملكية قائماً القيام بدفع الضرائب المفروضة على الملك أو تأجيرها، كما تعتبر المادة 44 من قانون التسجيل حق الانتفاع ملكاً للمتوفى إذا عادت ملكية رقبته بعد الوفاة إلى الورثة أو الموصى لهم حتى يثبت العكس ، كما تدخل في أموال التركة الأسهم و الحصص في الشركة التي كان يملكها المتوفى أو حصل على مداخيلها ما لم يقم الدليل على عكس ذلك حسب ما يقض به نص المادة 45 من قانون التسجيل.

### 1.2.2.2.1 - تقييم أموال التركة

تجمع العناصر المتعلقة بالتركة من أموال، وتقيم الأموال الواجب إخضاعها للرسم تقييماً حقيقياً، حتى يجتنب الوقوع في حالة التهرب الضريبي بطريق التصريح بالقيم المنخفضة لأموال سواء المنقولات أو العقارات ، تقدر العقارات و الحقوق العقارية بحسب القيمة التجارية لها، بذاء على التصريح المفصل و التقديري للأطراف عملاً بالمادة 28 من قانون التسجيل، وإذا تعلق الأمر بتقدير قيمة ملكية الرقبة أو حق الانتفاع المجزئين كلا على حدى، فإن التقدير يكون بالنظر إلى سن المنتفع



### 1.2.2.2.1 - حساب الرسم وتصفيته

يحسب الرسم على انتقال الملكية عن طريق الوفاة على أساس المال الصافي من التركة ( الميراث) بعد أن تخصم الديون المتعلقة بالتركة، وتجنباً للتحايل والغش الذي يمكن أن يمارس من قبل الورثة يشترط القانون في الديون القابلة لخصم أن تكون ثابتة في حق المتوفى يوم فتح التركة، ومثبتة بسند يمكن الاحتجاج به أمام القضاء، غير أن الديون اللاحقة على الوفاة المحدد بعد إجراء الإفلاس والتسوية القضائية و التي نتجت عن حكم قضائي قدمت الدعوى فيه قبل الوفاة والضرائب التي تم إعادها بعد وفاة المكلف بالضريبة تشكل ديونا تخصم من التركة بصرف النظر عن الشروط السابقة ، تحصل حقوق نقل الملكية بسبب الوفاة حسب الحصة الصافية العائدة إلى كل ذي حق، بمعدل 5 % عن كل حصة [ المادة 21 من قانون المالية لسنة 2002 المعدلة للمادة 236 من قانون التسجيل ] .

#### - التخفيض في الرسم

يخفف رسم تسجيل انتقال العقارات عن طريق الميراث بمراعاة حالة المكلف و الأخذ بعين الاعتبار حالته الشخصية والجسدية من جهة والأعباء المادية التي قد يتحملها من جهة أخرى بسبب الإنفاق على من هم تحت كفالته ، فيخفف رسم تسجيل نقل الملكية عن طريق الميراث بسبب كفالة الأولاد أو بسبب العطب كما يلي :

#### - التخفيض بسبب كفالة الأولاد

يخفف رسم تسجيل انتقال الملكية العقارية عن طريق الميراث بنسبة 10 % عن كل ولد في كفالة الوارث أيا كان عدد أولاده، على أنه يشترط في الولد المكفول إذا كان ذكرا أن يكون قاصرا أما البنت فيشترط ألا تكون متزوجة ، وحسب المادة 238 من قانون التسجيل [المادة 21 من قانون المالية لسنة 2002 المعدلة للمادة 238 من قانون التسجيل ] فإن نسبة التخفيض قد تصل إلى الإعفاء الكلي إذا كان عدد الأولاد المكفولين عشرة فما فوق.

#### - التخفيض بسبب العطب

يخفف رسم تسجيل انتقال العقارات عن طريق الميراث بنسبة 50 % بالنسبة لكل نصيب من الميراث يتلقاها معطوبي وعجزة الحرب أو معطوبي العمل الذين أصابهم عجز بمقدار 60% على

الأقل، هذا من دون أن تقل في كل الأحوال قيمة الرسم عن 5.000 د.ج [المادة 241 من قانون التسجيل ] .

#### - الإعفاء من الرسوم

تعفى الدولة من دفع حقوق التسجيل الخاصة بنقل الملكية عن طريق الوفاة، عند تسجيل الأموال التي تؤول إليها في حالة انعدام ورثة المتوفى، و يعفى الورثة من الأصول والفروع والزوج الباقي على قيد الحياة من دفع حقوق نقل الملكية بسبب الوفاة على السكن الفردي الذي كان يشغله الهالك وعلى ملحقاته المباشرة أيضا، كما يعفى نفس الأشخاص من دفع حقوق نقل ملكية الأموال المودعة لدى الصندوق الوطني للتوفير والاحتياط أو في حسابات التوفير للسكن [المادة 236 مكرر من قانون التسجيل، المحدثه بموجب المادة 85 من قانون المالية لسنة 1978 ، والمعدلة بموجب المادة 67 من قانون المالية لسنة 1981 ] .

إن إعفاء الورثة من الأصول والفروع والزوج الباقي على قيد الحياة من دفع رسوم التسجيل تقرر لاعتبارين، الاعتبار الأول متعلق بشخص الوارث الذي يجب أن يكون من الأصول أو الفروع أو أحد الزوجين، وعليه لا يعفى الإخوة أو الأعمام أو الحواشي بصفة عامة من هذا الرسم ، أما الاعتبار الثاني فهو متعلق بالمال الذي يؤول للوارث و الذي يجب أن يكون إما السكن الفردي الذي كان يشغله الهالك أو الأموال المودعة لدى الصندوق الوطني للتوفير والاحتياط أو في حسابات التوفير للسكن، وهذا الإعفاء في الحقيقة هو تدعيم من الدولة لسياستها في توفير السكن .

#### 1.2.2.2.1. تسجيل انتقال الملكية عن طريق الهيئة

عرف قانون الأسرة الجزائري الهيئة في المادة 202 منه على أن: الهيئة تملك بلا عوض، ويجوز للواهب أن يشترط على الموهوب له القيام بالتزام يتوقف نفاذ الهيئة على تنفيذ هذا الالتزام، وفي حالة ما إذا قام الواهب بإبرام الهيئة في حالة مرض الموت يعتبر ما قام به في نظر المشرع على أنه وصية [ المادة 204 من قانون الأسرة الجزائري]، أي تطبق على التصرف الذي قام به الواهب أحكام الوصية بدلا من أحكام عقد الهيئة .

#### 1.2.2.2.1. استحقاق الرسم

إن استحقاق رسم تسجيل نقل الملكية عن طريق عقد الهيئة مرتبط أصلا بوجود عقد توثيقي، أن يكون هذا العقد قد تم إبرامه في حالة لم يكن فيها الواهب مريض مرض الموت ، وإلا اعتبرت الهيئة

وصدية، إلا أن المشرع الضريبي الجزائري اعتبر بنص المادة 234 من قانون التسجيل أن العقود المتضمنة لتصريح صادر من قبل الموهوب له أو الاعتراف القضائي بالهبة غير الموثقة، أي عقد الهبة المحرر عرفيا يخضع لنفس رسم تسجيل عقد الهبة الموثق، الذي تقدر نسبته بـ 5% من قيمة المال الموهوب [ المادة 21 من قانون المالية لسنة 2002 المعدلة للمادة 231 من قانون التسجيل ] .

### 1.2.2.2.1.2.2 - الإعفاء من الرسم

لقد نص المشرع على حالات الإعفاء من دفع رسوم نقل الملكية مجانا عن طريق عقد الهبة بالمواد من 239 إلى 242 والمادة و من 301 إلى 304 مكرر من قانون التسجيل ، وقد جمع في حالات الإعفاء بين الميراث والوصية والهبة، أي أن نقل الملكية العقارية مجانا عن طريق إما الهبة أو الوصية أو الميراث تخضع لنفس حالات الإعفاء وهي على النحو التالي :

- تعفى الولايات و المؤسسات العمومية التابعة للولايات و البلديات ، والمؤسسات العمومية الاستشفائية و الجمعيات الخيرية، من دفع الرسوم نقل الملكية مجانا عن طريق الهبة.

- تعفى هيئات الضمان الاجتماعي من دفع الرسوم نقل الملكية مجانا عن طريق الهبة المقدمة إليها.

- تعفى المؤسسات التي تتمتع بالشخصية المدنية من دفع الرسوم نقل الملكية مجانا عن طريق الهبة المتخذ من نقل ملكية الأثدياء الفنية و المعالم الأثرية و الأثدياء ذات الطابع التاريخي و الكتب والمخطوطات [ المادة 2-240 و المادة 303 من قانون التسجيل ] .

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

- تعفى من دفع الرسوم نقل الملكية مجانا حسب نص المادة 34 من قانون التسجيل، الهبات المقدمة للمؤسسات المعتمدة للبحث العلمي والمقدمة من الأجانب المقيمين بالجزائر عندما لا تتعدى قيمة الهبة مليون دينار جزائري .

### 1.2.2.2.1 رسم الإشهار العقاري

بعد أن تحصل رسوم التسجيل من قبل مصالح التسجيل تصبغ العقود ومحررات والتصريحات و القرارات القضائية قابلة لشهرها لدى المحافظة العقارية ، و تخضع عملية الشهر لدى المحافظة العقارية لرسم الإشهار العقاري، ويطبق على كل العقود والتصريحات والقرارات القضائية التي يشترط القانون شهرها، ما عدى تلك المعفاة صراحة بنص القانون، ونظم المشرع الجزائي رسم الإشهار العقاري بالمواد 353 - 1 إلى 353 - 11 من قانون التسجيل، وقد تم تعديل المواد المتعلقة برسم الإشهار العقاري بموجب المادة 10 من القانون رقم 03 - 22 المؤرخ في 28 ديسمبر 2003 المتضمن قانون المالية لسنة 2004.

فرسم الإشهار العقاري يكون مقابل خدمة توديعها المحافظة العقارية للشخص الذي يطلب الشهر، وتأخذ طبيعة العقار ومساحته في الحسبان عند تقدير قيمة الرسم، إلا أنه قد تعفى في بعض الحالات عملية الشهر من الرسوم ، وذلك إما بالنظر إلى الشخص المستفيد من الشهر مباشرة أو بالنظر إلى طبيعة المال الذي ترد عليه المعاملة المراد شهرها، وعليه نعالج هذا الفرع في ثلاث نقاط على النحو التالي :

- 1 : مجال تطبيق رسم الإشهار العقاري .
- 2 : حالات الإعفاء من رسم الإشهار العقاري .
- 3 : حساب رسم الإشهار العقاري .

### 1.2.2.2.1 مجال تطبيق رسم الإشهار العقاري

لقد حددت المادة 353 - 1 من قانون التسجيل مجال تطبيق رسم الإشهار العقاري المحصل بمناسبة القيام بإجراءات الشهر لدى المحافظة العقارية ، الذي يشمل كل من العقود والقرارات القضائية ، و قيد الرهون ، والتأشير في هامش التسجيلات ، ونبين ذلك على النحو التالي :

### 1.2.2.2.1.1 - العقود والقرارات القضائية :

إن العقود والقرارات القضائية التي تتضمن نقل الملكية العقارية أو تتضمن تكوين أو تصريح بحق الملكية العقارية ، أو غيرها من الوثائق التي يشترط القانون شهرها لدى المحافظة العقارية، تخضع لرسم الإشهار العقاري ما عدى تلك التي تستثنى صراحة بموجب نص قانوني، لقد تم حذف

عبارة ( وشهادات نقل الملكية عن طريق الوفاة ) من المادة 353-1/1 واستبدلت بعبارة ( أو تكوين أو تصريح بحق الملكية ) بموجب المادة 10 من قانون المالية لسنة 2004.

#### 1.2.2.2.2.1. قيد الرهون

إن كل عملية قيد للرهون الاتفاقية التي تكون بموجب عقود رسمية ، أو قيد الرهون القانونية أو حقوق التخصيص الرهنية أي الرهون القضائية ، تخضع لرسم الإشهار العقاري ، ما عدى تلك التي تعفى صراحة بنص القانون

#### 1.2.2.2.2.1. التأسيسات في هامش التسجيلات :

إن كل الكتابات التي تدون على هامش التسجيلات الموجودة وكل استبدال أو تخفيض أو شطب كلي أو شطب جزئي، يحصل بموجبه رسم الإشهار العقاري، إلا ما كان معفى صراحة بموجب القانون.

#### 1.2.2.2.2.1. عمليات الشهر المعفاة

لقد حدد المشرع عمليات الشهر المعفاة من رسم الإشهار العقاري على سبيل الحصر في المادة 353 - 5 و المادة 353 - 6 من قانون التسجيل التي تم تعديلها بموجب المادة 10 من قانون المالية لسنة 2004 ، ويمكن دراسة هذه الحالات حسب ما نظمها المشرع على النحو التالي :

#### 1.2.2.2.2.1. حالات الإعفاء حسب المادة 353 - 5 من قانون التسجيل

أوردت المادة 353 - تسع حالات تعفى من رسم الإشهار العقاري، يمكن تقسيم هذه الحالات إلى قسمين، القسم الأول يشمل الحالات التي يكون المكلف بالرسم محل اعتبار، والقسم الثاني الحالات التي تكون فيها الأموال موضوع الإشهار محل اعتبار.

#### 1.2.2.2.2.1. الإعفاء بالنظر إلى شخص المكلف

- الدولة أو الولاية أو المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري، تكون معفية من أداء رسم الإشهار العقاري ، وهذا الإعفاء تفرضه قواعد القانون الضريبي ، حيث لا يمكن أن يكون الدائن والمدين في شخص واحد لهذا تعفى الدولة من أداء الضرائب والرسوم، حيث لا يمكن أن نتصور أن الدولة تكلف نفسها بدفع الرسوم و الضرائب أو تكلف المؤسسات التابعة لها والخاضعة للقانون العام كالولاية أو البلدية أو المؤسسات العمومية .

- ملتمس المساعدة القضائية يعفى من رسم الإشهار العقاري المفروض على التسجيلات التي تتم بمناسبة طلب المساعدة القضائية، و الإعفاء في هذه الحالة تفرضه وضعية المكلف المالية التي تحتاج إلى الرأفة و الرفق به، وعليه من يلتمس مساعدة الدولة بأن تعفيه من الرسوم القضائية بسبب عسره، لا تفرض عليه الدولة رسوم وهو يلتمس مساعدتها ، فإذا أعتقه من الرسوم القضائية فمن باب أولى إعفائه من رسوم الإشهار العقاري.

- الجمعيات والتعاضديات تعفى من رسم الإشهار العقاري عند شهرها للعقود التي تبرمها ، والإعفاء هنا راجع إلى كون الجمعيات والتعاضديات لا تسعى إلى تحقيق الربح وإنما تهدف إلى تحقيق أغراض خيرية اجتماعية في الوسط الذي أسست فيه، فهي بالتالي تساهم بطريق غير مباشر في التكفل بجانب من النفقات العامة التي هي في الأساس من واجب الدولة كتقديم المساعدات والإعانات إلى المحتاجين .

- شركة الكهرباء والغاز فيما يخص إشهار العقود المتعلقة بتأسيس حقوق الارتفاق لمد أسلاك الكهرباء أو لتميرر أنابيب الغاز ، الإعفاء في هذه الحالة تفرضه المصلحة العامة حيث تعتبر في هذا المقام شركة الكهرباء والغاز مرفق عام عندما تقوم بتوفير الخدمات لزبائنها، فبالرغم من أن شركة الكهرباء والغاز لا تعفى كأصل عام من دفع الضرائب والرسوم ، إلا أنه في حالة إشهار العقود المتعلقة بتأسيس حقوق الارتفاق لتميرر ومد أسلاك الكهرباء أو أنابيب الغاز، تعفى من رسوم الشهر العقاري لدى المحافظة العقارية لاعتبار أن توصيل المستهلك بالكهرباء والغاز يعد خدمة عمومية .

### 2.1.2.2.2.1 - الإعفاء بالنظر إلى المال الذي يكون موضوع لإجراء الإشهار

تعفى من رسوم الإشهار العقاري بعض العقارات نظرا لاعتبارات تتعلق بالعقار في حد ذاته وهي على النحو التالي:

- الأموال العقارية الوقفية والأموال العقارية التي تؤول إلى الوقف تطبيقا لقانون الأوقاف، تعفى من رسم الإشهار العقاري لدى المحافظة العقارية ، و علة الإعفاء هنا ترجع إلى طبيعة المال في حد ذاته كونه مال موقوف أو سيؤول إلى الوقف .

- العقارات التي يتم نزع ملكيتها للمنفعة العمومية تعفى من إجراءات شهرها من رسم الإشهار العقاري ، فالعقار في هذه الحالة يخصص للمنفعة العمومية من جهة ، ومن جهة أخرى نزع الملكية من

أجل المنفعة العمومية يعنى أن العقار انتقلت ملكيته إلى الدولة، في مقابل تعويض عادل تلقاه صاحب الملك ، فيصبح العقار ضمن الأملاك العمومية التابعة للدولة، وهذا يجعله معفى من رسم الإشهار العقاري .

- العقارات المقنتاة من قبل البنوك و المؤسسات المالية ، [ البنوك و المؤسسات المالية المعنية بالإعفاء هي تلك التي تخضع لقانون القرض والنقد رقم 03 - 11 المؤرخ في 26 أوت 2003 ] في إطار الإيجار العقاري وكذا القروض العقارية التي تمنحها هذه البنوك، تعفى من رسم الإشهار العقاري لدى المحافظة العقارية.

- العقود المتعلقة بالمستثمرات الفلاحية و المحررة وفق المادة 12 من القانون رقم 87 - 19 المتعلق بالمستثمرات الفلاحية تعفى من رسم الشهر العقاري [ القانون رقم 87 - 19 المؤرخ في 8 ديسمبر 1987 المتضمن كيفية استغلال الأراضي الفلاحية التابعة للأملاك الوطنية الخاصة وتحديد حقوق المنتجين وواجباتهم ( ج.ر رقم 50 لسنة 1987) ] .

- العقارات التي تستغل عن طريق عقود الامتياز فإن إجراءات التسجيل والاستبدال والتخفيض والشطب المتعلقة تعفى من رسوم الإشهار العقاري لدى المحافظة العقارية.

### 1.2.2.2.2 حالات الإعفاء حسب نص المادة 353 - 6 من قانون التسجيل

حددت المادة 353 - 6 من قانون التسجيل ثمان حالات يعفى إجراء شهرها من دفع رسم الإشهار العقاري ، نذكر كل حالة مع تبيان العلة من الإعفاء على النحو التالي :

1 - شهر العقود والتشطيبات الخاصة بالرهون القانونية الضامنة للقروض البنكية الممنوحة لتمويل نشاطات الفلاحين ، تعفى من رسم الإشهار العقاري كون هذه القروض موجهة للاستثمار في الفلاحة ، وحتى تشجع مثل هذه القروض تعفى من كل الأعباء بما فيها رسوم الشهر من جهة ، ومن جهة أخرى يعتبر هذا الإعفاء تكريسا لسياسة الدولة في دعمها للنشاط الفلاحي.

2 - شهر القيود والتشطيبات الخاصة بالرهون القانونية الضامنة للقروض الممنوحة للأفراد أو للتعاونيات العقارية من طرف البنوك والمؤسسات المالية بغرض بناء المساكن ، الإعفاء في هذه

الحالة يكون أيضا قصد تحفيز البنوك في تمويل عمليات إنجاز المساكن من جهة ، ومن جهة أخرى يعتبر الإعفاء مساهمة من الدولة التخفيف من أزمة السكن .

3 - شهر العقود المبرمة من قبل التعاونيات العقارية التي أنشئت في إطار الأمر رقم 76 - 92 تعفى من رسم الإشهار العقاري، كونها من جهة تساهم في بناء المساكن ومن جهة أخرى هذه التعاونيات تهدف إلى تحقيق أغراض اجتماعية ولا تسعى وراء الربح المادي.

4 - شهر العقود المتعلقة ببيع المساكن المبنية في إطار الادخار السكني من قبل الهيئات العمومية إلى المدخرين، تعفى من رسم الإشهار العقاري لأن هذه الهيئات تابعة للدولة من جهة و من جهة أخرى تعفى من تكاليف رسم الإشهار لتشجيعها على الاستثمار في مجال البناء للحد من الأزمة المتعلقة بالسكن.

5 - شهر عقود المبادلات المتعلقة بالأراضي الفلاحية أو ذات الوجهة الفلاحية ، تعفى من رسم الإشهار العقاري تيسيرا على الفلاحين وتشجيعا لهم من أجل الوصول إلى الاستغلال الأمثل للأراضي الفلاحية.

6 - شهر عقود التنازل بين الشركاء على الشيوخ للأراضي الفلاحية أو ذات الوجهة الفلاحية ، تعفى من رسوم التسجيل وكذا من رسم الإشهار العقاري ، لأن مثل هذه التنازلات تقل من الملكية الشائعة ، حيث أن المتنازل له يكون شريك في الملك على الشيوخ ، وعليه كلما استمرت هذه التنازلات كلما استمر تركيز الملكية في يد مالك واحد ، وهذا يؤدي حتما إلى استقرار المعاملات التي ترد على العقارات كون الملكية العقارية تركز في يد مالك واحد.

7 - شهر العقود المتعلقة بنقل الملكية العقارية في إطار تطهير الممتلكات العقارية من الحقوق المتعلقة بها، تعفى من رسم الإشهار العقاري إذا أبرمت من قبل المؤسسات و الهيئات العمومية.

8 - شهر العقود المتعلقة بدمج العقارات في مجال الاحتياطات العقارية التابعة للبلدية و العقود المتعلقة بتحويل الملكية العارية التي اقتنيت بموجب الأمر رقم 74 - 26 إلى هيئات عمومية تتولى تسيرها [ تطبيقا للمادة 86 من القانون رقم 90 - 25 المؤرخ في 18 نوفمبر 1990 المتضمن التوجيه العقاري ، التي تبين كيفية التعامل مع الأراضي التي نظمها الأمر رقم 74 - 26 المؤرخ في



20 فيفري 1974 المتعلق بالاحتياطات العقارية لصالح البلديات ]، فتعفى من رسم الإشهار العقاري المتعلقة بالعقود القرارات الواجب شهرها كون هذه الهيئات عمومية لا تدفع الرسم.

#### 1.2.2.2.3. حساب رسم الإشهار العقاري

لقد حدد المشرع كيفية حساب رسم الإشهار العقاري في المادة 353 - 2 من قانون التسجيل والنسب المطبقة على شهر العقود و التصريحات و القرارات القضائية على النحو التالي :

#### 1.2.2.2.1. الرسوم النسبية

تحسب من قيمة العقار أو الحقوق العقارية المصرح بها ، و حدد المشرع نسبتيين لرسم الإشهار العقاري هما 1% و 0.5 % .

#### 1.2.2.2.1. رسم قدره 1%

- يحصل رسم قدره 1% من قيمة العقار عند كل عملية شهر تتعلق بما يلي :
- العقود المثبتة لنقل ملكية العقار أو الحقوق العقارية حتى وإن تضمنت هذه العقود شرطا واقفا.
- الأحكام القضائية المتضمنة نقل أو تأسيس حقوق عينية عقارية.
- عقود الوعد بالبيع التي ترد على العقارات و الحقوق العينية العقارية.

#### 1.2.2.2.1. رسم قدره 0.5%

- يحصل رسم قدره 0.5 % من قيمة العقار عند كل شهر يتعلق بما يلي :
- عقود إيجار العقارات المبنية وغير المبنية.
- التنازل عن قيمة الكراء و المزارعة .
- العقود المثبتة لكسب الملكية العقارية بالتقادم.

#### 1.2.2.2.2. الرسوم الثابتة القيمة

تكون هذه الرسوم على فئتين الأولى تحدد جزافا بإحدى القيمتين 1.000 و 3.000 د.ج. أما الفئة الثانية من الرسوم فيتم تقديرها بمعياريين الأول هو مساحة العقار و المعيار الثاني هو طبيعة العقار.

#### 1.2.2.2.1. رسم ثابت قدره 1.000 د.ج

يحصل رسم ثابت قدره 1.000 د.ج. عند كل عملية شهر متعلقة بما يلي :



## خلاصة الفصل 1

إن دراسة تحديد نطاق الضرائب العقارية كانت بدراسة تطورها التاريخي، ثم بتحديد مفهوم الضريبة العقارية أولاً بأنها ضريبة مباشرة عينية، تفرض على الدخل أو الإيراد المقدر للملكية العقارية، كما تتميز بأنها نوعية تدفع سنوياً، وصولاً إلى تحديد نطاقها من خلال العقارات التي يمكن أن تشملها والدخل الذي تدره هذه العقارات وكذا التصرفات التي ترد على العقار، وبذلك تتنوع الضرائب العقارية بتنوع الدخل، فتفرض عن كل مصدر من الدخل ضريبة تختلف عن غيرها من الضريبة التي تفرض على دخل آخر يختلف بدوره عن الدخل الأول.

إننا بتحديدنا لنطاق سريان الضريبة العقارية، نكون قد وضعنا أرضية لتحديد الآثار القانونية التي تنشأ عن فرضها، وذلك يساعدنا في تحديد العلاقة التي تربط الدائن والمدين في الضريبة العقارية وكذا المنازعات التي قد تنشأ بينهما وهذا ما سنقوم بدراسته في الباب الثاني من هذه الرسالة.

## الفصل 2

### ربط الضريبة العقارية

إن فرض الضريبة العقارية يفترض وجود علاقة بين الدولة باعتبارها الدائن صاحبة الدين العام و المكلف بالضريبة باعتباره المدين بها، فينتج عن ربط الضريبة العقارية ببناء على قرارات إدارة الضرائب نشوء الدين العام مرتباً بذلك آثاراً بين أطراف علاقة المديونية، وباعتبار الجهاز الإداري الموكل إليه مهمة جباية الضريبة طرفاً قوياً لامتيازه بصلاحيات السلطة العامة، كونه الجهاز المسؤول على تأمين هذا النوع من الإيراد إلى الخزينة العامة، ويخاطب مالك العقار أو المنتفع به بتكليف مالي واجب الدفع يتمثل في الضرائب والرسوم العقارية.

إن قيام العلاقة على انعدام التكافؤ سواء من الناحية الاقتصادية أو من ناحية الامتياز بالسلطة، يترتب عنه في بعض الأحيان وقوع إدارة الضرائب في خطأ عند ربط هذه الضريبة من جهة، ومن جهة أخرى يتجنب المكلف بالضريبة هذا الربط مستعملاً الثغرات الموجودة في القانون أو طرق احتيالية يتهرب بها من دفع الضريبة، لهذا نظم المشرع ربط الضريبة العقارية بقواعد شكلية تحدد التزامات وحقوق كل طرف في العلاقة، كما حدد الكيفية التي ينقضي بها الدين العام، الذي تكون الضريبة العقارية مصدراً له و الإجراءات الواجب إتباعها لحل وتسوية المنازعات الناشئة بمناسبة ربط الضريبة.

وعليه نقسم الدراسة في هذا الباب إلى فصلين على النحو التالي:

2 . 1 : آثار ربط الضريبة العقارية.

2 . 2 : المنازعات المتعلقة بالضريبة العقارية.

## 2. 1 : آثار ربط الضريبة العقارية

ينظم القانون العلاقة بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب على أساس مبادئ دستورية كمبدأ المساواة أمام الأعباء العامة و تحمل التضحيات و التكاليف المالية [ 72 . ص ص 7 – 8 ]، ووفقاً للقواعد القانونية العادلة و الواضحة التي تقضي بأنه بمجرد توافر الوقائع التي يتطلبها القانون الضريبي تنشأ العلاقة بين إدارة الضرائب و المكلف بالضريبة، فتقوم هذه العلاقة على اعتبار المكلف مدين بالضريبة و على اعتبار إدارة الضرائب في مركز الدائن بالضريبة لأنها تمثل السلطة العامة، ومنه فإن عبء إثبات وجود الضريبة العقارية و تكليف الممول بها يقع على إدارة الضرائب أخذاً بقاعدة البيئـة على من ادعى.

إن البحث عن الآثار المترتبة على علاقة المديونية بين إدارة الضرائب و المكلف بالضريبة العقارية تعني البحث عن آثار فرض الضريبة العقارية، وهذا يقتضي أولاً التعريف بأطراف علاقة المديونية مع بيان حقوق و التزامات كل طرف ، و البحث في مصير هذه العلاقة و الكيفية التي تقتضي بها، كما يقتضي أيضاً البحث في رفض المكلف لهذه العلاقة في محاولة تهربه و تتصله منها.

منه نتناول الدراسة في هذا الفصل في مبحثين على النحو التالي:

2. 1. 1: علاقة المديونية بين المكلف وإدارة الضرائب.

2. 1. 2: التهرب من الضريبة العقارية.

### 2. 1. 1 : علاقة مديونية بين المكلف وإدارة الضرائب

لم تكن العلاقة بين الإدارة المكلفة بجباية الضريبة العقارية و المكلفين بدفع الضريبة تتمتع بسمعة حسنة على مر العصور وفي مختلف المجتمعات، وذلك راجع لاختلاف نظرة كل طرف إلى الآخر، حيث يرى المكلف بالضريبة أن الإدارة الضريبية تجبي أمواله بالإكراه و القسر دون أن يستفيد من مقابل لذلك، في حين ترى الإدارة الضريبية أن ما تقوم به ما هو إلا تنفيذ لسياسة مالية مقررة قانوناً تهدف إلى تحقيق النفع العام، وهذه السياسة قد تتعارض مع المصلحة الخاصة للمكلف بالضريبة.

إن الإذعان و الخضوع للقانون الضريبي و الامتثال لأحكامه عن طريق قيام الممولين و غيرهم بواجباتهم يعرف باسم الالتزام الضريبي [ 13 . ص 34 ] ، و مما لا شك فيه أن آثار الضريبة العقارية لا تقتصر على مالك العقار أو صاحب حق الانتفاع باعتبارهما مكلفان بالضريبة العقارية وإنما يمتد

ليشمل كل الأطراف المرتبطة بتنفيذ القانون الضريبي كالإدارة الضريبية والغير، فالإدارة الضريبية عليها التزامات محددة قانونا لضمان حقوق المكلفين و الغير ، أما الغير فعليه أن يتعاون مع المكلف والإدارة الضريبية في تطبيق القانون الضريبي.

نعالج هذا المبحث في مطلبين على النحو التالي :

المطلب 1 : المكلف بالضريبة العقارية.

المطلب 2 : تحصيل الضريبة العقارية.

### 2.1.1.1. المكلف بالضريبة العقارية

بما أن العلاقة الضريبية بين إدارة الضرائب والمكلف بالضريبة العقارية تقوم على فكرة المديونية أي دائن ومدين، فالمدين إذا هو المكلف بالضريبة أي الممول الذي يقوم بدفعها إلى الخزينة العامة للدولة، والذي قد يكون إما شخصا طبيعيا أو شخصا معنويا، ويمكن لهذه العلاقة المكونة من طرفين أن يشترك فيها طرفا ثالثا يساعد على إتمامها والذي يمكن أن نسميه بالغير، حيث يكون للدائن إدخال هذا الغير مع المكلف بالضريبة العقارية من أجل تحصيل حقوقه والمتمثلة في الضريبة العقارية.

### 2.1.1.1.1. تحديد المكلف بالضريبة.

إن تعامل الإدارة الضريبية يكون أصلا مع المكلف قانونا بدفع الضريبة الذي له مركز قانوني خاص اتجاه إدارة الضرائب، إلا أنه في بعض الأحيان لا بد من إشراك طرف آخر وهو الذي نسميه بالغير أي لا يكون مكلفا قانونا بالضريبة العقارية وإنما استدعت الضرورة إلى إشراكه قصد ضمان التحصيل الجيد للضريبة.

### 2.1.1.1.1.1. تعريف المكلف بالضريبة العقارية

لم يعرف المشرع الضريبي المكلف بدفع الضريبة العقارية أي الشخص الذي يكون ملزما قانونا بدفعها ، كما أنه لم يحدد بدقة تعريف المكلف بالضريبة على الدخل باعتبار أن الضريبة العقارية هي ضريبة مباشرة على الدخل، حيث نصت المادة 3 - 1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على أن الأشخاص الخاضعة للضريبة هي : (...الأشخاص الذين يوجد موطن تكليفهم في الجزائر). نلاحظ أن هذا التعريف لم يكن تعريفا دقيقا فاكتفى باعتبار الشخص خاضع للضريبة على الدخل متى كان موطن تكليفه بالجزائر.

أمام عدم وجود تعريف تشريعي للمكلف بالضريبة العقارية يتوجب علينا ضرورة البحث في التعريفات الفقهية، ورجوعنا إلى الفقه الضريبي نجد هناك العديد من التعريفات للمكلف بالضريبة فهناك من يعرف المكلف بالضريبة أو الممول على أنه : الشخص الذي يساهم في تمويل الأعباء العامة، وهو الذي حدده المشرع الضريبي كمدین بالضريبة [ 44 . ص 148 ] .

نلاحظ أن هذا التعريف اقتصر على اعتبار أن المكلف هو من حدده المشرع كمدین بالضريبة دون ما يأخذ بعين الاعتبار دخل المكلف ولا ظروفه الشخصية.

ويعرفه البعض الآخر المكلف بالضربي على أنه : كل شخص يحصل على إيراد يزيد على حد الإعفاء المقرر لمقابلة حاجات المعيشة مضاعفاً إليه الخصم المدوح به للأعباء العائلية عند الاقتضاء [ 42 . ص 262 ]، وعرفه آخر على أنه : الشخص المدين بالضريبة الملتزم بأدائها للإدارة الضريبية [ 22 ص . ص 138 ]، نلاحظ أن هذين التعريفين لم يبينا لنا فيما إذا كان المكلف مالك لمصدر الإيراد أم لا كأن يكون مالكا لحق الانتفاع فقط خاصة إذا تعلق الأمر بالضرائب العقارية.

ويعرف البعض المكلف بالضريبة العقارية على أنه: الشخص الذي تربط الضريبة باسمه عن إيراد يحصل عليه من العقار أيا كان [ 61 ص ص 116 – 117 ]، نلاحظ أن هذا التعريف لم يبين بدقة المكلف بالضريبة العقارية بحيث يمكن أن تربط الضريبة باسم المالك ويدفعها المستأجر.

مما سبق يمكن أن نعرف المكلف بالضريبة العقارية على أنه : كل شخص طبيعياً كان أو معنوياً يكلف قانوناً بدفع الضريبة التي يكون مصدرها عقاراً سواء كان مالكا له أو منتفعا به.

من خلال التعريف السابق يمكن تحديد الصفات و الشروط التي يجب توفرها في شخص المكلف بالضريبة العقارية وهي على النحو التالي:

## 2.1.1.1.1.1.1. أن يكون للمكلف شخصية قانونية

المكلف بالضريبة العقارية له شخصية قانونية إما طبيعية مثل الأفراد بغض النظر عن جنسيتهم و موطن إقامتهم وأهليتهم، كما يمكن أن يكون شخصاً اعتبارياً كالشركات بصرف النظر عما إذا كانت تجارية أو مدنية، خاصة أو عامة ذات طبيعة صناعية أو اقتصادية، فالمؤسسات العامة ذات الطبيعة الإدارية تكون معفاة من الضريبة كون أن ميزانيتها غير مستقلة عن ميزانية الدولة،

وبالتالي لا يمكن اعتبارها مكلفة ضريبياً. وفي الغالب يكون التكاليف بالضريبة العقارية موجه إلى شخص واحد لكن في بعض الحالات يمكن أن يوجه التكاليف إلى مجموعة من الأشخاص ، مثل الملاك العقار على الشديوع كحالة الورثة الذين يرثون عقار مكلف ضريبياً، يلزمون بدفع الضريبة بينهم بالتضامن وعلى إدارة الضرائب أن تعود على أي واحد منهم لتحصيل دين الضريبة، ولمن دفع الضريبة حق الرجوع على باقي الورثة كلاً حسب نسبته من العقار، لأن الضريبة تشكل ديناً في ذمة المورث يخصم من أصل الشركة قبل توزيع أنصبة الورثة [ المادة 38 من قانون التسجيل].

## 2.1.1.1.1.1 أن يكون للمكلف علاقة مباشرة بوعاء الضريبة

بما أن وعاء الضريبة العقارية يكون إما العقار في حد ذاته أو الدخل الذي يجنى من استغلال هذا العقار، فيجب أن يكون للمكلف علاقة بالعقار أو الدخل العقاري خلال السنة التي كلف فيها بالضريبة، ويكون له ذلك إذا كان مالكا للعقار أو منتفعا به، وتكون علاقته مباشرة بالعقار في الحالتين.

1 - عندما يكون المكلف مالكا للعقار وهي الحالة الأصلية في التكاليف بالضريبة العقارية، أي يجتمع في يده ملكية الرقبة وحق الانتفاع، فيكون وحده المسؤول عن التكاليف التي تفرض على العقار، وبناء على ذلك تضع إدارة الضرائب التكاليف باسمه، بعد فحص المستندات التي تثبت ملكيته للعقار وفقا لما تراه كافياً لثبوت صفة كمالك بالضريبة العقارية دون أن يؤثر ذلك بصفة قاطعة على ملكية هذا العقار وثبوتها ، لأن الإدارة القائمة بإعداد التكاليف تقوم بتحديد المكلف بأداء الضريبة لتحصيلها منه دون أن تكون جهة فصل في أصل ملكية العقار [ 48 . ص 261 ]، لأن أسباب كسب الملكية العقارية واردة على سبيل الحصر وليس من بينها قيد اسم الشخص في السجلات التي تعدها إدارة الضرائب المنصوص عليها في المادة 285 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، من أجل جباية الضرائب العقارية، فهذا القيد ما هو إلا قرينة قانونية بسيطة يمكن إثبات عكسها.

وعند انتقال الملكية العقارية إلى شخص آخر فإما تنتقل مطهرة من كل الحقوق أو تنتقل مثقلة بها بما فيها حق الخزينة العامة من الضرائب، فالورثة للعقار ملزمون بالتضامن على دفع الضريبة المفروضة على عقار مورثهم مع حقوق التسجيل حتى تنتقل إليهم الملكية غير مثقلة بدين الضريبة ، إن التضامن بين الورثة في دفع الضرائب والرسوم المتعلقة بالعقار يضمن حقوق الخزينة في مواجهة الورثة بحيث يمكنها لتحصل على حقها الرجوع على أحد الورثة غير المعفي من دفع الضرائب والرسوم وعلى هذا الأخير أن يرجع على باقي الورثة كلاً حسب حصته في الميراث بما دفعه إلى الخزينة [ المادة 85 و 86 من قانون التسجيل]، وعدم تصفية الشركة لا يؤثر على الضريبة أو دفعها



حسب قرار المحكمة العليا الصادر بتاريخ 16 جوان 1990 تحت رقم 74573، لأن موضوع الضريبة متعلق بالعقارات وليس بالشخص الذي كلف بها لأول مرة [ 5 . ص 179 ]، كما يكون مالكي المبنى ملكية مشتركة مسؤولين بالتضامن عن دفع الضريبة عن الأجزاء المشتركة في المبنى.

2 - عندما يكون المكلف منتفعا بالعقار وهي الحالة الخاصة التي ينتقل فيها التكاليف من المالك إلى المنتفع، فمستأجر العقار يكون ملزم بالتصريح عن الإيجار الذي دفعه إلى المؤجر حسب ما نصت عليه المادة 285 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وله أن ينوب عن المؤجر في دفع الضريبة العقارية المفروضة على العقار الذي ينتفع به هذا إذا تأخر المؤجر عن دفعها حسب ما بينته المادتين 479 و 480 من القانون المدني ، ويجوز فيما بعد للمستأجر أن يقطع قيمة ما دفعه من ضريبة من بدل الإيجار . أما صاحب حق الانتفاع فيكون مكلف أصلي عن دفع الضريبة المتعلقة بالعقار المنتفع به، فهنا يكون للمكلف علاقة مباشرة بالدخل عندما يحقق فعلا من عقارات التي ينتفع بها .

نرى هنا أنه يستوي في تحصيل الضريبة على الدخل العقاري تحقق هذا الدخل بغض النظر عما إذا كان المكلف حصل عليه بطريق مشروع أو بطريق غير مشروع ، لأن تحصيل الضريبة على الدخل غير المشروع لا يعطي شرعية لاحقة له فمناطق تحصيل الضريبة هو وجود الدخل، دون البحث عن مشروعيتها ، كذلك الحال في تحصيل حقوق التسجيل بالنسبة للعقود المسجلة ثم يتضح أنها تنطوي على عناصر غير مشروعة فالتسجيل هنا لا يمنحها الصفة المشروعة ، ويرجع السبب في ذلك إلى حرص على حفظ حق الحزينة.

### 2.1.1.1.1.3 أن يكلف فعلا بالضريبة

يجب أن يخاطب المكلف بالقانون الضريبي أي يجب ألا يكون معفيا من أداء الضريبة العقارية إعفاء مؤقت أو كلي، لكن لا يكفي أن يكون مخاطبا بالقانون الضريبي بل يجب أكثر من ذلك أن يكلف قانونا بدفع الضريبة، بواسطة جداول تكليف ، هي الكشوف التي يحدد فيها هوية المكلف وعاء الضريبة و مقدارها ، كما يحدد تاريخ إدراجها في التحصيل والإنذارات التي توجه للمكلف [المادة 183 من قانون المالية لسنة 2002 والمتضمن قانون الإجراءات الجبائية ] ، تعدها إدارة الضرائب، فالقانون الضريبي يخاطب المكلف بالضريبة على أنه المدين بها و الملتزم بأدائها بموجب القانون الضريبي وقرار الإدارة الذي يحدد مقدار ما هو مدين به، ويخاطب أيضا الغير عندما تستدعي الضرورة تدخل هذا الغير لضمان تحصيل الضريبة ، مثل ما هو عليه الحال في تحصيل رسوم التسجيل من قبل الموثق بالنسبة للعقود التي تم إبرامها أمامه. [المادة 82 من قانون التسجيل].

## 2.1.1.1.1.2 المركز القانوني للمكلف بالضريبة العقارية

نقصد بالمركز القانوني للمكلف بالضريبة العقارية الحقوق التي يخولها إياه القانون والالتزامات التي يفرضها عليه [60 ص 10]، فينشأ للمكلف بالضريبة العقارية مركزاً قانونياً تجاه إدارة الضرائب بنشأة الالتزام الضريبي، وينشأ هذا الأخير في ذمة المكلف بتحقق الواقعة المنشئة للضريبة [44 ص 168]، ويؤول المركز القانوني بانقضاء الالتزام الضريبي.

## 2.1.1.1.1.2 عناصر المركز القانوني للمكلف

تتمثل عناصر المركز القانوني للمكلف بالضريبة العقارية في الحقوق والالتزامات التي يحددها القانون الضريبي، فمن أهم حقوق المكلف اتجاه إدارة الضرائب نذكر حقه في أن توفر له الضمانات في عدم العدول عن تقديرها للضريبة بالزيادة، حقه في حفظ أسرارها، حقه في الاستعانة بمحاسبين وخبراء لمتابعة و مراقبة تقديرات الإدارة وحقه في الطعن في قرارات الإدارة.

أما التزامات المكلف بالضريبة العقارية اتجاه إدارة الضرائب فمن أهمها أن ذكر تقديم التصريحات والتوضيحات الضرورية التي تطلبها الإدارة، كما يلتزم المكلف بحسن النية في تعامله مع إدارة الضرائب، وستعرض لحقوق التزامات المكلف بالضريبة العقارية بالتفصيل في الفرع الموالي.

## 2.1.1.1.2 طبيعة المركز القانوني للمكلف بالضريبة العقارية

لقد انقسم الفقه المالي في تحديد طبيعة المركز القانوني للمكلف بالضريبة إلى رأيين، الأول يرى بأن مركز المكلف هو مركز تعاقدية، أما الرأي الثاني فيرى أن مركز المكلف بالضريبة هو مركز عام أو موضوعي [60 ص 11 - 12]، ونبرز الرأيين على النحو التالي :

## 2.1.1.1.2 المركز المكلف هو مركز تعاقدية

يرى جاندب من الفقه أن تقدير وعاء الضريبة يتم بناء على اتفاق بين المكلف والإدارة الضريبة، واستندوا في ذلك إلى أن التشريع الضريبي يسمح بالمناقشات بين المكلف وإدارة الضرائب حول عناصر التقدير والغاية من ذلك هو إيجاد اتفاق يحقق مصلحة الطرفين في تحديد قيمة الضريبة، والتقدير هنا يكون حقيقي عكس التقدير الجزافي الذي يكون بطريقة آلية استناداً على أسس موضوعية [64 ص 71 - 73].

## 2.1.1.1.2 . مركز المكلف هو مركز موضوعي

يرى جاذب من الفقه وهو الرأي السائد فقها والشائع في التطبيقات القضائية [60 . ص ص 14 – 15] أن حقوق المكلف والتزاماته يحددها القانون الضريبي وقانون المالية السنوي الذي يرخص للخزينة العامة تحصيل الضريبة وفقا لأحكام القانون الضريبي، وتحدد أيضا بالقرارات التي تصدر من الإدارة الضريبية تنفيذا له، ولا تستمد هذه الحقوق والالتزامات من اتفاق الإدارة مع المكلف.

إن القول بأن مركز المكلف هو مركز موضوعي أي أن حقوقه والتزاماته يحددها القانون لا يعني أن المكلفين بالضريبة يتساوون في المراكز بحكم أنهم متساوون أمام القانون، وإنما لكل مكلف ذاتية وخصوصية تميزه على باقي المكلفين من حيث العقارات التي يمتلكها والدخل الذي يجنيه منها والتكاليف التي يتحملها والأعباء العائلية.

## 2.1.1.1.2 . حقوق والتزامات المكلف بالضريبة العقارية

لقد أولى المشرع الضريبي المكلف بالضريبة العقارية بالاهتمام أمن له حقوقه بمجموعة من النصوص القانونية التي تحميه في مواجهة إدارة الضرائب، كما شرع في المقابل نصوص أخرى تلزمه على أن يحترم حقوق الإدارة الضريبية عليه، ومنه نعالج هذا الفرع في نقطتين على النحو التالي :

1: حقوق المكلف بالضريبة العقارية.

2 : التزامات المكلف بالضريبة العقارية

## 2.1.1.1.2 . حقوق المكلف بالضريبة العقارية

إن وضع ومركز المكلف بالضريبة العقارية المدان بقيمتها أمام إدارة الضرائب التي تستعمل ما يتاح لها من صلاحيات وسلطات، يكون وضعاً ومركزاً ضعيفاً فقد يكون عرضة لتجاوزات الإدارة في كثير من الحالات، من أجل ذلك وضع المشرع الجزائري على غرار التشريعات المقارنة، لقد صاغت العديد من الدول حقوق المكلفين بالضريبة والتزاماتهم في موائيق سمية بموائيق الممولين أو بإعلان الممولين [ 13 . ص 78] ضمانات تحفظ حقوق المكلفين بالضريبة أمام نشاط الإدارة، أول هذه الضمانات هي المشروعية الضريبية التي تعني الخضوع إلى القانون [51 . ص ص 49 – 51] أي لا تكلف الدولة أحدا بالضريبة إلى بموجب القانون ولا تقرر الإدارة فرض الضريبة إلا بما يتوافق مع

القانون ، وقد تضمن الدستور النص على الحق في الشرعية الضريبية حيث لا ضريبة ولا رسم إلا بموجب قانون و الحق في عدم تطبيق القانون الضريبي بأثر رجعي على الماضي.

إن القانون الضريبي عادة لا يتضمن كافة التفاصيل اللازمة لفرض الضريبة، وإنما يترك مجالاً لإدارة الضرائب في إصدار اللوائح و القرارات التي تتكفل بتفصيل وتفسير ما ورد في القانون وتوضيح عملية تطبيقه [13 . ص 77]، وبما أن إدارة الضرائب هي الدائنة بالضريبة العقارية وحتى لا تتجاوز الحدود التي رسمها لها القانون وعملاً بتوفير ضمانات للمكلفين، يقع عليها الالتزام باحترام حقوقهم المتعددة والتي يمكن إجمالها فيما يلي:

- الحق في المعلومات
- الحق في التظلم واللجوء إلى القضاء.
- الحق في الخصوصية.

#### 2.1.1.1.1.2 . الحق في المعلومات

كان حق الإطلاع منظم في القسم الثامن من الباب الأول من الجزء الرابع من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة من المواد 309 إلى 316 ، ثم ألغية بموجب المادة 200 من قانون المالية لسنة 2002 ، لتنتقل أحكام حق الإطلاع إلى قانون الإجراءات الجبائية .

لا يمكن مطالبة المكلف بالضريبة العقارية دون أن يكون لديه العلم الكافي بالتكليف المفروض عليه، لذا يتوجب على إدارة الضرائب تمكينه من المعلومات التي تحدد له التزامه وأن تعلمه بالضريبة المفروضة عليها وتعينها تعييناً ينفي الجهالة بها، فتعلمه بوعاء الضريبة وبمقدارها ومكان وزمان الوفاء بقيمتها إلى الخزينة العامة للدولة، كل ذلك من أجل تمكين المكلف من تقديم اعتراضاته وحقه في التظلم من جهة، ومن جهة أخرى حتى لا تكون قرارات الإدارة معرضة لشكاوي المكلفين ثم عرضها للنزاع أمام القضاء .

لقد قضت المحكمة العليا في العديد من القضايا بعدم صحة التكاليف الضريبية التي لم يبلغ بها المكلف ، منها القرار رقم 36095 المؤرخ في 14 أفريل 1984 القاضي بوجود تسويق التحصيل الجبري بتنبه يبلغ للمكلف، والقرار رقم 37231 الصادر بتاريخ 26 جانفي 1985 القاضي بوجود تبليغ المدين بأساس تقدير الضريبة بواسطة كشف مفصل [ 5 . ص ص 167 – 168 ] ، فقد أُلزم

قانون الإجراءات الجبائية بموجب المادة 45 منه] المادة 45 من قانون الإجراءات الجبائية وهي المادة 45 من قانون المالية لسنة 2002] الإدارة الضريبية بمراسلة المكلف بالضريبة الخاضع للتقدير الإداري على الربح غير التجاري وتبليغه بالربح الخاضع للضريبة وله حق خلال 30 يوم من تاريخ استلامه التبليغ أن يقبل بتقدير الإدارة أو إبداء ملاحظاته واعتراضاته.

تكريسا لحق المكلف بالضريبة العقارية في المعلومات تضع الدول عدة وسائل ومن أهمها في الجزائر الدلائل الضريبية التي تحين كل سنة حتى تتوافق مع أحدث التعديلات التي تأتي بها قوانين المالية، كذلك المطويات التي توزع مجانا على مستوى كل مفتشيات الضرائب المباشرة، كذلك الصفحات الإعلامية بشبكة الانترنت والخطوط الهاتفية المباشرة، بالإضافة إلى المراسلات وخطابات التي توجهها الإدارة الضريبية إلى المكلفين، كل ذلك سعيا منها إلى توفير العلم الكافي لدى المكلف بما هو ملزم بأدائه من تكاليف ضريبية.

### 2.1.1.1.1.2 . الحق في التظلم و اللجوء على القضاء.

من أهم الحقوق التي يضمنها القانون للمكلف بالضريبة العقارية حقه في التظلم والاعتراض من القرارات التي تصدرها إدارة الضرائب في حقه أمام الجهة المصدرة للقرار ممثلة في المدير الولائي للضرائب، حيث منح القانون مدة شهر من استلام المكلف القرار الذي يتظلم فيه سواء تعلق الأمر بتقدير قيمة الضريبة أو وعائها أو الإعفاء منها، كما من حقه إذا لم يرضيه رد الإدارة على تظلمه أو سكوتها عن الرد أن يرفع دعوى أمام المحكمة الإدارية المختصة.

### 2.1.1.1.1.2 . الحق في الخصوصية

تلتزم إدارة الضرائب اتجاه المكلفين بالضريبة بحفظ أسرارهم، حيث يكون موظفي الإدارة الضريبة ملزمين بالسرية المهنية في أعمالهم ولا يمكنه استعمال المعلومات المتعلقة بالمكلف لأي غرض كان سوى الغرض المحدد الذي بسببه تمكنوا من معرفة هذه المعلومات [44 . ص 162]، فقد ألزم القانون المكلفين تمكين إدارة الضرائب من الإطلاع على المعلومات التي تطلبها كما ألزم الغير ، المقصود بالغير حسب ما ورد في قانون الإجراءات الجبائية كل شخص يمكن أن تكون لديه معلومات تفيد إدارة الضرائب مثل الموثقين ، المحضرين القضائيين وكتاب الضبط والإدارات المركزية و المحلية ولا يستثنى من عملية الإطلاع سوى الوصايا واليهات المعدة من قبل الموصين وهم لا يزالون على قيد الحياة [ المادة 88 من قانون الإجراءات الجبائية ] تمكين الإدارة من هذا الحق ، في المقابل ألزم القانون على إدارة الضرائب بعد حصولها على هذه المعلومات أن تحفظ السر المهني وتراعي المكلف

في الخصوصية ، ويتعرض كل شخص يخالف ذلك حسب المادة 105 من قانون الإجراءات الجبائية إلى العقوبات التي قررتها المادة 301 من قانون العقوبات، على أنه لا يحتج بالسر المنهي أمام الأعمال التي يقوم بها مجلس المحاسبة أو اللجنة الولائية أو اللجنة المركزية وأمام الإدارات المالية للدول التي تربطها بالجزائر اتفاقية مشتركة.

### 2.1.1.1.2 . التزامات المكلف بالضريبة العقارية

تفرض التشريعات الضريبة على المكلفين بالضريبة التزامات محددة يتوجب عليهم الوفاء بها وذلك من أجل تحقيق الهدف الأساسي للقانون الضريبي وهو تحصيل الضريبة في المواعيد المقررة لها، ومما لا شك فيه أن المكلف بالضريبة العقارية يخضع لمثل هذه الالتزامات التي يفرضها عليه القانون و التي يمكن إجمالها عموما في التزامين أساسيين على النحو التالي:

- الالتزام بتقديم التصريح .

- الالتزام بالوفاء .

### 2.1.1.1.2 . الالتزام بتقديم التصريح

يعتبر الالتزام بتقديم تصريح بالنسبة للمكلف بالضريبة العقارية التزاما إداريا، ويصدق عليه البعض بالإقرار الضريبي، ويعرفه على أنه : أول عمل أساسي يقرب بواسطته المكلف أو يسلم بالدخول في مجال تطبيق الضريبة ويتعهد بذلك بأن يجري مع الإدارة الضريبة حوارا من شأنه أن يسد محلهما بأن تعدد على أساس من الصحة والدقة مبلغ الضريبة الواجب دفعه [44 . ص 170].

لقد تضمنت النصوص القانونية المنضمة للجباية العقارية في أكثر من موضع النص على إلزامية تقديم تصريح إلى إدارة الضرائب من قبل المكلف، أو من يمثله قانونا ونورد منها ما يلي

### 2.1.1.1.2 . 1 . التصريح وفق قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

نصت المادة 44 [المادة 44 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ألغية بموجب المادة 9 من قانون المالية 1996 ثم أسدت بموجب المادة 7 من قانون المالية لسنة 1999 ] من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على إلزام المكلفين الذين يحصلون على مداخيل عقارية تقديم تصريح إلى مفتش الضرائب لمكان تواجد العقار، كما ألزمت المادة 80 من نفس القانون على المكلفين

الذين حققوا فوائض في القيمة العقارية عن العقارات المتنازل عنها أن يقدموا تصريحا إلى مفتش الضرائب الذي يقع اختصاصه في مكان تواجد العقار خلال 30 يوما التي تلي تاريخ إبرام العقد، وتخضع لإجراءات التصريح بالأمالك العقارية المبنية وغير المبنية والحقوق العينية العقارية [ المادة 276 - 1 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة المعدلة بموجب المادة 15 من القانون رقم 05-16 المؤرخ في 31 ديسمبر 2005 المتضمن قانون المالية لسنة 2006] و المداخل الناتجة عن العقارات، كذلك المادة 285 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة تلزم على مالكي العقارات والمستأجرين الأساسيين تقديم تصريحات إلى مفتش الضرائب يتضد من هوية شغل العقار و المساحة المشغولة و المساحة الشاغرة ومبالغ الإيجار و التكاليف المدفوعة خلال السنة السابقة لسنة فرض الضريبة.

إن غياب الملتزم بالتصريح عن مكان التصريح لا يعفيه من القيام بواجب التصريح، بل يجب عليه أن يعين شخصا يذوب عنه قانونا في تقديم التصريح، حيث ألزمت المادة 80 فقرة 2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المكلف بدفع الضريبة على فوائض القيمة الناتجة عن التنازلات العقارية ، أن يعين نائبا له في الحالة التي لا يكون للمكلف موطن بالجزائر.

#### 2.1.1.1.2 - التصريح وفق قانون التسجيل

ألزمت المادة 55 من قانون التسجيل أطراف العقود المقدمة للتسجيل أن يصرحوا بالقيم الحقيقية للأشياء محل العقد في جميع الحالات التي يكون فيها تقدير الرسم حسب تصريح الأطراف، كما ألزمت المادة 171 من القانون التسجيل على الورثة و الموصى لهم أن يقدموا تصريحا مفصلا عن مال الشركة ويجب أن تعين العقارات التي توجد في دائرة اختصاص آخر غير المكتب الذي قدم فيه التصريح تعيين شاملا ، ويكون مفصلا في المكتب الذي يوجد بدائرة اختصاصه العقار.

#### 2.1.1.1.2 - التصريح وفق قانون الإجراءات الضريبية

نصت المادة 44 من قانون الإجراءات الضريبية على أن المكلفين الخاضعين لنظام التقدير الإداري ملزمين بتقديم تصريح عن نشاطاتهم و الدخل الذي يحصلون عليه إلى مفتش الضرائب، وزيادة على ذلك يلتزمون بمسك الدفاتر اليومية التي تثبت العمليات التي يقومون بها.

إن للتصريح مزايا عديدة من أهمها التسهيل من عمل إدارة الضرائب في جمع المعلومات المتعلقة بالضريبة العقارية، فالمكلف بالضريبة هو الشخص الوحيد الذي يعرف جيدا مقدار دخله

والعقارات المكونة لجزء من ذمته المالية ، كما أنه هو الوحيد الذي يستطيع أن يعلن حقيقة العناصر الخاضعة للضريبة [44 . ص 171].

لهذا جاءت النصوص التشريعية لتؤكد على أن الالتزام بالتصريح يقع على المكلف بالضريبة العقارية، وإدارة الضرائب لا تقبل التصريحات إلا إذا كانت صحيحة، و يجب أن تكون مقدمة في المواعيد المحددة وأمام الجهة المختصة، فيترتب على الامتناع عن التصريح أو تقديم تصريحات مخالفة للواقع قصد التهرب من الضريبة عقوبات جزائية بداية من الغرامات المالية إلى السجن المؤقت، فكل من حاول التملص من دفع الضريبة باستعمال طرق تدليسية يخضع للعقوبات المقررة في المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة [المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة ، المعدلة بموجب المادة 28 من قانون المالية لسنة 2003] ، وتندرج شدة العقوبة حسب تدرج قيمة الضريبة.

#### 2.1.1.1.2 - جزاء عدم التصريح أو التصريح الناقص

إن تأخر المكلف بالضريبة العقارية عن تقديم تصريح عن دخله من الريوع العقارية في الوقت المحدد قانونا أو عدم القيام بالتصريح يتعرض إلى فرض الضريبة تلقائيا، حسب نص المادة 192 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة [عدلت بموجب المادة 9 من قانون المالية لسنة 2000 ، والمادة 38 من قانون المالية لسنة 2001 ، والمادة 22 من قانون المالية لسنة 2003] ، ففي حالة عدم التصريح تفرض الضريبة على المكلف تلقائيا بزيادة تقدر بـ 25 % من المبلغ المقدر كضريبة، و في حالة تأخر المكلف عن تقديم التصريح تفرض عليه الضريبة تلقائيا بزيادة 10 % إذا لم تتعدى مدة التأخر شهرا واحدا و بزيادة 20% إذا كانت مدة التأخر عن تقديم التصريح تفوق الشهر [المادة 322 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المعدلة بموجب المادة 29 من قانون المالية لسنة 1996 والمادة 13 من قانون المالية لسنة 2001].

أما عن التصريح الناقص فقد نظمه المشرع بالمادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة [معدلة بموجب المادة 17 من قانون المالية لسنة 1996 و المادة 10 من قانون المالية لسنة 2000 و المادة 6 من قانون المالية لسنة 2002] ، فإذا قدم المكلف بالضريبة العقارية تصريحا ناقصا أو مخالف للواقع فإنه يتعرض إلى زيادة تحسب على أساس المبلغ أو الحقوق التي تتصل من دفعها بسبب تصريحه الناقص فحددت المادة 193 السابقة الذكر هذه الزيادات على النحو التالي :



- 10 % إذا كانت الحقوق التي تملص منها تساوي أو تقل عن 50.000 د.ج.
- 15% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها ما بين 50.000 و 200.000 د.ج.
- 25% إذا كان المبلغ المتملص منه يفوق 200.000 د.ج.

أما إذا كانت التصريحات تتضمن وثائق مزورة أو القيام عمدا بنسيان بيانات جوهرية أو تقديمها مخالفة للواقع ، أو قيام المكلف بالضريبة العقارية بتدبير عدم إمكانية الدفع أو وضع عوائق من شأنها أن تحول دون تحصيل الضريبة أو الرسم العقاري المدين به، في هذه الحالات تطبق زيادة قدرها 100 % إذا كان مقدار الحقوق المتملص منها تقل عن خمسة ملايين دينار جزائري أما إذا كانت الحقوق المتهرب من دفعها تفوق الخمسة ملايين فإن نسبة الزيادة تقدر بـ 200% ، و تعد أهم حالات الغش تلك التي حددها المشرع الضريبي بموجب بنص المادة 193 - 2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

#### 2.1.1.1.2. الالتزام بالوفاء

إن الالتزام بالوفاء أي بدفع الضريبة هو التزام جوهرية في الضريبة العقارية، فالأصل أن محل الالتزام في الضريبة العقارية بالنسبة للمكلف هو الوفاء بقيمة الضريبة المفروضة عليه نقدا في الوقت والمكان المحددين في القانون، فقبلاً ذمة المدين من دين الضريبة عن طريق الوفاء، الذي يتم من قبل المكلف أو من يمثله قانوناً [42 ص 295].

#### 2.1.1.1.2. نشأة الالتزام بدفع الضريبة العقارية

إن البحث عن نشأة الالتزام بدفع الضريبة العقارية لا يعني البحث عن المدة التي تحسب فيها أو المجال الزمني الذي تطبق فيه الضريبة ، لأن حساب الضريبة يكون من أول يوم من السنة المالية التي يكلف فيها الممول بدفع الضريبة إلى آخر يوم من السنة ، وذلك بموجب النصوص القانونية التي تنظمها، أما فيما يخص فرض الضريبة العقارية لا نجد نصا خاص بها يحدد تاريخ فرضها، وفي هذه الحالة يطبق النص العام الذي يسري على جميع الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وهو المادة 354 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة [المادة 354 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة عدلت بموجب المادة 31 من قانون المالية لسنة 1996 و بموجب المادة 30 من قانون المالية لسنة 2003 ] التي تنص بأن تفرض الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة في اليوم الأول من الشهر الثالث الموالي للشهر الذي يدرج فيه الجدول للتحصيل.

إن تطبيق الضرائب العقارية في حقيقة الأمر مرتبط بقانون المالية السنوي الذي يرخص بجبايتها خلال السنة المدنية التي يتعلق بها قانون المالية، أي من أول جانفي إلى 31 ديسمبر من نفس السنة، وعليه يكون المالك الذي شكل العقار الذي يملكه وعاء للضريبة العقارية ملتزما بدفع الضريبة المفروضة عليه و المحسوبة خلال السنة، أما تاريخ دفعها فلا يكون بداية من أول يوم من السنة المالية وذلك لعدة أسباب [ 44 . ص 312 ] منها منح المكلف أجلا للتصريح بممتلكاته العقارية ودخله العقاري من جهة، ومن جهة أخرى منح أجلا لإدارة الضرائب المباشرة من أجل التحقق من تصريحات المكلف و تقدير الضريبة الواجب دفعها على أساس هذه التصريحات أو تقديرها جزافا في حالة عدم وجود معلومات كافية يتم على أساسها التقدير الحقيقي للضريبة، لهذا نصت المادة 354 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على أن تفرض الضرائب المباشرة بداية من أول يوم من الشهر الثالث الموالي للشهر الذي يدرج فيه الجدول للتحصيل.

أما فيما يتعلق بحقوق التسجيل باعتبار أنها حقوق لخزينة الدولة تفرض على تسجيل العقود الموثقة وما يأخذ حكمها في التسجيل كالقرارات القضائية ، فهي متعلقة بواقعة قانونية إذا وجدت وجب التسجيل وإذا انعدمت لا يفرض أي تكليف مالي، ونظمت آجال تسجيل العقود والتصريحات في قانون التسجيل المواد من 58 إلى 74، وعليه فرسوم تسجيل العقود الموثقة الخاصة بنقل الملكية العقارية أو حقوق الانتفاع أو العقود المتضمن قسمة أو مبادلة عقارية تطبق إذا وجدت هذه العقود وتسري في شأنها أحكام المادة 58 من قانون التسجيل التي تلزم أن تسجل العقود في أجل شهر من تاريخ انعقادها كأصل عام ، لكن هذا الأصل ليس مطلق بل ترد عليه استثناءات فيما يتعلق بتسجيل الوصايا و الحصص في الميراث، وهي على النحو التالي :

- فيما يتعلق بالوصاية ألزمت المادة 64 من قانون التسجيل أن تسجيل الوصاية المودعة لدى الموثقين أو التي يستلمونها خلال ثلاثة أشهر من تاريخ وفاة الموصي.

- فيما يتعلق بتسجيل تصريحات الورثة والموصى لهم التي يجب تقديمها على الأموال التي انتقلت إليهم حدد بسنة واحدة بداية من تاريخ الوفاة [المادة 65 من قانون التسجيل المعدلة بموجب المادة 65 من قانون المالية لسنة 1979 ]، فيما يخص الأموال التي يحوزونها، أما الأموال التي لم تكن في حوزتهم فأجل السنة يحسب من تاريخ أول يوم للحيازة.

إن حساب الأجل الذي يجب خلاله دفع الرسم لا يأخذ فيه بعين الاعتبار يوم تاريخ العقد أو اليوم الذي تفتح فيه الشركة، أي تسير المواعيد المذكورة سابقا من يوم تاريخ العقد أو اليوم الذي يكون تاريخا لفتح الشركة ، وإذا صادف آخر يوم للأجل يوم عطلة يمدد الأجل على يوم العمل الذي يليه [المادة 72 و 74 من قانون التسجيل].

## 2.1.1.1.2 - جزاء التأخر في دفع الضريبة العقارية

لم يفرد المشرع الضريبي جزاءات خاصة عن التأخر في دفع الضرائب العقارية، وعليه تخضع لأحكام القواعد العامة في فرض الجزاءات عن التأخر في دفع الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة التي حددتها المادة 402-1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة [المادة 402 معدلة بموجب المادة 38 من قانون المالية لسنة 1996 و المادة 26 من قانون المالية لسنة 1999 و المادة 18 من قانون المالية لسنة 2000 و المادة 200 من قانون المالية لسنة 2002 و المادة 34 من قانون المالية لسنة 2003]، وهي تطبيق عقوبات و غرامات و غرامات تهديدية .

لم يستقر المشرع الضريبي عذد وصفه للجزاء المالي المترتب على التأخر في دفع الضريبة على مصطلح واحد ، فتارة يصف الجزاء بالوصف العام عقوبة ، وتارة يصفه بالغرامة و تارة أخرى يصفه بالغرامة التهديدية، بل أكثر من ذلك وصفه في المادة 402 - 3 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بالتعويض، ويفهم أنه تعويض من المكلف لإدارة الضرائب لكن السؤال المطروح أن التعويض يكون إما لجبر الضرر أو لتعويض ما فات من كسب أو ما لحق من خسارة فما هو الضرر الذي لحق الإدارة من جراء التأخر في دفع المكلف لالتزاماته، وإن سلما فعلا بوجود الضرر فإن تقديره لقيمة التعويض ينبغي أن تجبر الضرر، إلا أن المشرع قدر قيمة التعويض مسبقا وهذا الأمر ليس سليم لأن الضرر محتمل و لم يحدث بعد فكيف يمكن تقدير قيمته مسبقا، وعليه حسب رأينا أنه ليس من السليم وصف التكاليف المالية المدفوعة بسبب التأخر على أنها تعويض، وإنما هي غرامات مالية توقعها إدارة الضرائب وفق القانون على المكلف الذي يتأخر عن الدفع وهذا حماية لحقوق الخزينة.

وباستثناء ما يتعلق بالتأخر في دفع رسوم التسجيل التي نظمها المشرع في قانون التسجيل ، وعليه نتناول هذه الجزاءات على النحو التالي:

- الجزاءات التي تشترك فيها الضريبة العقارية مع باقي الضرائب

لقد حدد المشرع جزاءات التأخر في دفع الضريبة بالمادة 402 - 1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، معتمدة على مدة التأخر أو معيار الزمن لتحديد الجزاءات وهي على النحو التالي:

- عقوبة بنسبة 10% من قيمة الضريبة عندما يتم الدفع بعد أجل 15 يوم من تاريخ الاستحقاق، فالمكلف ملزم بدفع الضريبة خلال 15 يوما من تاريخ أجل الدفع حتى لا يتعرض إلى جزاء التأخر .

- غرامة بنسبة 3% من قيمة الضريبة عن كل شهر تأخير أو جزء منه دون أن تتجاوز هذه الغرامات مجموعة مع 10% الخاصة بالتأخر في الدفع بعد 15 يوما بنسبة 25%.  
- غرامة تهديدية بنسبة 1% من قيمة الضريبة عن كل شهر أو جزء من شهر عندما يتم الدفع بعد السنة التي تلي سنة فرض الضريبة إلى غاية سقف حددت نسبته بـ 40% حسب المادة 18 من قانون المالية لسنة 2000.

- الجزاءات المتعلقة بالتأخر في دفع رسوم التسجيل

حددها المشرع بالمادة 93 من قانون التسجيل [المادة 93 من قانون التسجيل معدلة بموجب المادة 22 من قانون المالية لسنة 2000]، وهي غرامة مالية وإلزام مالي ، نلاحظ أن المشرع في المادة 93 من قانون التسجيل لم يستقر على مصطلح واحد يعرف به جزاء التأخر في دفع الرسم ، فمرة يصطلح عليه مصطلح الغرامة ومرة أخرى يصطلح عليه مصطلح الإلزام المالي وهي على النحو التالي:

- غرامة بنسبة 10% من قيمة الرسم إذا كانت مدة التأخر ما بين يوم واحد و ثلاثين يوما أي إذا تم دفع الرسم خلال ثلاثين يوما التالية لميعاد الدفع .

- إلزام مالي بنسبة 3% من قيمة الرسم عن كل شهر أو جزء من شهر دون أن يتعدى مجموع الالتزام المالي و الغرامة نسبة 25% من قيمة الرسم.

إن الجزاءات المنصوص عنها في المادة 402 - 1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة و المادة 93 من قانون التسجيل متطابقة إلى حد ما ، ما عدى جزاء حالة التأخر أكثر من سنة

المنظمة بالمادة 402 -1، المتمثل في غرامة قدرها 1% من قيمة الضريبة عن كل شهر أو جزء من شهر غير مشار إليه في المادة 93، وهذا يجعلنا نتساءل فيما إن كان بالإمكان تطبيق هذا الجزاء على التأخر في دفع رسوم التسجيل أكثر من سنة أم لا؟ إلا أن هذا التساؤل يمكن أن نجيب عنه، حيث أن المادة 93 من قانون التسجيل تطبق على رسوم التسجيل بشكل خاص فقط، أما المادة 402 -1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة فتسري بشكل عام على الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، والقاعدة الفقهية تقضي بأن الخاص يقيد العام من جهة، ومن جهة أخرى مبدأ التشريع الضريبي و التشريع الجنائي يقتضيان عدم تطبيق أي ضريبة أو عقوبة إلا بنص قانوني، في هذه الحالة لا يمكن تمديد الجزاء المذكور في المادة 402 - من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة إلى حالة التأخر في دفع رسوم التسجيل أكثر من سنة والذي سكتت عنه المادة 93 من قانون التسجيل.

إن دراستنا لثلاثة زمام بتقديم التصاريح من قبل المكلف والتزام بأداء الضريبة في المواعيد المدددة، لا يعني أن المكلف بالضريبة العقارية ملتزم بهذين الالتزامين فقط، بل أن التزاماته تجاه إدارة الضرائب عديدة ولم نركز عليها لأننا نعتبرها أنها بديهية لا تحتاج إلى تفصيل كالتزام المكلف بالتعاون مع الإدارة والالتزام بالأمانة أي أن يكون صادقاً فيما يقدمه من معلومات إلى إدارة الضرائب، والتزامه في بعض الحالات بمسك دفاتر الحسابات ودفاتر اليومية، كل هذه الالتزامات من قبل المكلف تسهل على إدارة الضرائب تقدير الضريبة العقارية تقديراً حقيقياً وربطها بالمكلف في المرحلة الأولى، لتأتي المرحلة الثانية وهي مرحلة التحصيل التي نتناولها في المطلب الموالي.

## 2.1.1.2. تحصيل الضريبة العقارية

بعد أن تنتهي إدارة الضرائب من عملية تقدير وحساب الضريبة العقارية تقوم بتحصيلها أي جباية الضريبة وفقاً للطرق المعتمدة في تحصيل مستحقات الدولة من ضرائب ورسوم، مع مراعاة الإجراءات الخاصة بالضرائب والرسوم العقارية، وتفادياً لأي طارئ يكون من شأنه الحيلولة دون تحصيل الضريبة وضع المشرع ضمانات لصالح الخزينة العامة من أجل تحصيل الضريبة العقارية عند عدم الوفاء بها إرادياً أو تجنبه لأدائها.

وعليه نعالج هذا المطلب في فرعين على النحو التالي :

الفرع 1: طرق تحصيل الضريبة العقارية.

الفرع 2: ضمانات تحصيل الضريبة العقارية.

## 2.1.1.1 طرق تحصيل الضريبة العقارية

المقصود بتحصيل الضريبة قيام إدارة الضرائب بقبض قيمة الضريبة المدفوعة على مستوى صناديق القبض الموجودة في مفتشيات الضرائب، فالتحصيل هو حق من حقوق الخزينة العامة للدولة ممثلة في إدارة الضرائب، يقابل هذا الحق التزام المكلف بالدفع، وعليه إذا قام المكلف بالدفع يكون قد ساهم في عملية التحصيل، أما إذا تقاعس ولم يقوم بالدفع فإن عملية التحصيل تكون عن طريق التنفيذ على أمواله بطريق الحجز والبيع الجبري .

بعد أن يقوم المكلف بالضريبة العقارية بالتصريح عن العقارات التي يمتلكها أو عن الدخل الذي يجنيه من العقارات، تقوم ببناء على ذلك إدارة الضرائب بتكليف المصروح بدفع الضريبة المقدرة ببناء على التصريح، ثم تجبي الضريبة وفقا لإجراءات خاصة بالتحصيل [ 129 . ص 538 ] على مراحل بداية من تاريخ استحقاقها إلى دفعها أمام الجهة المكلفة بتحصيلها، فيكون التحصيل عاديا في حالة الدفع الإرادي من قبل المكلف أو الغير سواء كان الوفاء دفعة واحدة أو على شكل أقساط، كما قد يكون التحصيل بطريق التنفيذ الجبري في حالة عدم التزام المكلف بالدفع، وقد يحدث وأن تسقط الضريبة العقارية بالتقادم إذا لم يتم تحصيلها بعد مدة من تاريخ استحقاقها.

وعليه يمكن دراسة طرق تحصيل الضريبة العقارية على النحو التالي:

- التحصيل العادي.

- التحصيل عن طريق التنفيذ الجبري.

- تقادم الضريبة العقارية.

## 2.1.1.2 . التحصيل العادي

نعني بالتحصيل العادي للضريبة أن يتم دفعها من قبل المكلف أو من يمثله قانونا أو الغير و أن يكون الدفع إراديا وطوعيا دون تدخل موظفي إدارة الضرائب دون أن تتخذ ضده إجراءات إجباره على دفع الضريبة [ 13 . ص 210 ] ، كالجوء إلى طريق التنفيذ الجبري، فتؤدى الضرائب والرسوم العقارية لدى صندوق القابض القائم على جدول الضرائب، وفق الطرق و الوسائل المرخص بها في ظل التشريع الجبائي [ المادة 370 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة] بطريق التحصيل العادي والهادئ الذي يشارك فيه المكلف بإرادته ويتخذ دفع الضريبة في هذه الحالة صورتين الأولى يكون فيها دفع قيمة الضريبة كاملا ، والصورة الثانية هي أن تدفع الضريبة العقارية في شكل دفعات وأقساط.

## 2.1.1.1.2 وسائل دفع الضريبة العقارية

لقد حدد المشرع الجزائري في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة الوسيلة التي تسدد بها قيمة الضريبة المباشرة و هي النقود إلا أنه لم يجعل من النقود الوسيلة الوحيدة للدفع ، بحيث عمل المشرع على تسهيل عملية الدفع، ورخص للمكلف أن يدفع قيمة الضريبة المفروضة عليه بالوسائل التي يسمح بها القانون، لكن المشرع الضريبي لم يبين لنا الوسائل المرخص بها، مما يجعلنا نبحث عنها في التشريع بصفة عامة، و التي يمكن حصرها في وسيلتين الأولى تتمثل في السداد بموجب حوالات بريدية أو حوالات الخزينة ، و الثانية في السداد بشيكات، وعليه فإن وسائل دفع الضريبة تكون على النحو التالي :

- السداد النقدي.

- السداد بموجب حوالات.

- السداد بشيكات.

## 2.1.1.1.2 السداد النقدي للضريبة العقارية

إن السداد الغالب والسائد هو السداد النقدي لأن الأصل في الضريبة أنها فريضة نقدية باعتبار أن الضريبة العينية أي التي تدفع عينا لم تعد تعمل بها التشريعات الحديثة [ 129 . ص 539]، فيتقدم المكلف إلى إدارة الضرائب المكلفة بالتحصيل ويسلمها المبلغ الذي كلف به نقدا، في المقابل يسلمه قابض الضريبة مجانا وصلا مقطوعا من سجل الأداء دليلا على أدائه للضريبة، بعد أن يقيد أدائه في السجلات المعدة خصيصا لذلك حسب المادة 371 - 1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

إن التسديد النقدي للضريبة بصفة عامة والضريبة العقارية بصفة خاصة ، يعد من وسائل التسديد التي تحفظ حقوق الخزينة ، كونها تجذب إدارة الضرائب مخاطر كبيرة فلو كان السداد عن طريق شيك بدون رصيد مثلا فإنه يثقل كاهل الإدارة في تحملها عبء متابعة المكلف قضائيا أو التنفيذ الجبري، وعليه فإن التسديد النقدي يقلل من مثل هذه المخاطر إلا أنه يعاب عليه في الحالات التي تكون فيها قيمة الضريبة كبيرة جدا، بحيث يكون من الخطورة على المكلف حمل المبلغ الكبير و الذهاب به إلى قابض الضرائب المختص إقليميا لمكان تواجد العقار، فإذا كان المكلف يقيم بالغرب الجزائري وله





على شرط التحصيل ، نرى أن الوفاء بالشيك تبرز أهميته في حالة ما إذا كانت قيمة الضريبة المفروضة على المكلف كبيرة ، حيث يكون السداد النقدي فيه نوع من الخطورة قد تلحق بالمكلف وهو يحمل هذا المبلغ ، في حين أن الوفاء عن طريق الشيك لا يشكل مثل هذه المخاطرة إلا أن الوفاء بمقتضاه يكون معلق إلى حين صرف الشيك من قبل إدارة التحصيل الجبائي .

### 2.1.1.2.1.1.2 صور دفع الضريبة العقارية

يتخذ دفع الضريبة العقارية و الرسوم العقارية إلى خزينة الدولة عدة صور وأشكال نظمها المشرع الضريبي ، و يمكن حصر صور دفع الضريبة العقارية في ثلاث صور هي أن يكون الدفع مسبقا ، أن يكون دفعة واحدة أو مقسط ، وأن يكون من المكلف أو من قبل الغير .

### 2.1.1.2.1.1.2 - الدفع المسبق للضريبة العقارية

من أهم تطبيقات الدفع المسبق للضرائب العقارية والرسوم العقارية ، رسم الإشهار العقاري، حيث يدفع طالب الشهر لدى المحافظة العقارية رسما بعنوان رسم الإشهار العقاري، وذلك بصورة مسبقة قبل قيام المحافظة العقارية بإجراءات الشهر، ويكون ذلك تحت طائلة رفض طلبه المتعلق بالشهر [المادة 353 - 12 من قانون التسجيل].

إن الدفع المسبق لرسم الإشهار العقاري في الحقيقة يؤكد على أن الرسم العقاري يختلف عن الضريبة العقارية كون أن الرسم يدفع مسبقا قبل أداء الخدمة أما الضريبة العقارية فلا تقابلها خدمة خاصة يحصل عليها المكلف.

### 2.1.1.2.1.1.2 - تقسيط الضريبة العقارية

الأصل أن يقوم المكلف بدفع الضريبة العقارية أو الرسوم العقارية دفعة واحدة بعد تكليفه من إدارة الضرائب، وله استثناء أن يطلب من إدارة الضرائب تقسيط الدفع عبر مراحل، وفي بعض الأحيان تقتضي ضرورة التنظيم إلى أن تسلك إدارة الضرائب صورة الدفع بالتقسيط من تلقاء نفسها ، على أن تدفع الأجزاء المقسطة مسبقا في شكل تسديقات لحساب ، لقد حددت المادة 355 - 1/ 1 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة [ المعدلة بموجب المادة 23 من قانون المالية لسنة 1995 ] أنه

يمكن دفع التسبيقات على مرحلتين الأولى من 15 فيفري إلى 15 مارس والثانية من 15 ماي إلى 15 جوان من السنة التي تلي السنة التي حقق فيها الدخل .

أو بصورة غير مسبقة أي تقوم بتحصيل الضريبة على دفعتين أو ثلاث خلال السنة، وهذا التقسيط ما هو إلا تكريس لقاعدة من قواعد الضريبة العقارية وهي قاعدة الملائمة، حيث لا تسمح ظروف المكلف في بعض الأحيان من دفع قيمة الضريبة دفعة واحدة فتقوم الإدارة من تلقاء نفسها بتقسيم هذا الدفع ، كما أن التقسيط التلقائي الذي تسلكه الإدارة يحسن من مستوى أداء الإدارة الضريبة في عملية التحصيل حيث لا تكون مركزة في فترة زمنية واحدة وإنما توزع على مراحل زمنية في السنة المالية.

إن التقسيط التلقائي الذي تنظمه إدارة الضرائب تطبيقا لقرارات وزير المالية وفق التشريعات الضريبية، وعملا بنص المادة 355 - 1 / 2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، يكون المكلف ملزما بدفع تسبيقات في حدود 30% من قيمة الضريبة المفروضة عليه في السنة الأخيرة ، وعدم قيام بالتسديد المسبق كليا قبل 15 مارس و قبل 15 جوان من السنة التي تلي سنة الحصول على الدخل تعرضه إلى زيادة بنسبة 10% من القيمة المتبقية من الضريبة غير المدفوعة، على أنه يجوز للمكلف أن لا يقوم بالدفع المسبق في حالتين [ 120 . ص 70 ] على النحو التالي :

- إذا علم المكلف أن ما دفعه في التسبيق الأول يساوي أو يفوق قيمة الضريبة التي ستكون في النهاية على عاتقه يعفى من دفع تسبيقات أخرى إذا قدم تصريحاً بذلك إلى قابض الضرائب بـ 15 يوم قبل تاريخ وجوب التسبيق اللاحق.

- إذا كانت الضريبة المستحقة في السنة السابقة لا تفوق قيمتها 1.500 د.ج.

ويكون تقسيط الضريبة أيضا بطلب من المكلف عندما تتراكم عليه مبالغ الضريبة التي لم يتم بتسديدها ولا تسمح حالته المالية بأن يفى بها دفعة واحدة [المادة 132 و 133 من قانون الإجراءات الجبائية]، فإذا رغب في أداء الضريبة بالتقسيط تعين عليه أن يقدم طلبا إلى قابض الضرائب الموجود بدائرة اختصاصه العقار موضوع الضريبة أو مصدر الدخل موضوع الضريبة، وقد يتلقى طلبه القبول كما قد يتلقى الرفض ، لأن الإدارة الضريبية ليست ملزمة بالاستجابة إلى طلب المكلف إذا كان من شأن هذه الموافقة تعريض حقوق الخزينة لخطر عدم الوفاء بها، يكون هذا إذا لم

يقدم المكلف بالضريبة ضمانات لدفعه الضريبة المفروضة عليه ، أما إذا قدم ضمانات كافية لوفائه بالضريبة لا يحق لقاibus الضرائب رفض الطلب تقسيط الضريبة، كما لا يحق له أيضا أن يرفض طلب تأجيل دفع جزء من الأموال المتنازع عنها من الضرائب [ 120 . ص 78]، إلا أن المشرع الضريبي لم يبين كيفية اعتبار الضمان المقدم من المدين بالضريبة ضمانا كافيا ، وترك بالتالي تقدير مدى كفاية الضمان المقدم على قابض الضرائب وتحت مسؤوليته باعتبار أنه ملزم ببذل عناية في المحافظة على حقوق الخزينة العامة.

### 2.1.1.1.2 - الوفاء من قبل الغير

لا يصح الوفاء بالالتزام إلا إذا كان من قبل المدين أو من يمثله قانونا أو من أي شخص له مصلحة في الوفاء وذلك طبقا لنص المادة 258 من القانون المدني، ولقد أكدت العديد من النصوص حماية لحقوق الخزينة بأذنه يمكن أن يكون الوفاء من قبل شخص آخر غير المدين من هذه النصوص المادة 1-384 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، و المادة 968 من القانون المدني ، إلا أن القانون يجبر في بعض الحالات أن يكون الوفاء من قبل الغير وخاصة إذا تعلق الأمر بالوفاء بحقوق الخزينة من ضرائب مستحقة ، وهذا خلافا للأصل أن الضريبة العقارية باعتبارها ضريبة مباشر يدفعها المكلف بها مباشرة ، فالأصل أن المدين بالضريبة هو الملزم بأدائها قانونا أي هو المكلف القانوني والاقتصادي في آن واحد ، إلا أن الضرورة في بعض الأحيان تقتضي بأن يكون الوفاء بالضريبة من قبل الغير عن طريق اقتطاعها من المصدر ، وإن كان هذا معمول به في الضريبة على الدخل الناتج من المرتبات والأجور ، إلا أنه لا يخص هذا النوع من الدخل حصرا وإنما يمكن العمل به في الدخل الناتج عن العقارات، أي يمكن تطبيقه في مجال الضريبة العقارية .

ويمكن حصر حالات الدفع من قبل الغير في ثلاث حالات حيث يتم اقتطاع الضريبة من المصدر أو من شخص غير الشخص المكلف أصلا [ 120 . ص 71 ]، وهي على النحو التالي :

- المداخيل المدفوعة من قبل مدينين في الجزائر لفائدة مستفيدين لديهم مقر جبائي خارج الجزائر، فتحصل الضريبة على الدخل الناتج عن العقارات التي يحصل عليه شخص ليس له مقر جبائي في الجزائر من المدين بهذا الدخل الذي يكون مقره الجبائي في الجزائر أي تحصل الضريبة وتقتطع من مصدر الدخل.

- فائض القيمة عند التنازل عن العقارات أو الحقوق العقارية يدفعه مشتري الحقوق من الثمن الذي يؤديه إلى بائعها ، فالمكلف بالضريبة هو البائع لكن من يدفع الضريبة هو المشتري ، فتكون الضريبة في هذه الحالة قد اقتطعت من المصدر ، ويرجع المشتري بما دفعه عن البائع وفق المادة 259 من القانون المدني.

- الحائزين لعقارات بسبب الرهن الحيازي ملزمين وفق المادة 968 من القانون المدني بدفع ما عليه من الضرائب المستحقة على العقار المرهون ، وحسب المادة 384-1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة يكون المستأجرين و المستعيرين بصفتهم مستأمنين على العقارات ملزمون بدفع الضرائب المفروضة على العقارات التي بحوزتهم اتجاه الخزينة ، ويعتبر هذا أيضا من قبيل دفع الضريبة من قبل الغير لأن المكلف الأصلي بالضريبة هو المالك للعقار أو من يملك حق الانتفاع .

ويبقى الغير ملزم اتجاه إدارة الضرائب بأداء الضريبة في الحالات المذكورة سابقا مدة سنة كاملة من تاريخ مطالبته بها من قبل إدارة الضرائب، ويكون الطلب في شكل إشعار أو إنذار [المادة 348 فقرة 2 و المادة 401 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة].

### 2.1.1.2.1.3 . استرداد الضريبة المحصلة دون وجه حق

إذا تبين للمكلف بأن الضريبة العقارية التي دفعها إلى قابض الضرائب تفوق قيمة ما هو مدين به قانونا من ضرائب ، حق له أن يطلب استرداد المبالغ الزائدة عن المقدار الحقيقي الذي كان ينبغي أن يكلف به [ 42 ص . 308 ] ، كما يحق له طلب استرداد كل المبالغ التي دفعها إلى قابض الضرائب متى كان دفع هذه المبالغ قد تم دون وجه حق ، ولا يكون للمكلف ممارسة حقه في الاسترداد إلا إذا توفر الشرطين التاليين :

- أن يؤدي المكلف التزاماته الضريبية

- أن لا يكون حقه قد سقط بالتقادم

### 2.1.1.2.1.3 . أداء المكلف لالتزاماته الضريبية:

فيجب أن يكون المكلف بالضريبة العقارية قد دفع فعلا ما هو مدين به من ضرائب ويكون فيما دفعه من ديون جزءا يعتقد أنه زائدا عن القيمة الحقيقية للضريبة أو أن كل ما دفعه حصلته إدارة

الضرائب دون وجه حق ، فلا ينشأ حق المكلف في استرداد ما دفعه من ضريبة إلا إذا تحقق الدفع فعلا، ولا يمكن المطالبة باسترداد مبالغ لم تدفع بعد .

يحق للمكلف بالضريبة الذي يعلم مسبقا أنه سيؤدي إلى إدارة الضرائب أموالا دون وجه حق أن يطلب إعفائه مما يعتقد أنه جزء دفع دون وجه حق ، ونصت على هذا طلب الإعفاء المادة 143 من قانون الإجراءات الجبائية بأن الإعفاء من الرسم العقاري يمنح في حالة هلاك العقار المبني أو إتلاف العقار غير المبني بسبب حادثة غير عادية، بشرط أن يكون طلب في شكل شكوى تقدم إلى المدير الولائي للضرائب .

### 2.1.1.1.2 - سقوط حق استرداد الضرائب المحصلة دون وجه حق

على المكلف بالضريبة العقارية أن يقدم طلبا إلى إدارة الضرائب باسترداد الزيادة أو المبالغ المحصلة دون وجه حق قبل أن يسقط حقه فيها بالتقادم ، ويسقط حق استرداد الضرائب المحصلة دون وجه حق بسقوط الحق في رفع دعوى الاسترداد وفق القانون .

لقد نصت المادة 311 فقرة 2 من القانون المدني على أن مدة تقادم دعوى المطالبة بررد الضرائب و الرسوم التي دفعت بغير حق بأربعة سنوات من تاريخ دفعها ، وهي بذلك تتوافق مع المادة 166 من قانون الإجراءات الجبائية في اعتبار مدة تقادم دعوى الاسترداد تكون أربع سنوات، وهذا نسجل خلافا لما ورد في نص المادة 149 فقرة 1 من قانون الإجراءات الجبائية التي تحدد مدة تقادم دعوى الاسترداد بثلاث سنوات ، ولما كان نص القانون المدني نصا عاما ونص قانون الإجراءات الجبائية نصا خاصا ، فالقاعدة الفقهية تقضي بأن الخاص يقيد العام وبالتالي المادة 149 من قانون الإجراءات الجبائية تعلق العمل بالمادة 311 فقرة من القانون المدني، اختلف نص المادة 149 و المادة 166 من نفس القانون لا نجد له تبرير إلا القول بأن المادة 149 تتعلق باسترداد ما دفع دون وجه حق من الضرائب ، والمادة 166 تتعلق باسترداد ما دفع دون وجه حق من رسوم التسجيل.

لقد حددت المادة 149 من قانون الإجراءات الجبائية مدة تقادم دعوى استرداد ما دفع من ضرائب دون وجه حق بثلاث سنوات يبدأ سريانها من تاريخ دفع أو من التاريخ الذي تصبح فيه هذه الحقوق قابلة للاسترداد ، في حين نجد المادة 166 من قانون الإجراءات الجبائية حددت مدة تقادم دعوى استرداد المبالغ المقبوضة دون وجه حق وبصفة غير قانونية على أنها رسوم تسجيل بأربع سنوات ، يبدأ سريانها من يوم دفع الرسوم أو من تاريخ وقوع الحدث الذي تصبح فيه رسوم التسجيل قابلة لاسترداد .

يوقف التقادم في دعوى الاسترداد حسب المادة 149 فقرة 2 و المادة 166 فقرة 3 من قانون الإجراءات الجبائية بما يلي:

- بالطلبات المبلغة بعد منح الحق في التسديد
- بطلب مبرر يقدم إلى المدير الولائي للضرائب
- برسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام .

إن وقف التقادم يعني حساب المدة الزمنية للتقادم قبل وبعد وجود السبب الموقوف للتقادم ، فإذا مر على دفع الضريبة سنة كاملة ثم جاء السبب الموقوف للتقادم واستمر ستة أشهر فإنه بعد نهاية المدة التي كان فيها السبب الموقوف للتقادم، يتم مواصلة حساب ما تبقى من مدة التقادم وهي سنتين ، باعتبار أن سقوط دعوى استرداد الأموال المدفوعة دون وجه حق إلى الخزينة على أنها ضرائب عقارية يكون بعد مرور ثلاث سنوات ، وهذا تطبيقاً للمادة 149 فقرة 1 من قانون الإجراءات الجبائية .

## 2.1.2.1.1. التحصيل عن طريق التنفيذ الجبري

إن المقصود بتحصيل الضريبة العقارية بالطريق الإداري هو لجوء إدارة الضرائب إلى استعمال حقها في تحصيل الضريبة جبراً، هذا عندما يتأخر المكلف في الوفاء بها في المواعيد المحددة قانوناً [42 . ص 311]، فالقاعدة الأصلية في الوفاء بالضريبة العقارية تقضي بأن إدارة الضرائب تنتظر وفاء المكلف بالضريبة طواعية، أي إطاعته للأوامر القانونية بإرادته واختياره ، فيكون بالتالي متعاوناً مع إدارة الضرائب في أدائه لديونه، واستثناء عن هذه القاعدة تلجأ إدارة الضرائب إلى التنفيذ الجبري ، إذا لم يقم المكلف بتنفيذ التزاماته طواعية [129 . ص 540].

لقد اصطلح المشرع الضريبي الجزائري على التحصيل الجبري للضريبة بمصطلح التحصيل القصري وذلك بموجب المادة 194 من قانون الإجراءات الجبائية ، و نص على جواز الحجز الإداري على الأموال المنقولة والعقارية للمكلف بالضريبة العقارية الذي يكون ملزماً بدفعها ولا ينفذ التزامه ، وهذا من دون أن تلجأ إدارة الضرائب إلى القضاء للحصول على حقها ، بل توقع الحجز بصدقها صاحبة السلطة ،ى يجوز حسب المادة 187 من قانون الإجراءات الجبائية توقيع الحجز الإداري على أموال المكلف بالضريبة العقارية ، لأن الضرائب و الرسوم العقارية تفرض بصفة مباشرة وتحصل بصفة فورية في أول يوم من الشهر الثالث الذي يدرج فيه جدول التحصيل وهذا حسب المادة 354 من

قانون الضرائب المباشرة المعدلة بالمادة 31 من قانون المالية لسنة 1996، والمادة 30 من قانون المالية لسنة 2003. وعليه نتناول الحجز الإداري فيما يلي :

- تمييز الحجز الإداري عن الحجز القضائي.

- توقيع الحجز الإداري.

- حراسة الأموال المحجوزة .

- بيع الأموال المحجوزة.

## 2.1.1.2.1.1. تمييز الحجز الإداري عن الحجز القضائي

يختلف الحجز الإداري بقصد د تحصيل الضرائب والرسوم عن الحجز القضائي من حيث الطبيعة، فالحجز الإداري ذو طبيعة إدارية توقعه إدارة الضرائب لامتيازها بالسلطة العامة حيث تستطيع التنفيذ على مدينتها دون اللجوء إلى استصدار إذن من القضاء ، أما الحجز القضائي ذو الطبيعة القضائية فيكون بطلب من الدائن الذي يحمل سند فيه الصيغة التنفيذية يصدر بموجبه القاضي أمرا بتوقيع الحجز [المادة 321 و 346 من قانون الإجراءات المدنية].

أما من حيث التنظيم فإن الحجز الإداري يكون بقصد تحصيل حقوق الخزينة من المكلفين بالضرائب والرسوم العقارية يخضع من حيث التنظيم إلى أحكام التشريع و التي نجدها في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وقانون الإجراءات الجبائية الصادر بموجب قانون المالية لسنة 2002 ، في حين أن الحجز العقاري يخضع من حيث التنظيم إلى أحكام القانون المدني باعتبار أن الحجز المنظمة بموجب قانون الإجراءات المدنية .

## 2.1.1.2.1.2. توقيع الحجز الإداري

متى وجب التحصيل الفوري للضريبة العقارية جاز لقاibus الضرائب أن يوجه تنبيهها إلى المكلف بالضريبة ، ويترتب على ذلك جواز الحجز الإداري على أموال المكلف بعد يوم من تبليغه التنبيه حسب نص المادة 187 من قانون الإجراءات الجبائية، ويكون الحجز على الأموال التي يسمح القانون بأن تكون محلا للحجز حسب نص المادة 368 و 378 من قانون الإجراءات المدنية، ولا يهم في الأموال أن تكون عقارات أو منقولات، فحتى وإن كان حق الدولة ناشئ عن ضريبة عقارية إلا أن الحجز قصد استفاء هذا الحق قد يلحق بالعقارات أو بالمنقولات أو بهما معا ، ولقد تضمنت المادة 1/381 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة النص على أن امتياز الخزينة العمومية يكون

على جميع الأملاك العقارية أو المنقولة، وعليه العبرة تكون بتحصيل حقوق الخزينة العامة للدولة من الثمن الذي تباع به الأموال المحجوزة .

كما يمكن أن يتم الحجز على مبلغ النقود بموجب المادة 4/198 من قانون الإجراءات الجبائية إذا طلب المكلف بالضريبة العقارية مراجعة مبلغ الضريبة ونازع الإدارة الضريبة في مقدار الضريبة المفروضة عليه، ولم يقدم ضمانات يتم الحجز ضمنيا على الجزء المتنازع فيه دون إذن من القضاء .

ويتخذ الحجز على أموال المدين من قبل إدارة الضرائب صورتين، الأولى حجز تحفظي و الثانية حجز تنفيذي .

### 2.1.1.2.1.2 - الحجز التحفظي

يقصد بالحجز التحفظي أن يحفظ الدائن أموال المدين ريثما يستوفي حقه عن طريق التنفيذ الجبري ، ولا تلجأ إدارة الضرائب إلى هذا النوع من الحجز إلا إذا كانت الضريبة العقارية غير واجبة الدفع ، و كانت تخشى على حقوق الخزينة من الضياع [ 42 . ص 315]، فتصدر الإدارة أمرا بالحجز على أموال المكلف المدين بالضريبة العقارية، تكون الغاية من الحجز وضع الأموال المحجوزة كرهن أو ضمان للخزينة ، حيث تغل يد المدين ليس من التصرف فحسب بل حتى من الانتفاع بها، فلا يجوز حسب المادة 2/381 من قانون الضرائب المباشرة أن يرخص باستعمال أو استغلال هذه الأموال إلا بعد رفع الحجز عليها.

### 2.1.1.2.1.2 - الحجز التنفيذي

الحجز التنفيذي يكون مصحوبا بالتنفيذ أي بيع الأموال المحجوزة قصد استيفاء حق الخزينة العامة من ثمنها ، ولا يمكن توقيع هذا الحجز إلا بوجود سند تنفيذي متمثل في جدول التحصيل، حسب نص المادة 380 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، فيموجب هذا السند يتم توقيع الحجز دون ما حاجة إلا إذن من القاضي ، ويكون الحجز على الأموال المملوكة للمكلف بالضريبة العقارية تحت أي يد كانت ، و يطبق الحجز التنفيذي حسب المادة 187 من قانون الإجراءات الجبائية عندما يتأخر المكلف عن الدفع الطوعي لمقدار الضريبة الواجبة الأداء، يوما واحدا بعد تبليغه بالتنبيه .



### 2.1.1.2.1.3. حراسة الأموال المحجوزة

إن حماية حق الخزينة يقتضي المحافظة على أموال المدين بالضريبة العقارية كضمان سواء أثناء توقيع الحجز التحفظي أو أثناء توقيع الحجز التنفيذي وقبل البيع ، من أجل ذلك أكد المشرع الضريبي على ضرورة حراسة الأموال المحجوزة وحفظها من الضياع أو الهلاك ، فنص على تعيين حارس للأموال المحجوزة يكون مسؤولاً عن المال محل الحراسة طيلة مدة الحجز ، وتحدد أجرة الحارس مسبقاً بموجب تعريفات محددة بقرار من وزير المالية، كما يستفيد الحارس من استرداد النفقات المبررة لحفظ المال دون أن تزيد هذه النفقات عن نصف قيمة المال المحروس، ويتابع جزائياً الحارس الذي يختلس الأموال المحجوزة، وإذا أسند المال المحجوز إلى سلطة إدارية ما للاستفادة منه وهلك بتقصير منها تقتطع وجوباً قيمته من ميزانية هذه الإدارة ، تقع مصاريف الحراسة على عاتق المكلف بالضريبة العقارية المحجوزة أمواله [ المادة 190 من قانون الإجراءات الجبائية والمادة 6/381 و7 المادة 4-402 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ].

### 2.1.1.2.1.3. بيع الأموال المحجوزة

إن الأموال المحجوزة جزاً تنفيذياً يتم بيعها كأصل عام عن طريق البيع بالمزاد العلني واستثناء تباع بطريق التراضي أو عن طريق وضع الأموال المحجوزة تحت تصرف الإدارات العمومية، غير أنه يمكن للمكلف بالضريبة العقارية المحجوزة أمواله أن يعترض أمام القضاء على التحصيل الجبري بتقديم ضمانات كافية وإلا رفض طلبه، وقد قضت المحكمة العليا في قرارها المؤرخ في 12 أكتوبر 1985 برفض الاعتراض على التحصيل الجبري، لعدم كفاية الضمان المقدم [ 5 . ص 177 ]، كما أنه أن يطلب خلال شهر من تاريخ إعلامه بالحجز، استرداد الأموال المحجوزة .

إذا كانت من حق الإدارة الضريبة توقيع الحجز و البيع الجبري دون اللجوء إلى القضاء يبرر بغاية تحصيل حقوق الخزينة واستفاء قيمة الضرائب غير المدفوعة طواعية ، فإن المكلف بالضريبة العقارية المحجوزة أمواله يكون طرفاً ضعيفاً ، وحرصاً من المشرع على حماية هذا الطرف الضعيف منحه الحق في استرداد الأموال المحجوزة قبل إجراء البيع الجبري وذلك عند تقديمه مبررات كافية [المادة 193 من قانون الإجراءات الجبائية] .

### 2.1.1.2.1.3.1. البيع بالمزاد العلني

ويكون البيع بعد عشرة أيام من قيام قابض الضرائب المختص بالإعانات في الأماكن المخصصة ، ونشرها في النشرات و الجرائد المؤهلة لنشر الإعانات القانونية في الدائرة أو الولاية ،

ومن الأماكن التي يمكن أن تكون مكان لإلصاق الإعلانات مقر المجلس الشعبي البلدي لمكان وجود الأموال ، مقرا قباضات الضرائب ، في أماكن النشر الخاصة بالدائرة و الولاية بالمحكمة المختصة إقليميا [ المادة 191-2 والمادة 192-2/2 من قانون الإجراءات الجبائية، و المادة 400-2/2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ] .

فحسب المادة 192-1 من قانون الإجراءات الجبائية المطابقة لنص المادة 400-1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة [ المادة 400-1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة معدلة بموجب المادة 37 من قانون المالية لسنة 199 ]، تتم البيوع العلنية إما على يد أعوان المتابعات وإما على يد المحضرين القضائيين أو على يد محافظي البيع بالمزاد، يرسو المزاد على أحسن عرض يفوق المبلغ المقدر للبيع ، تحصل منه قيمة الضريبة العقارية المستحقة والغرامات التأخيرية و مصاريف الحراسة وما بقي من ثمن يعود إلى المحجوز عليه.

### 2.1.1.2.1.2.3 - البيع بالتراضي

لقد اصطلح المشرع الجزائري على البيع بالتراضي تارة مصطلح بالبيع المنفرد في المادة 191-1 من قانون الإجراءات الجبائية ، وتارة مصطلح بالبيع بالتراضي 400-1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، ونرى أن المصطلحين سليمين إلا أن مصطلح البيع بالتراضي هو الأكثر تعبير وذلك تمييزه عن البيع بالمزاد، إن الاستثناء الذي يرد على البيع بالمزاد العلني هو البيع بالتراضي، الذي نص عليه المشرع الضريبي في المادة 191-1 من قانون الإجراءات الجبائية ، و المادة 400-1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، حيث أنه إذا لم يصل ثمن البيع إلى المبلغ المقدر للبيع بعد جلستين يجوز لقباض الضرائب أن يجري البيع بالتراضي بترخيص من المدير الولائي للضرائب أو من المدير الجهوي، ويكون مبلغ البيع في هذه الحالة مساويا للمبلغ المقدر للبيع ، وعلى المشتري أن يقدم للمكلف بالبيع وديعة بقيمة عشر مبلغ البيع، ويفوز بالصفقة إذا لم يقدم عرضا آخر يفوق ما عرضه خلال 15 يوما من تاريخ إعلان الجلسة الثالثة للبيع، وفقد العارض الوديعة إذا سحب عرضه قبل 15 يوما المذكورة سابقا.

و الاستثناء الثاني الذي يرد على البيع بالمزاد العلني هو نص المادة 10/381 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على جواز وضع الأموال المحجوزة تحت تصرف الإدارات والهيئات العمومية بعد ترخيص مكتوب من المديرية العامة للضرائب، بعد دفع ثمنها أو اقتطاع ثمنها من الميزانية المخصصة لهذه الهيئات .

### 2.1.1.2.1.3. تقادم الضريبة العقارية

التقادم قد يكون مكسبا للحق العيني، وقد يكون مسقطا للحق الشخصي، ولما كادت الضرائب حقا لخزينة الدولة والتزام في ذمة المكلف فتعتبر من قبيل الحقوق الشخصية التي يكون مصدرها القانون، وعليه فموضوع التقادم الذي يعنينا هو التقادم المسقط الذي يقوم على سكوت الدائن عن المطالبة بحقه مدة معينة يحددها القانون، فيعتبر التقادم المسقط قريضة على نزول الدائن عن حقه، ويعتبر وسيلة لتخلص من الالتزام الضريبي بالنسبة للمكلف بالضريبة [ 25 . ص ص 177 - 179]، ومنه فإن المقصود بتقادم الضريبة العقارية سقوط الحق بالمطالبة بها بعد انقضاء فترة من الزمن بسبب الإهمال و التراخي في القيام بإجراءات التحصيل، ولا يمكن بعد نهاية مدة التقادم إلزام المكلف المدين بالضريبة العقارية بالدفع، حيث لا يمكن أن يبقى أبد الدهر ملزما بأداء الضريبة العقارية [ 42 . ص 325].

ويهدف المشرع من تقرير تقادم الضرائب والرسوم إلى دفع إدارة الضرائب للسعي على حفظ حقوق الخزينة العامة للدولة من جهة ومن جهة أخرى جعل المكلف في مأمن من أن يكون مدينا طول حياته، فتقادم الضريبة من حق المكلف بها ولا يجوز للفاضي أن تقضي به من تلقاء نفسه بل يجب حسب المادة 320 من القانون المدني أن يتمسك به المدين أو دائني المدين أو من له مصلحة .

نظم المشرع الجزائري القواعد العامة للتقادم المسقط في القانون المدني من المادة 308 إلى 322، و المادة 3 من نفس القانون تضمنت طريقة حساب الأجال، كما نص على تقادم الضريبة في قانون الإجراءات الجبائية، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والقانون التسجيل.

### 2.1.1.2.1.3.1. تقادم الضريبة في القانون المدني

نصت المادة 311 من القانون المدني على التقادم المسقط لحقوق الدولة الناشئة عن الضرائب والرسوم بمرور أربع سنوات يبدأ حسابها بعد نهاية السنة التي تستحق فيها الضريبة أو الرسم، أي من أول يوم من السنة المدنية التي تلي سنة استحقاق الضريبة، فلا يمكن بعد انقضاء هذه المدة متابعة المكلف وإجباره على الدفع لأن عنصر المسؤولية في التزامه قد سقط، ويصير التزامه التزاما طبيعيا، إلا إذا قام المكلف بالضريبة حسب نص المادة 79 من قانون الإجراءات الجبائية بمناورات تدليسية تحول دون تأسيس الضريبة أو الرسم، ودون القيام بأعمال الرقابة وقمع المخالفات و بالتالي يكون حق



أما تقادم حقوق التسجيل فقد حدد كأصل عام بأربع سنوات تسري بداية من تسجيل العقود والتصريحات التي تستحق عنها حقوق التسجيل حسب نص المادة 158 من قانون الإجراءات الجبائية، إن حساب مدة التقادم بعشر سنوات يكون بداية من تاريخ العقد أو التصريح الذي تحصل في شأنه حقوق التسجيل ، وهذا على خلاف القاعدة العامة في حساب مدة التقادم في مادة الضرائب المباشرة و التي يبدأ حساب المدة فيها من اليوم الأول من السنة التي تلي سنة وضع جدول التكاليف ، ويمكن أن يدرر هذا الخلاف في بداية حساب المدة في اعتبار أن الضريبة العقارية ضريبة سنوية لا يبدأ حساب التقادم فيها إلا بعد نهاية السنة التي وضع فيها جدول التكاليف .

أما رسوم التسجيل أو حقوق التسجيل فهي لا تتصف بالسنوية وإنما تكون بمناسبة تسجيل العقود فكلما تكررت المناسبة تكرر فرض الرسم ، وعليه فإن تحصيل الرسم لا يرتبط بقاعدة السنوية ، وهو بذلك يقترب في حساب المدة بالقواعد العامة الواردة في القانون المدني والتي تقضي بأن حساب المدة يكون من التاريخ الذي يصبح فيه الدين مستحق الأداء [ المادة 313 و 315 من قانون المدني ].

كما تتقادم الغرامات الجبائية المنصوص عليها في قانون التسجيل بنفس المدة و التي يبدأ سريانها من تاريخ اكتشاف وإثبات المخالفة ، إلا أن المشرع الضريبي قد استثنى من هذا الأصل العام وعدد الحالات التي تكون مدة التقادم فيها عشر سنوات وليس أربع سنوات، وهي وفق المواد 158، 162، 163، 165، 164 من قانون الإجراءات الجبائية، والمادة 40 من قانون التسجيل على النحو التالي :

- تتقادم حقوق تسجيل الشركات التي أغفل جزئياً منها بعشر سنوات من يوم التسجيل.
- تتقادم حقوق تسجيل الشركات غير المصرح بها بعشر سنوات من يوم فتح الشركة.
- تتقادم دعوى تحصيل الحقوق و الغرامات المستحقة إثر عدم صحة شهادة أو تصريح بدين بعشر سنوات من يوم التصريح بالشركة.

- تتقادم دعوى إثبات صورية الدين المراد خصمه من الشركة بعشر سنوات من يوم تسجيل التصريح بالشركة.

- تتقادم بعشر سنوات من تاريخ تسجيل العقد دعوى تحصيل الحقوق المستحقة إثر بيان غير صحيح كرابطة القرابة في عقد الهبة أو عدد الأولاد في التصريح بنقل الملكية عن طريق الوفاة.

### 2.1.1.2.3.2 - تقادم الحق في إجراء المراجعة

أعطى المشرع في المادة 80 ، 146-2 و المادة 199 من قانون الإجراءات الضريبية الحق لإدارة الضرائب في أن تدرج في جداول التحصيل جداول إضافية في مجال الرسوم المحصلة للجماعات المحلية و بعض المؤسسات، والحق في مراجعة ما فرضته من ضرائب، إلا أن هذا الحق لم يجعله المشرع حقا أبديا، وإنما حدد له مدة أربع سنوات إذا انقضت سقط حق الإدارة في القيام بأية مراجعة ويسقط بالتبعية الحق في رفع دعوى قضائية ضد المكلف، ويبدأ سريان مدة الأربع سنوات من يوم وجوب التحصيل، أي من اليوم الذي تصبح فيه الضريبة العقارية واجبة الأداء بموجب جدول التحصيل، وهو أول يوم من السنة التي تفرض فيها الضريبة .

لقد منح المشرع بموجب المادة 80 من قانون الإجراءات الجبائية سنة كاملة لإجراء المراجعة بالنسبة لكل إغفال أو خطأ تم اكتشافه إثر تحقيق قامت به الإدارة الجبائية ، تحسب هذه السنة دون المساس بأجل الأربع سنوات الخاصة بالتقادم من نهاية سنة تبليغ اقتراح الرفع في الضريبة ، في حين حدد المشرع مدة تقادم الحق في إجراء المراجعة بموجب نص المادة 147 من قانون الإجراءات الجبائية بسنتين ، و منح المشرع الضريبي للإدارة الحق في المراجعة خلال أربع سنوات تسري بداية من أول جانفي من السنة التي فرضت فيها الضريبة ، لكن تدارك الأخطاء المتعلقة بتحصيل رسوم لفائدة الجماعات المحلية أو اكتشاف خطأ في الضريبة إثر محاكمة المكلف جزائيا ، أو خطأ تعلق بأموال تركة أحد الزوجين وتم اكتشافه قبل نهاية ميعاد الأربع سنوات المحددة بالمادة 146 من قانون الإجراءات الجبائية تمدد المدة بسنتين تاليتين للسنة التي تم فيها اكتشاف الخطأ، ولعل غاية المشرع من هذا التمديد هو إعطاء الفرصة لإدارة الضرائب في المحافظة على حقوق خزينة الدولة وخزينة الجماعات المحلية من جهة، ومن جهة أخرى كون عادة ما تغفل بعض أموال التركة من التصفية قصد تهريبها من حقوق التسجيل، في حالتين على النحو التالي :

- حالة صدور قرار يعفي المكلف من دفع الضريبة فإنه من حق الإدارة أن تصحح كل خطأ ارتكب في مجال الضرائب والرسوم المؤسسة عن طريق جداول ، سواء كان الخطأ متعلقا بدفع الضريبة أو بمكان فرضها وذلك خلال مدة تبدأ من تاريخ صدور القرار بالإعفاء وتنتهي بأخر يوم من السنة الثانية التي تلي سنة صدور القرار.

- حالة صدور قرار متعلق بالضرائب من المحكمة الجزائية أو في حالة التصريح بالتركة وتم اكتشاف نقص في الضريبة أو إهمال أحد عناصر تركة المكلف بالضريبة أو تركة الزوج الآخر، يمكن لإدارة الضرائب تدارك هذه الأخطاء خلال مدة تمتد من تاريخ التصريح بالتركة أو القرار الذي ينهي الدعوى إلى غاية آخر يوم من السنة الثانية التي تلي سنة صدور القرار.

### 2.1.1.2.3.3.1. وقف وقطع تقادم الضريبة العقارية

إن التقادم المسدق للضريبة العقارية من حق المكلف بالضريبة لأنه ينتهي التزامه بموجبه، والزيادة من هذه المدة بسبب الوقف أو القطع تضرر به وتكون لصالح إدارة الضرائب بصفتها دائن بالضريبة، ومن حقها التمسك بمواعيد الوقف والقطع لأنها تقررت قانوناً لمصلحتها.

### 2.1.1.2.3.3.1. وقف تقادم الضريبة العقارية

قد يؤدي سبب من الأسباب إلى وقف التقادم بعد أن يكون قد بدأ في السريان ، لا تحسب المدة التقادم خلال الوقف ، وعند زوال السبب الموقوف يواصل في حساب المدة المتبقية من التقادم [ 26 . ص 1068]، يوقف التقادم وفق المادة 316 من القانون المدني في حالة وجود مانع أو مبرر شرعي يمنع الدائن من المطالبة بحقه مثل الغائب وعديم الأهلي و المحكوم عليهم بعقوبة جنائية ولم يكون لهم نأب قانوني يمثلهم، وكل هذه الحالات التي أوردها القانون المدني لا يمكن أن تنطبق على إدارة الضرائب لأنها لا يمكن أن تكون قاصرة أو غائبة أو محكوم عليها.

إن من الحالات التي يمكن اعتبارها سبب من أسباب الوقف تطبيق حالة القوة القاهرة التي يتعذر من خلالها اتخاذ الإجراءات القانونية ضد المكلف بالضريبة العقارية فتستبعد في هذه الحالة المدة التي يستحيل فيها على الإدارة أن تقوم بالإجراءات اللازمة لحفظ حقوق الخزينة [ 25 . ص 185]، ويمكن أن نطبق هذه الحالة في التشريع الجزائري على اعتبار أن المشرع الضريبي لم ينص على أسباب الوقف في تقادم الضريبة .

### 2.1.1.2.3.3.2. قطع تقادم الضريبة العقارية

إن قطع التقادم بعد سريانه يعني عدم حساب المدة التي انقضت واعتبارها كأنها لم تكن [ 26 . ص 1087]، وإذا انقطع التقادم حسب المادة 319 من قانون المدني يبدأ تقادم جديد بنفس المدة من وقت انتهاء الأثر المترتب على سبب الانقطاع، وقد أورد المشرع الجزائري أسباب القطع في القانون

المدني و قانون الإجراءات الجبائية ، حيث بينت الأسباب العامة لقطع التقادم المسقط المادتين 317 و318 من القانون المدني وهي :

- ينقطع التقادم المسقط للحق بالمطالبة القضائية وبالجزء والطلب الذي يقدمه الدائن في تفضيلة المدين.

- ينقطع التقادم بإقرار المدين بحق الدائن إقرارا صريحا أو ضمنيا.

أما حالات القطع التي وردت في قانون الإجراءات الجبائية فقد أشارت إليها المادة 199 فقرة 2، وورد ذكر أسباب القطع في نفس القانون لكن تختص الضريبة العقارية على الخصوص وإنما خصت كل من الطابع والرسم على رقم الأعمال و الضرائب غير المباشرة، وردت أسباب القطع في المواد 152، 169، 180، 199 من قانون الإجراءات الجبائية ، لكن ما يلاحظ على النص العربي الوارد بالجريدة الرسمية رقم 79 لسنة 2001 أنه غير متطابق مع النص الفرنسي حيث اعتبر النص العربي الأسباب أنها أسباب وقف (suspension) أما النص الفرنسي فاعتبرها على أنها أسباب قطع (interruption) ، ودرى أن النص الفرنسي هو الصحيح لأن الحالات المذكور في المواد 152، 169 ، 180 ، 199 من قانون الإجراءات الجبائية مطابقة لحالتين من حالة القطع الواردة في المادتين 317 و318 من قانون المدني، وكلها تشترك في الأسباب التالية :

- الطلبات المبلغة .

- دفع تسبيقات على حساب

- المحاضر المعدة حسب القواعد الخاصة بكل إدارة من الإدارات المؤهلة

- الاعترافات بالمخالفات الموقع عليها من طرف مرتكبها

- إيداع عريضة قصد الحصول على تخفيض العقوبات

- تبليغ السندات المتابعة سواء كانت سندات إخطار أو إشعار لغير حائز أو حجز.

لقد بين المشرع الضريبي أن قطع التقادم وفقا للمادة 199 فقرة 2 من قانون الإجراءات الجبائية الذي يكون بسبب تبليغ سندات المتابعة سواء كانت سندات إخطار أو إشعار لغير حائز أو حجز، يؤدي إلى استبدال التقادم من أربع سنوات بتقادم مدني آليا ، نرى في استبدال التقادم من أربع سنوات إلى تقادم مدني نوع من اللبس ، حيث أن التقادم المسقط في القانون المدني الذي أحالتنا إليه المادة 199 فقرة 2



من قانون الإجراءات الجبائية يكون إما خمسة عشر سنة تطبيقاً للمادة 308 من قانون المدني أو أربع سنوات تطبيقاً للمادة 311 من نفس القانون، فلو رجحنا أن المشرع يحيلنا إلى التقادم الطويل بخمسة عشر سنة فيكون بذلك خالف المادة 311 التي تقضي بأن تتقادم الضرائب والرسوم بأربع سنوات، أما إذا رجحنا أن المشرع يحيلنا إلى التقادم القصير المدة وهو أربع سنوات فما جدوى هذه الإحالة إذا أن المادة 199 من قانون الإجراءات الجبائية تحدد مدة التقادم بأربع سنوات.

### 2.2.1.1.2. ضمانات تحصيل الضريبة العقارية

إن خطر عدم قيام المدين بالوفاء بالتزامه باختيار منه يكون أساس لفكرة الضمانات، فبالرغم من أن للدائن الحق في التنفيذ الجبري على أموال مدينه الممتنع عن الوفاء، إلا أنه قد لا ينتج عن التنفيذ الجبري استيفاء الحق كاملاً، مما يضطر الدائن إلى البحث عن ضمانات كافية لاستيفاء حقه [56]. ص 14]، وقد قرر المشرع الضريبي مجموعة من الضمانات تكفل حق الخزينة العامة بالفدر اللازم .

فالضمان في تحصيل الضريبة يعد من الأهمية بما كان بالنسبة لإدارة الضرائب، حيث يعد تأميناً يقلل من خطر عدم استيفاء حقوق الخزينة، لذا ينبغي التطرق أولاً إلى مفهوم الضمان في تحصيل الضريبة وبيان خصائصه، وثانياً إلى وسائل الضمان في تحصيل الضريبة العقارية.

### 2.2.1.1.2. مفهوم الضمان

إن تحديد مفهوم ضمانات التحصيل في الضريبة العقارية يكون انطلاقاً من علاقة المديونية التي تربط إدارة الضرائب والمكلف بالضريبة، والتي تقوم على ثنائية الأطراف، وبالتالي تنقرر الضمانات لمصلحة الطرفين، أي تحقيق نوع من التوازن بين مصلحة الخزينة العامة ومصلحة الممول المكلف بالضريبة، فالضمانات بالنسبة للمكلف هي الحقوق التي كفلها إياه القانون [راجع في ذلك هذه الرسالة ص 147]، أما ضمانات التحصيل بالنسبة للإدارة فهي الحقوق والصلاحيات المتاحة لها قانون لحفظ حقوق الخزينة، ولتحديد مفهوم الضمان في تحصيل الضريبة العقارية ينبغي علينا التطرق إلى تعريف الضمان في القواعد العامة ثم تعريفه وفق المجال الخاص بالتشريع الضريبي ثم ندين الخصائص التي تميز الضمان في تحصيل الضريبة عن الضمان في القواعد العامة للقانون المدني.

### 2.2.1.1.2. تعريف الضمان في القواعد العامة

نعني بالضمان في القواعد العامة للقانون بكفالة الالتزام، أي تأمين الدائن من خطر عدم استيفاء حقه كما يعد الضمان وسيلة يلجأ إليها الدائن لاستيفاء حقه إذا لم يفي به المدين طواعية واختياراً، وبذلك

فإن معنى الضمانات هو التأمينات و التي تنقسم وفق القانون المدني إلى تأمينات شخصية أي إيجاد أكثر من شخص يطالبه الدائن بحقه إذا لم يحم به المدين ، وإلى تأمينات عينية التي تعني تخصيص عين معينة ضمانا لسداد الدين ، ومن ضمانات المنصوص عليها في القانون المدني الكفالة [المواد 644 إلى 673] بالنسبة للتأمينات الشخصية، والرهن الرسمي ، حق التخصيص ، الرهن الحيازي و حق التخصيص المنصوص عليها في الكتاب الرابع من القانون المدني [ المواد من 882 إلى 1001] ، يستوفي منه الدائن حقه إذا لم يحم المدين بتنفيذ التزامه.

### 2.1.1.2. تعريف الضمان في تحصيل الضريبة العقارية

من أجل التحصيل الناجح والجيد للضريبة العقارية لا بد من أن تكون ضمانات تؤمن عن الأخطار التي تنجر عن عدم التسديد الاختياري و الطوعي للضريبة فالضمان في تحصيل الضريبة معناه وجود وسائل وإجراءات وتدابير بموجبها تحمي الإدارة حقوق الخزينة في استفاء الديون التي يكون مصدرها الضريبة، لهذا يعرف البعض من الفقه الضمان في تحصيل الضريبة بأنه :

مجموعة من الإجراءات و التدابير و الحقوق الملزمة قانونا لأطراف العلاقة الضريبية تكفل للدولة اقتضاء ذلك الجزء من الدخل في شكل ضريبة [ 56 . ص 19].

وبما أن الضريبة العقارية من الضرائب المباشرة فإن وسائل الضمان التي تعتمد عليها الإدارة في استفاء الضرائب المباشرة هي نفسها التي تعتمد عليها في استفاء الضرائب العقارية ، ولما كان المال موضوع الضريبة من أهم الضمانات التي يمكن لإدارة الضرائب التنفيذ عليها عن طريق الحجز وبيعها في المزاد واستفاء الحق من حاصل البيع، فإن هذا المال يكون ذا أهمية بالغة في الضمان وتأميننا قويا لإدارة الضرائب إذا كان عقارا أو حقا عقاريا، أو دخل مصدر العقار.

مما سبق يمكن أن تعريف الضمان في تحصيل الضريبة العقارية بأنه :

مجموعة من الصلاحيات و الحقوق الممنوحة قانونا للإدارة المكلفة بالجباية تستعملها في اتجاه المكلف بالضرائب والرسوم العقارية واتجاه الغير، من أجل تحصيل قيمة الضريبة والزيادات التي تلحق بها.



يعرضها إلا جزاءات تلحق بموظفيها، حيث يمكن مساءلتهم عن التقصير و عدم اتخاذ الإجراءات الكفيلة لحفظ حقوق الخزينة ، فالضمان من حق الخزينة ولا يجوز لأي موظف مسؤول عن التحصيل الضريبي أن يتنازل عن الضمانات المقررة قانوناً لتأمين خطر عدم تسديد الضرائب.

### 2.1.1.2.1.2.1.1.1.3 - أن الضمان مجموعة الصلاحيات والحقوق

إن التشريع الضريبي قرر مجموعة من الصلاحيات و الحقوق تهدف كلها إلى حماية حق الخزينة العامة، فمن حق الخزينة العامة ممثلة في إدارة الضرائب أن تقوم بكل إجراء تراه مفيداً قصد تحصيل الضرائب والحقوق والرسوم الواجبة الدفع ، و يتبين من نص المادة 197 من قانون الإجراءات الجبائية أن الضمانات الواردة في التشريع الضريبي ليست على سبيل الحصر ، حيث تمنح المادة الحق للإدارة في القيام بكل ما تراه مناسب من أجل حفظ حقوق الخزينة العامة للدولة ، والعبرة في عدم حصر المشرع للضمانات هو عدم تمكين المكلف من المناورة في التحايل.

فإذا كانت التأمينات أو الضمانات واردة على سبيل الحصر قد يتمكن المكلف بالضريبة من التملص منها، هذا من جهة ، ومن جهة أخرى حصر إدارة الضرائب في مجموعة محددة من التأمينات قد يحول دون تمكنها من حفظ حقوق الخزينة، لهذا أعطى المشرع صلاحيات وسبل عديدة لإدارة الضرائب تسلكها لتحصيل الضريبة العقارية قد تختلف عن ما تسلكه لتحصيل ضرائب من نوع آخر، مثل حق في حبس البضاعة وعدم الإفراج عنها كتأمين وضمان لسداد الرسوم الجمركية [ 56 . ص . 21 ]، فلا يوجد ما يقابل هذا الضمان في تحصيل الضريبة العقارية فالحجز التحفظي والحجز التنفيذي يبدوا أنه يشبهه الحق في الحبس إلا أنها ضمانات تختلف عن حق الحبس .

### 2.1.1.2.2.1.1.1.4 - أن الضمان يهدف إلى حماية حقوق الخزينة

إن تقرير العديد من الضمانات الهدف منه تحصيل الضريبة و بالتالي حماية حقوق الخزينة عن طريق اقتطاع مبلغ من مال المكلف بالضريبة، ولا تهده هذه الضمانات إلى قهر المكلف والتسلط عليه، فإذا كان القانون يقرر حقوق و امتيازات لخزينة الدولة فإنه في المقابل يقرر حقوق و ضمانات للمكلف بالضريبة، حيث لا يمكن إغفالها حتى لا تطغى إدارة الضرائب على المكلف و تستبد به، فباعتبار أن الضمانات المقررة قانوناً لإدارة الضرائب ملزمة ولا يجوز النزول عنها، فإنه يجب أن تكون بالقدر اللازم و الكافي لتحصيل الضريبة دون مبالغة أو مغالاة، فلا بد من تحقيق قدر معقول من التوازن بين مصلحة المكلف و مصلحة الخزينة العامة، فالغرامة مثلا التي تسلط على المكلف الممتنع عن دفع

الضريبة الغرض منها دفع المكلف إلى الوفاء من جهة ، ومن جهة أخرى جبر الخسارة المالية التي لحقت بالخبزينة [ 13 . ص 205 و 56 . ص ص 35 -37].

### 2.1.1.2 وسائل الضمان تحصيل الضريبة العقارية

لكي تستطيع إدارة الضرائب ممارسة حقها القانوني في تأسيس وتحصيل الضريبة العقارية، حولها المشرع مجموعة من الصلاحيات والحقوق، والتي تشكل في مجموعها وسائل لضمان تحصيل الضريبة [ 44 . ص 203 ]، إلا أنها لم ترد على سبيل الحصر، وعليه نقتصر على توضيح أهم الضمانات التي منحها المشرع لإدارة الضرائب، قصد حفظ حقوق الخبزينة وتحصيل الديون التي يكون مصدرها الضرائب أو الرسوم، وهي على النحو التالي :

- الحق في الإطلاع وإجراء المعاينة والتحقيق .
- التضامن في أداء الضريبة .
- الضمان عن طريق كفالة أو رهن اتفاقي.
- الحق في الحجز الإداري.
- حق الامتياز و الرهن القانوني .
- الحق في ملاحقة المكلف بالضريبة العقارية .

### 2.1.1.2.2.1.1 الحق في الإطلاع وإجراء تحقيق

لقد نظم المشرع الجزائري الحق في الإطلاع بموجب المواد من 309 على 316 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة و المواد 139 إلى 143 من قانون التسجيل، ثم ألغيت هذه المواد بموجب المادة 200 من قانون المالية لسنة 2002 ، لإعادة تنظيمها في قانون الإجراءات الجبائية، والحق في الإطلاع وإجراء التحقيق يقابله التزام المكلف بالضريبة العقارية بالتصريح لدى مفتشية الضرائب في البلدية التي توجد فيها العقارات ، وكضمانة لصحة هذه التصريحات يمكن لإدارة الضرائب إجراء تحقيق أو معاينة أو الإطلاع على الوثائق .

### 2.1.1.2.2.1.1.2 إجراء التحقيق

نص المشرع الضريبي على نوعين من التحقيق ، الأول بسيط والثاني معمق وكلاهما عمل إداري محض لا يتطلب ترخيص من القضاء، فالتحقيق البسيط نظمته المادة 60 من قانون الإجراءات الجبائية ، التي نصت على إمكانية إجراء تحقيق في حسابات المكلفين بالضريبة وإجراء كل التحريات

قصد تأسيس وعاء الضريبة ، فالتصريح مثلا بدخل ضئيل لعقار يوجد في منطقة صناعية يثير لا محالة عدة شكوك يتوجب على مفتشية الضرائب إزالته بالتوجه إلى مكان تواجد العقار، للتأكد من دفاتر وحسابات المكلف بالضريبة وذلك بعد إخطاره بإشعار موسى عليه، يمهل مدة 10 أيام لإجراء التحقيق على أن لا تستغرق مدة التحقيق مدة تفوق 4 أشهر في المؤسسات التي تقدم خدمات ، يشترط لإجراء تحقيق لا تفوق مدته 4 أشهر حسب المادة 60-5 من قانون الإجراءات الضريبي أن لا يتعدى رقم أعمال المكلف المراقب مليون دينار جزائي إذا كان مؤسسة تقدم خدمات وفي خلاف ذلك ألا يفوق رقم أعمال المكلف 2 مليون دينار جزائي، أما التحقيق المعمق فنظمته المادة 61 من قانون الإجراءات الجبائية ، يكون قصد التحقق من التوازن بين دخل المكلف المصدر به ودمته المالية ، وذلك بعد إعلام المكلف ومنحه مدة أقصاها 15 يوم .

حرصا من المشرع على حماية حق المكلف بالضريبة العقارية في مواجهة التعسف الذي قد تمارسه عليه إدارة الضرائب عند استعمال سلطات ، مكنه من حقه في اختيار خبير يساعده ، فللمكلف بالضريبة الحق في الدفاع عن نفسه برفع الظلم الناتج إزاء تجاوزات إدارة الضرائب وتطبيقها لقانون تطبيقا خاطئ [ 44 . ص 224 ] ، وذلك بموجب المادة 60 - 6 من قانون الإجراءات الجبائية ، ويجب أن يشار إلى هذا الحق صراحة في الإشعار بإعادة التقويم كما له أن يبدي ملاحظاته خلال 40 يوم من إشعاره بإعادة التقويم ، وإلا اعتبر ذلك رضا ضمني منه على التقدير الجديد الوارد بعد التحقيق ، وتعد بالتالي نتائج التحقيق ملزمة للطرفين، باستثناء الإدارة في حالة ما إذا استعمل المكلف بالضريبة العقارية مناورات تدليسية.

## 2.1.1.2.2.1.2 - إجراء المعاينة

نظم المشرع الضريبي الحق في إجراء المعاينة بموجب المواد 74 على 78 من قانون الإجراءات الجبائية، حيث اعتبر أن المعاينة هي حق لإدارة الضرائب تقوم به عندما تكون بحوزتها قرائن تدل على أن المكلف بالضريبة قام بممارسات تدليسية ، إلا أن إدارة الضرائب لا يتأتى لها إجراء المعاينة ، لأن حقها معلق على شرط استصدار أمر من قاضي مفوض من رئيس المحكمة أو رئيس المحكمة المختصة إقليميا ، بناء على طلب مسبب من المدير الولائي للضرائب ، ثم يبلغ الأمر الذي يرخص بإجراء المعاينة إلى المكلف بالضريبة ، ويقوم وكيل الجمهورية بعد صدور الترخيص من رئيس المحكمة بتسخير فرقة المعاينة المشكلة من ضابط من الشرطة القضائية وأعوان مشاركين يلتزموا جميعا بالسر المهني، وتجرى المعاينة بين الساعة السادسة صباحا والثامنة مساء.

لقد حدد المشرع في المادة 75 من قانون الإجراءات الجبائية الشروط الجوهرية التي ينبغي ذكرها في الطلب الموجه إلى رئيس المحكمة كذكر هوية المكلف بالضريبة ، الأماكن التي يراد إجراء المعاينة بها ، العناصر المشككة للممارسة التدليسية ، أسماء ورتب المكلفين بإجراء المعاينة ، لكن الإشكال المطروح يكمن في كيفية مراقبة عمل رئيس المحكمة لأن الممارسات التدليسية غير محصورة، فالمادة 76 من قانون الإجراءات الجبائية ذكرت على سبيل المثال بعض الممارسات في نصها ( ويعتبر على وجه الخصوص.. ) ، وفي غير الحالات الواردة بنص المادة يكون تقدير ما إذا كانت الممارسات تدليسية أم لا متروكا للقاضي، وله في ذلك كامل السلطة التقديرية .

يدرر محضر إجراء المعاينة الذي ينبغي لزوما حسب المادة 78 من قانون الإجراءات الضريبية أن يشمل على تحديد هوية الأشخاص الذين أجروا عملية المعاينة ، والأشخاص الذين حضروا العملية كالمكلف بالضريبة أو ممثله القانوني أو شاهدين ، كما يجب أن يحتوي المحضر على تاريخ وساعة المعاينة ، بالإضافة إلى جرد المستندات والوثائق والأشياء المحجوزة.

### 2.1.1.2.2.3 - حق الإطلاع

يعتبر الحق في الإطلاع من أهم الحقوق التي منحها المشرع لإدارة الضرائب قصد تأمين تحصيل حقوق الخزينة العامة التي يكون مصدرها الضرائب والرسوم، لهذا سار غالبية الفقه على اعتبار حق الإطلاع من حقوق الاستدلال التي منحت لبعض موظفي إدارة الضرائب، يخولهم هذا الحق الحصول على بيانات معينة بعد إطلاعهم على الملفات والوثائق [ 44 . ص 208 ]، التي تمكنهم من تحديد وعاء الضريبة العقارية ومن ثم تحصيلها ، ونظم المشرع هذا الحق بموجب المواد من 85 إلى 103 من قانون الإجراءات الجبائية.

لقد خول المشرع الضريبي لموظفي إدارة الضرائب و التسجيل المؤهلين حق الإطلاع على كل ما يروونه مهما لتحديد وعاء أية ضريبة كانت بما فيها الضريبة العقارية من وثائق وملفات تحت أي يد كانت، فيمارس هذا الحق اتجاه المكلف بالضريبة أو الغير أو الهيئات و الإدارات العمومية، فيعد من الغير الأشخاص والشركات التي تمتهن في دفع فوائد وأرباح ومداخل متأتية من قيم عقارية ، تكون ملزمة بمسك سجلات ودفاتر تثبت فيها المداخل مع الاحتفاظ بها لمدة أربعة سنوات الموالية لسنة دفع الدخل العقاري، تسلمها إلى إدارة الضرائب إذا طلب الإطلاع عليها، لقد حدد المشرع مدة الاحتفاظ بالسجلات والوثائق المثبتة لعمليات الدفع لكل دخل بأربع سنوات تلي سنة التي تمت فيها عملية الدفع وهذا بموجب المادة 179 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والمادة 144 من قانون

التسجيل، في حين حدد في المادة 104 من قانون الإجراءات الجبائية هذه المدة بعشرة سنوات من تاريخ تحريرها، إن هذا الخلاف يجعلنا نتساءل عن المدة التي يجب حفظ الوثائق خلالها، ولعل المدة الراجعة هي مدة أربع سنوات لأن الضرائب والرسوم تتقادم في الأحوال العادية بأربع سنوات، وفي حالات استثنائية خاصة تتقادم رسوم التسجيل العقاري بعشرة سنوات.

أما الهيئات و الإدارات العمومية، مثل هيئات الضمان الاجتماعي التي تلتزم بتمكين إدارة الضرائب من الإطلاع على الملفات التي بحوزتها، ومن الهيئات أيضا المحاكم والمجالس القضائية التي تمكن أعوان إدارة الضرائب من الإطلاع على عناصر من ملفات الدعاوى القضائية التي تكون بحوزتها بعد ترخيص من النيابة العامة [المادة 179 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، والمواد 86 إلى 97 من قانون الإجراءات الجبائية، والمادة 149 من قانون التسجيل].

إن حق الإطلاع على العقود العمومية الموجودة على مستوى الولايات والدوائر والبلديات حسب المادة 89 من قانون الإجراءات الجبائية، يكون فقط على عقود نقل الملكية العقارية أو حق الانتفاع أو التنازل عن الإيجار، أو عقود المبادلات والقسمة العقارية، ولا يمكن لموظفي الإدارات العمومية أن يحتجوا بالسر المهني اتجاه موظفي إدارة الضرائب، كما أن حق الإطلاع لدى الموثقين لا يمكن أن يكون على الوصايا المعدة من قبل الموصين وهم على قيد الحياة، وهذا راجع من جهة أن الملكية لا تنتقل إلا بعد الوفاة ومن جهة مراعاة حق الموصي في السرية.

إن من النتائج المهمة لحق الإطلاع هي الحصول على المعلومات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة ويحرر بموجب كل إطلاع محضر يثبت فيه كل البيانات المتعلقة بالمكلف ووعاء الضريبة والجهة التي تم بها الإطلاع و نوعية الوثائق المطلع عليها والنتائج المتحصل عليها بعد الإطلاع، وفي حالة رفض الجهة الموجودة لديها الوثائق تمكين موظفي إدارة الضرائب من حق الإطلاع، يحرر الموظف المؤهل بحق الإطلاع محضر يثبت فيه الرفض الذي واجهه، وسلط المشرع عقوبات على الراضين لتمكين حق الإطلاع، فيعاقب الموثق الذي يعمل لحسابه الخاص ويرفض تقديم فهارس العقود للإطلاع عليها بغرامة قدرها 500 د.ج حسب المادة 159 فقرة 3 من قانون التسجيل، بينما يعاقب بغرامة قدرها 300 د.ج. حسب نص المادة 88 فقرة 4 من قانون الإجراءات الجبائية، إن هذا الاختلاف في مقدار الغرامة المالية بين النصين يجعلنا نتساءل عن النص الواجب التطبيق هل نص المادة 159 من قانون التسجيل المعدل بموجب المادة 21 من قانون المالية لسنة 2000 أم نص المادة 88 من قانون الإجراءات الجبائية الوارد بموجب قانون المالية لسنة 2002، يتم النطق بهذه العقوبات



من قبل المحكمة الإدارية بعد دعوة استعجالية يرفعها المدير الولائي للضرائب، و تتراوح العقوبة حسب ما حددته المادة 102 من قانون الإجراءات الجبائية ما بين 5.000 و 50.000 د.ج. وغرامات تأخيرية تقدر بـ 100 د.ج. عن كل يوم تأخير يبدأ حسابها من اليوم الذي تم فيه تحرير المحضر المثبت للرفض، يعاقب الموثق الذي يعمل لحسابه الخاص ويرفض تقديم فهارس العقود للإطلاع عليها بغرامة قدرها 500 د.ج. حسب المادة 159 فقرة 3 من قانون التسجيل ، بينما يعاقب بغرامة قدرها 300 د.ج. حسب نص المادة 88 فقرة 4 من قانون الإجراءات الجبائية ، إن هذا الاختلاف في مقدار الغرامة المالية بين النصين يجعلنا نتساءل عن النص الواجب التطبيق هل نص المادة 159 من قانون التسجيل المعدل بموجب المادة 21 من قانون المالية لسنة 2000 أم نص المادة 88 من قانون الإجراءات الجبائية الوارد بموجب قانون المالية لسنة 2002.

### 2.1.1.2. التضامن في أداء الضريبة

إن التضامن في دفع الضريبة لا يفترض وإنما يجب أن ينص عليه صراحة في العقد الذي يجمع بين الأطراف المتضامنة ، فالأصل في عقود الشركات المدني أن الشركاء غير متضامين في دفع ديون الشركة إلا إذا وجد اتفاق يقضي بخلاف ذلك [المادة 435 من القانون المدني]، فمتى وجد اتفاق على أن الشركاء متضامين في دفع ديون الشركة ، أو كادت الشركة شركة تضامن جاز لإدارة الضرائب أن تطالب أحد الشركاء بدفع كل الضرائب الثابتة كدين واجب الدفع و يحق لإدارة الضرائب جبايته [ 5 . ص 171]، مهما كان نوع الضريبة أو الرسم ، وعلى هذا الشريك أن يرجع بما دفعه من ضريبة على باقي الشركاء كلا حسب حصته في الشركة، أما قانون الإجراءات الجبائية فقد نص على التضامن في دفع الضريبة بموجب المادة 195، والتي تقضي بأنه في حالة تعذر تحصيل الضرائب من أي نوع كادت و المفروضة على الشركة بسبب مناورات تدليسية فيتحمل المسيرين للشركة الضريبة بالتضامن .

وقد يكون التضامن بموجب نص القانون ، فمن بين حالات التضامن في دفع الضريبة على الدخل ، وهذا يعني أن التضامن ليس في كل أنواع الضرائب، والضريبة العقارية باعتبارها من الضرائب المباشرة التي تلحق بالدخل الناتج عن العقارات أو الحقوق العقارية، فقد نص المشرع في المادة 376 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة أن الزوجين يكونا متضامين في دفع الضرائب المفروضة على دخل الأموال العقارية التي تكون مملوكة لأولادهما القصر الساكنين معهم ، كما يكون الورثة الشركاء في الإرث حسب نص المادة 85 من قانون التسجيل متضامنون إزاء الخزينة العامة من أجل تسديد رسوم التسجيل ، إلا أن دعوى التضامن لا يمكن ممارستها ضد الورثة المستفيدين

من الإعفاء [حددت حالات الإعفاء من دفع رسوم التسجيل بالنسبة للورثة المادة 236 من قانون التسجيل المعدلة بموجب المادة 21 من قانون المالية لسنة 2002].

ويسأل بالتضامن عن دفع رسوم التسجيل أطراف العقود التي تكون حسب المادة 83 من قانون التسجيل إما عقوداً عرفية، و عقوداً مبرمة في الخارج وكان من الواجب تسجيلها بالجزائر و العقود والقرارات التي تصدر من المحكمين.

### 2.1.1.2. الضمان عن طريق كفالة أو رهن اتفاقي

يمكن عند تقديم ضمانات كافية من قبل المكلف بالضريبة العقارية أو الرسوم العقارية أن يتقدم بطلب إلى قابض الضرائب المباشرة أو مفتش التسجيل قصد تمكينه من أجل الدفع الكلي أو دفع الدين على دفعات ، ولهذا سمح القانون لقابض الضرائب بموجب المادة 196 من قانون الإجراءات الجبائية، بأن يوافق على منح أجل لتسديد الضريبة، وله أن يشتر على المكلف بالضريبة تقديم ضمانات، دون أن تبين المادة طبيعة ونوع هذه الضمانات، بل اكتفت بنص على أن تكون كافية لتغطية مبلغ الضريبة، في حين نجد أن المادة 84 فقرة 4 من قانون التسجيل بيذت نوع هذه الضمانات والتي يمكن أن تكون إما رهون أو كفالة مصرفية.

### 2.1.1.2. تقديم رهون كضمان

يمكن للمكلف الذي يطلب تأجيل أو تجزئة دفع الرسم أو الضريبة العقارية أن يقدم ضمان من أجل ذلك يتمثل في رهن عقاري أو رهن منقولات، على أن تكون قيمة المرهونات مساوية على الأقل لمبلغ الدين المستحق للخرينة، ويكون في هذه الحالة الرهن عبارة عن عقد بين الطرفين، المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب أو الإدارة المكلفة بجباية الضرائب والرسوم العقارية، يوقع عقد الرهن من قبل المكلف بصفته المدين بالضريبة ومن قبل قابض الضرائب أو مفتش التسجيل بصفته الممثل القانوني للإدارة المكلفة بجباية الضريبة، ويسجل عقد الرهن الذي يكون في هذه الحالة معفى من رسوم التسجيل [المادة 87 – 5 فقرة 2 من قانون التسجيل].

### 2.1.1.2. الكفالة المصرفية

لقد سمح القانون للمكلف بأن يتوجه إلى إحدى البنوك ليحصل على كفالة مصرفية يقدمها إلى قابض الضرائب أو مفتش التسجيل، من أجل قبول طلبه في أن يمنح له أجل لتسديد ديونه اتجاه خريضة الدولة والتي حان موعد استحقاقها، أو من أجل تقسيط هذا الدين على دفعات، على أن تلتزم المؤسسة

المصرفية بموجب عقد كفالة بكفالة دين المكلف بالضريبة العقارية وأن تكون قيمة الكفالة المصرفية تغطي كامل دين الضريبة، إذا تعلق الأمر بحقوق تسجيل الواجب من أجل انتقال الملكية عن طريق الوفاة، يمكن لإدارة الضرائب أن تطلب من الورثة للورثة المكلفين بدفع رسم التسجيل ، زيادة عن تضامنهم في دفع الرسم أن يقدموا كفالة مصرفية تطبق أحكام المادة 84 – 4 فقرة 4 من قانون التسجيل، ولضمان حقوق الخزينة العامة للدول اعتبر المشرع الجزائري في المادة 188 من قانون الإجراءات الجبائية أن كل سند في حالة الوفاء بالتقسيم تم تبليغه لتحصيل القسط الواجب الدفع ينتج عنه وجوبا تحصيل كل الأقساط التي حل ميعاد استحقاقها قبل أن يسددها المكلف .

#### 2.1.1.2. الحق في الحجز الإداري و الاقسطاع من المنبع

سبق وأن أشرنا أن الحجز الإداري على أموال المكلف بالضريبة العقارية أو التنفيذ الجبري وبيعها في المزاد، هو طريقة من طرق التحصيل [راجع في ذلك هذه الرسالة ص 167]، وهو في ذات الوقت يشكل أهم ضمانات تحصيل الضريبة العقارية، ففي الحالات التي يجب فيها التحصيل ويمتتع المكلف بالضريبة عن دفع ديونه ، يمكن بل يجب على قابض الضرائب أن يسلك طريق التنفيذ الجبري لضمان حقوق الخزينة، وإلا قامت مسؤوليته الشخصية لتقصيره في حفظ حقوق الخزينة العامة للدولة.

ولما كان الحق في الحجز المخول قانونا لإدارة الضرائب يشكل نوعا من عدم التوازن في العلاقة بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب، حرص المشرع أيضا على تقديم ضمانات للمكلف بالضريبة يواجه بها التطبيق التعسفي لهذا الحق، فله بموجب نص المادة 193 من قانون الإجراءات الجبائية أن يبادر بتقديم طلب إلى المدير الولائي للضرائب يرفق مع كل وسائل الإثبات المدعمة له، من أجل استرداد الأموال المحجوزة خلال مدة شهر من توقيع الحجز على أمواله، وإذا لم يتلقى ردا يرضيه خلال مدة شهر من تاريخ إيداع الطلب له أن يرفع دعوى ضد المحاسب القائم بالحجز أمام المحكمة الإدارية.

#### 2.1.1.2. حق الامتياز و الرهن القانوني

لقد اعتنى المشرع بضمان حقوق الخزينة العامة للدولة التي يكون مصدرها الضرائب والرسوم، وأكد عليه في العديد من النصوص القانونية ، يتمثل هذا الحق في امتياز الخزينة على أموال المكلف بالضريبة، وعرف في نص المادة 982 من قانون المدني على أنه :

أولوية يقررها القانون لحق معين مراعاة منه لصدفته، وكرس هذا الحق في القانون المدني ، قانون الإجراءات الجبائية، قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و قانون التسجيل ] المادة 991 من القانون المدني ، المادة 189 من قانون الإجراءات الضريبية ، المادة 380 إلى 388 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، و المادة 366 من قانون التسجيل].

فالامتياز إذا هو أولوية يقررها القانون لحق مراعاة منه لصدفته ، و يخول لصاحب الحق التقدم عن باقي الدائنين عند التنفيذ على أموال المدين ، والقانون هو الذي يعين الحقوق التي تقتضي طبيعتها أن تكون ممتازة وهذا نظرا لأهميتها ، فقد يقرر الامتياز لاعتبارات إنسانية مثل الحق في النفقة وأجور العمال ] 56 . ص 114[، وقد يتقرر لاعتبارات أخرى منها اعتبارات المصلحة العامة لتغطية نفقات الدولة مثل تحصيل الضرائب والرسوم.

## 2.1.1.2.2.4.1 - مدى تأكيد المشرع على حق الامتياز والرهن القانوني

لقد ورد النص على حق الامتياز المقرر للخرينة العامة كضمان لدفع الضريبة العقارية في القانون المدني في المادة 991 و التي تقتضي بمنح حق الامتياز للمبالغ المستحقة للخرينة العامة من ضرائب ورسوم وحقوق أخرى مهما كان مصدرها، أما في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة فنصت المادة 380 على ممارسة امتياز حق الخريضة في تحصيل الضرائب المباشرة قبل كل شيء وتؤكد المادة 381 من نفس القانون أن ممارسة هذا الحق يكون على جميع أموال المكلف المدين سواء المنقولة أو العقارية متى كانت محل حجز من قبل الإدارة الجبائية ، كما أكد المشرع على هذا الحق المادة 366 - 1 من قانون التسجيل، و المادة 189 من قانون الإجراءات الجبائية .

أما النص على الرهن القانوني كضمان لدفع الضريبة العقارية فقد ورد بموجب المادة 388 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، والتي تؤكد على أن للخرينة العامة رهن قانون على جميع الأملاك العقارية المملوكة للمدين بالضريبة وهي معفاة من التسجيل لدى مكتب الرهون بالمحافظة العقارية، ويأخذ هذا الرهن رتبته من تاريخ إرسال جدول التحصيل من قبل مصالح التأديس إلى القابضين المكلفين بتحصيل الضريبة، في حين نصت المادة 367 من قانون التسجيل على هذا الرهن ، نلاحظ أن المادة 388 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والمادة 367 من قانون التسجيل غير منسجمتين، فالأولى تعفى الرهن القانون من التسجيل، أما الثانية فتشترط تسجيله ، ولعل النص القريب من الصواب في اعتقادنا هو نص المادة 388 ، لأن الرهن القانون في هذه الحالة ما هو إلا حق

امتياز عام يرد على عقارات المدين بالضريبة يكون للخزينة العامة للدولة حق الأفضلية والأولوية، و هو حق عام غير مقيد بأي قيد.

إن المادة 367 من قانون التسجيل تشترط أن يسجل هذا الرهن حتى يأخذ رتبته من تاريخ تسجيله في المحافظة العقارية، وهو ما أكدته المادة 87-5 من قانون التسجيل التي تقضي بأن الرهن القانوني الممنوح للخزينة العامة على عقارات التركة يأخذ مرتبته من يوم تسجيله في المحافظة العقارية، ولا يسجل هذا الرهن إلا من تاريخ استحقاق الضريبة أو الرسم.

### 2.1.1.2.2.4 - نوع حق الامتياز في دين الضريبة ومرتبته

إن حقوق الامتياز تكون على نوعين، حقوق امتياز عامة ترد على جميع أموال المدين و حقوق الامتياز الخاصة تكون مقصورة على عقار أو منقول معين بذاته، وبما أن المبالغ التي تكون مستحقة للخزينة العامة للدولة من ضرائب ورسوم وحقوق أخرى تستوفى من أموال المكلف بالضريبة، وبما أن كل أموال المكلف ضامنة لدين الضريبة فإن الامتياز يكون عاما، وبالتالي لا يثبت فيه حق التتبع، ولا حاجة إلى شهر حقوق الامتياز التي ترد على العقارات لضمان حق الخزينة [ 56 . ص 321 ].

أما عن مرتبة هذا الامتياز فقد تكفلت المادة 991 من القانون المدني ببيان مرتبة هذا الامتياز، حيث قضت بأن حقوق الامتياز المقررة لضمان حقوق الخزينة تسبق جميع الحقوق الممتازة الأخرى وحتى الرهون الرسمية ما عدى المصاريف القضائية.

وفي حالة تزامم حقوق الخزينة فيما بينها فإنها ترتب على النحو الذي نصت عليه المادة 991 من قانون المدني والمادة 382 فقرة 3 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة [المادة 382 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة معدلة بموجب المادة 16 من قانون المالية لسنة 2001] وهي كما يلي:

- المصاريف القضائية.
- امتياز الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.
- امتياز يدون الدولة غير المستحقة للضريبة وأملاك الدولة.
- امتياز الحاصلات والديون غير الجبائية المستحقة للجماعات المحلية و المؤسسات العمومية.
- امتياز الغرامات والعقوبات المالية.

ويتضح مما سبق أن الامتياز في ما يتعلق بتحصيل الضرائب والرسوم العقارية يكون في المرتبة الأولى إذا رتبت مع باقي الحصائل الجبائية، لأن الضرائب والرسوم العقارية تعد من قبيل الضرائب المباشرة، وتكون في المرتبة الثانية بعد المصاريف القضائية إذا رتبت مع حقوق الخزينة العامة مجتمعة [ 48 . ص 292].

## 2.1.1.2. الحق في ملاحقة المكلف بالضريبة العقارية

إن من أهم ضمانات تحصيل الضريبة العقارية أن يكون من حق الإدارة الضريبية ملاحقة المكلف الذي لا يلتزم بالدفع، فتعتبر العقوبات الضريبية هي السلاح الرادع لمواجهة المكلفين الممتنعين والمتهربين عن دفع الضريبة العقارية [ 13 . ص 245]، لهذا منح المشرع لإدارة الضرائب بموجب المادة 389 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة الحق في أن تلاحق المكلف بالضريبة الذي لا يلتزم بقواعد القانون الضريبي ولا يؤدي الحصة المستحقة الأداء ، الواجب تحصيلها من ضرائب ورسوم في موعد استحقاقها ، لقد نص المشرع في المادة 144 من قانون الإجراءات الجبائية على توقيع العقوبات ضد كل شخص استعمل طرق قصد التملص من واجباته الجبائية ، ووصف العقوبات بالعقوبات القمعية ، وفي حقيقة الأمر الغاية من وضع العقوبات الجبائية ليس قمع المكلفين حسب المادة 144 وإنما الغاية حفظ حقوق الخزينة بردع المخالفين للقوانين الجبائية .

فقد تشكل المخالفة التي يرتكبها المكلف بالضريبة العقارية مجرد احتمال وقوع ضرر بالنسبة لخزينة الدولة، مثل التأخر في دفع الضريبة، في هذه الحالة تقوم إدارة الضرائب باتخاذ الإجراءات الوقائية التي يخولها إياها القانون، كما قد تشكل المخالفة ضررا حقيقيا، مثل التصريحات الكاذبة و التهرب والغش الضريبي، في هذه الحالة يعاقب المكلف أو غيره ممن ارتكب المخالفة التي ألحقت ضررا بخزينة الدولة، وعليه فإن المشرع ضمن الحماية لخزينة الدولة فيما يتعلق بتحصيل الضريبة العقارية ، وخول لإدارة الضرائب اتخاذ التدابير الوقائية وتوقيع العقوبات الردعية [ 75 . ص 101]، وقد تصل هذه العقوبات إلى حد المتابعة الجزائية عن طريق تحريك الدعوة العمومية من طرف النيابة العامة، ونبين فيما يلي صورا من المتابعات التي تواجه بها إدارة الضرائب المكلف بالضريبة العقارية و تضمن بها حماية حقوق الخزينة العامة للدولة، وهي :

- التدابير والعقوبات الجبائية.

- العقوبات الجزائية.

## 2.1.1.2.2.1.5 - التدابير و العقوبات الجبائية

بالإضافة إلى الإجراءات التي سبق ذكرها من الحق في الإطلاع وإجراء المعاينة والتحقيق، والتي تعد بمثابة ضمانات وتدابير لحماية حق الخزينة العامة، هناك مجموعة هامة من التدابير حولها المشرع لإدارة الضرائب ، من أجل التصدي للمخالفات قبل وقوعها، أي إجراءات وتدابير وعقوبات وقائية ، تكون من حق إدارة الضرائب تطبيقها دون اللجوء إلى القضاء.

فمن أهم الإجراءات و التدابير الوقائية التي حولها المشرع لإدارة الضرائب قصد متابعة المكلف بالضريبة العقارية ما يلي:

- الحق في الرقابة ورد بموجب نص المادة 58 و 59 من قانون الإجراءات الجبائية، حيث يكون من حق مفتش الضرائب المباشرة مراقبة تصريحات المكلف بالضريبة العقارية، ويحق له أيضا طلب تبريرات وتوضيحات إذا اقتضى الأمر ذلك.

- تسليم شهادة عدم الخضوع للضريبة يكون مرتبط بتنفذ المكلف بالضريبة لكل ما هو ملزم به قانون اتجاه الخزينة من ضرائب، حيث تعد شهادة عدم الخضوع للضريبة وسيلة لمراقبة المقصرين في التزاماتهم الضريبية، حسب ما بينته المادة 184 - 2 فقرة 2 من قانون الإجراءات الجبائية.

- الغلق المؤقت للمحل المهني بالنسبة للمكلف بالضريبة العقارية ، ويكون ذلك بموجب بقرار من المدير الولائي للضرائب بناء على تقرير يقدمه مفتش الضرائب الذي يتولى عملية المتابعة وحدد الغلق بمدة لا تفوق ستة أشهر حسب نص المادة 186 من قانون الإجراءات الجبائية.

- الزيادة في مدة التقادم بسبب قيام المكلف بالضريبة العقارية بأفعال يحضرها التشريع الضريبي، فتمدد بسنتين في حالة ما إن أثبتت إدارة الضرائب أن المكلف عمد بطرق احتيالية إلى رفع دعوى قضائية ضده ، وفي هذه الحالة على إدارة الضرائب أن تثبت بأن هذه الدعوى صورية، وفي حقوق التسجيل حسب المادة 158 و 164 من قانون الإجراءات الجبائية ترفع مدة التقادم إلى 10 سنوات عندما يخفي الورثة جزء من أموال الشركة ولا يصرحوا بها ، أو عندما يقدم المكلف بالرسم في عقد الهبة بيانات غير صحيحة

أما العقوبات الجبائية فتتمثل في الزيادة في قيمة الضريبة و الغرامات المالية والغرامات التأخيرية ، وهنا نلاحظ أن المشرع الضريبي في تبيينه للعقوبات الجبائية في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة يقسمها إلى نوعين الأول اصطلح عليه تسمية الزيادة في قيمة الضريبة حيث أن قيمة العقوبة المالية هي عبارة عن نسبة من قيمة الضريبة المفروضة، أما النوع الثاني فسماه بالغرامة الجبائية وفي هذه الحالة العقوبة المالية هي قيمة محددة عينا ، وبذلك يكون المشرع اعتبر أن النوع الأول من العقوبة المالية هي زيادة في قيمة الضريبة ، وفي الحقيقة ما هو إلا غرامة أساسها عدم التزام المكلف بالضريبة اتجاه خزينة الدولة ، و العقوبات الجبائية محددة بموجب نصوص قانونية مسبقة حيث لا تفرضها إدارة الضرائب من تلقاء نفسها، إنما تكون تطبيقا للقانون، وقد نظم المشرع الضريبي العقوبات الجبائية بموجب المواد من 192 إلى 194 من قانون الضرائب المباشرة والمواد من 93 على 121 من قانون التسجيل، ويمكن بيان هذه العقوبات على النحو التالي :

- الزيادة في قيمة الضريبة العقارية بسبب عدم التصريح.

- الزيادة في قيمة الضريبة بسبب النقص في التصريح.

- الغرامة الجبائية.

- الزيادة في قيمة الضريبة العقارية بسبب عدم التصريح.

تطبق زيادة في قيمة الضريبة العقارية على المكلف الذي يتمتع عن تقديم التصريح نهائيا أو يتأخر في تقديم التصريح لمدة تفوق 30 يوم من تاريخ تنبيه المكلف بضرورة التصريح ، حيث نصت المادة 192 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، على زيادة تقدر بـ 25 % من قيمة الضريبة المفروضة على المكلف، [ المادة 192 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة معدلة بموجب المادة 9 من قانون المالية لسنة 2000، والمادة 38 من قانون المالية لسنة 2001، و المادة 22 من قانون المالية لسنة 2003].

- الزيادة في قيمة الضريبة العقارية بسبب النقص في التصريح.

تفرض إدارة الضرائب زيادة في قيمة الضريبة العقارية بسبب النقص في التصريح، عندما يقدم المكلف بالضريبة العقارية تصريحا ناقصا أو غير صحيح في جزء منه، حسب المادة 107 من قانون التسجيل المطابقة للمادة 1-193 و 285 من قانون الضرائب المباشرة، يعاقب بزيادة تصاعدية 10%، 15%، 25%، إذا كانت قيمة الضريبة المتملص منها على التوالي أقل من 50.000 د.ج ، من 50.000 إلى 200.000 د.ج و أكثر 200.000 د.ج.



وإذا قدم المكلف بالضريبة العقارية وثائق مزورة أو أهمل عمدا تقييد الحسابات أو سجل حسابات وهمية وكل فعل يقوم به بقصد تجنب أو تخير دفع الضريبة تطبق زيادة قدرها 100% إذا كان مقدار الحقوق المتملص منها لا تفوق 5.000.000 د.ح و تكون الزيادة ب-200% إذا كانت قيمة الحقوق المتملص منها تفوق 5.000.000 د.ج [المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، معدلة بموجب المادة 17 من قانون المالية لسنة 1996 و المادة 10 من قانون المالية لسنة 2000، والمادة 38 من قانون المالية لسنة 2001 و المادة 6 من قانون المالية لسنة 2002].

### - الغرامة الجبائية -

تفرض غرامة جبائية على المكلف بالضريبة أو الرسم العقاريين أو بحقوق التسجيل العقارية وهي تختلف حسب الأفعال التي يرتكبها المكلف أو الغير، وقد اختلفت الآراء الفقهية و الاجتهادات القضائية حول الطبيعة القانونية للغرامات الجبائية، في كونها عقوبة أم تعويض مدني، فالقضاء الفرنسي و المصري يعتبرها ذات صفة مزدوجة فهي عقوبة من جهة وتعويض من جهة أخرى، وفريق آخر من الفقه يعتبرها عقوبات جنائية [4 . ص 48 ] .

في حين يرى البعض أن الغرامات الجبائية قائمة على أسس ضريبية بحتة [ 25 . ص 244 ] ، القصد من تشريعها حماية الخزينة العامة للدولة، وأن إخضاعها لأحكام التضامن بين المخالفين ينفي عنها الطبيعة الجنائية البحتة، حيث تنص المادة 121-1 من قانون التسجيل على التضامن بين المخالفين في دفع الغرامات المالية و هو نفس الحكم الذي نصت عليه المادة 306 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، و الأفعال التي يعاقب عليها المكلف بغرامة مالية تكون غالبا على ثلاث صور، الأولى هي عدم تقديم تصريحات ، الثانية تقديم تصريحات مخالفة للواقع أو ناقصة ، و الصورة الثالثة عدم دفع الضريبة في ميعاد استحقاقها، ومن الغرامات التي نص عليها المشرع وأبرزها ما يلي :

- عدم التصريح بالدخل الذي تحصل عده الضريبة العقارية تفرض غرامة مالية على المكلف تقدر ب-30.000 د.ج ، وإذا كان التصريح من واجب المحضرين القضائيين أو الموثقين أو محافظي البيع بالمزاد ولم يتم، تفرض عليهم غرامة حسب نص المادة 93 من قانون التسجيل تقدر ب-10% من قيمة حقوق التسجيل في الشهر الأول وتضاف لها 3% عن كل شهر تأخر يلي الشهر الأول.

- عدم مسك الدفاتر والسجلات التي يدون بها المكلف دخله يتعرض إلى غرامة مالية تقدر بـ 5.000 د.ج [المادة 194 - 3 محدثة بموجب المادة 19 من قانون المالية لسنة 1999].

- إخفاء ثمن بيع العقارات يعاقب عليه حسب المادة 113 - 4 من قانون التسجيل بغرامة تساوي ضعف الحقوق المتملص منها دون أن تقل هذه الغرامة عن 10.000 د.ج.

إن الجزاءات المذكورة سابقا وهي على سبيل المثال ، لا تعد عقوبات جزائية و بالتالي لا يستفيد المكلف أو الغير المحكوم عليه بها من تطبيق القانون الأصلح للمتهم أو من عدم جواز تعدد العقوبات [25 . ص 246]، إلا أن الغرامات الجبائية التي ينص عليها التشريع الضريبي لا تطبق بطريق القياس، فهي تخضع لمبدأ الشرعية العقابية أي لا غرامة إلا بنص.

#### 2.1.1.2.2.5.2 - العقوبات الجزائية

إن من القواعد القانونية التي تؤمن حماية حق الخزينة العامة اتجاه المكلفين بالضريبة العقارية، الذين يتقاعسون في تنفيذ التزاماتهم، هي تجريم بعض الأفعال التي يقوم بها المكلف بالضريبة أو الغير، إلا أن خلافا فقهيًا ثار لدي البعض من الفقه حول الطبيعة القانونية الخاصة للجرائم الضريبية في اعتبارها جريمة تخضع لقواعد جنائية خاصة ، أم أنه يتعين مساواتها بغيرها من جرائم قانون العقوبات العام ، و الرأي الراجح هو الذي يعتبرها من قبيل جرائم قانون العقوبات ذات طبيعة خاصة [ 4 . ص ص 41 - 48].

يؤكد ذلك تنظيم المشرع الجزائي للعقوبات الجزائية الخاصة بالضرائب مهما كان نوعها سواء مباشرة أو غير مباشرة ، في العديد من نصوص التشريعات الضريبية، منها نص المادة 141 من قانون الإجراءات الجبائية والمواد من 119 إلى 121 من قانون التسجيل والمواد من 303 إلى 308 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، التي بينت الأفعال المجرمة و العقوبات المطبقة على مرتكبي هذه الأفعال، سواء كان المكلف بالضريبة العقارية أو من الغير أو شريكا لهما، وتختلف طبيعة العقوبة من غرامة مالية إلى الحبس أو السجن حسب قيمة الضريبة أو الرسم المتهرب من دفعه، وبينت المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة [المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة عدلت بموجب المادة 28 من قانون المالية لسنة 2003 ] التدرج في العقوبة .

يلحق المتهم بناء على شكوى من إدارة الضرائب تابع لاختصاصها الموطن الجبائي للمكلف، وحددت الاختصاص الإقليمي للمحكمة المادة 119-2 من قانون التسجيل المطابقة لنص المادة 305 فقرة 2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة .

كان على المشرع عندما نقل بعض الأحكام الإجرائية من قانون التسجيل و قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة إلى قانون الإجراءات الجبائية أن ينقل نص المادة 119 و المادة 305 لأنهما تتضمنان أحكام إجرائية عامة تسري على جميع الضرائب وليس على حقوق التسجيل فقط هذا من جهة ومن جهة أخرى لأنهما تتضمنان نفس المحتوى، فتقدم الشكوى أمام الجهة القضائية التي يقع في مجال اختصاصها مكان فرض الضريبة أو مكان الحجز أو مقر المؤسسة المشتكى ضدها، ويسقط حق الإدارة في ملاحقة المخالفين بعد مرور أربع سنوات من تاريخ ارتكاب الأفعال المعاقب عليها ، كما يمكن للمدير الولائي للضرائب أن يسحب شكواه ، إذا قام المكلف بالضريبة العقارية بتنفيذ ما هو ملزم به اتجاه الخزينة من ضرائب.

نخلص من دراسة هذا المبحث إلى أن نظرة المكلف بالضريبة العقارية بأن تحصيل الضريبة المفروضة عليه بالإكراه والقسر دون أن يستفيد من مقابل لذلك، كما يرى في بعض الأحيان أنه ضحية لتعسف الإدارة الضريبة حينما تقوم بتطبيق السياسة الضريبة ، في حين ترى الإدارة الضريبة أنها تنفذ سياسة مالية مقرر قانونا، كما أنها تهدف وتسعى إلى تحقيق النفع العام.

من أجل ما سبق قرر القانون الضريبي حقوقا تحمي المكلف بالضريبة العقارية من تعسف الإدارة الضريبة ، وفي المقابل قرر ضمانات للخزينة العامة تواجه بها إدارة الضرائب الممولين وغيرهم عند عدم القيام بواجباتهم.

## 2.1.2. التهرب من الضريبة العقارية

تشكل الضريبة العقارية عبء على المكلف بدفعها ، فهي تكليف مالي يدفع جبرا ومن دون مقابل، مما يولد الشعور لدى المكلف بثقلها ، الذي يدفعه إلى محاولة التخلص منها كليا أو جزئيا، ويسعى في ذلك مستعملا العديد من الوسائل ، منها ما هي مشروعة ولا تتطوي على مخالفة القانون كاستغلال الثغرات الموجودة في القانون ، ومنها ما هي غير مشروعة وتشكل مخالفة صريحة يعاقب عليها القانون، كالغش واستعمال طرق احتيالية للتخلص من أداء الضريبة

ويؤثر عدم دفع الضريبة العقارية سلباً على خزينة الدولة، فظاهرة التهرب الضريبي من الظواهر المالية التي تشكل خطراً على التوازن المالي باعتبار أن الضريبة تعد من أهم موارد الخزينة العامة للدولة، وهذه الظاهر عامة لا تقتصر على دولة معينة وإنما تعم كل الدول، إلا أن نسبة هذه الظاهرة تكون منخفضة في الدول المتقدمة ، وعلى العكس من ذلك تكون مرتفعة في الدول المتخلفة ، لقد جاء في إحصاء البنك الدولي للإنشاء والتعمير أن نسبة التهرب في الدول المتقدمة تتراوح ما بين 10% و15% ، وتزيد في الدول الإفريقية عن 50% [ 75 . ص 3 ] .

لذلك تسعى كل دولة إلى الحد من التهرب عن دفع الضرائب التي تفرضها باستعمال العديد من الوسائل، منها ما هي وقائية تحول دون تملص المكلف عن دفع الضريبة المكلف بها ، ومنها ما هي زجرية و ردعية ، كعاقبة كل من قام باستعمال طرق غير قانونية للتخلص من الضريبة المكلف بها ، ومن أجل الإلمام بموضوع التهرب من دفع الضريبة العقارية، نبذت أولاً مفهومه وأشكاله وصوره وأنواعه، ثم ندرس الأسباب المؤدية له وطرق ووسائل مكافحته، وعليه نقسم هذا المبحث إلى مطلبين على النحو التالي:

المطلب 1: ماهية التهرب عن دفع الضريبة العقارية.

المطلب 2: أسباب التهرب وطرق مواجهته.

### 2.1.2.1. ماهية التهرب عن دفع الضريبة العقارية

تعمل إدارة الضرائب على حماية حقوق الخزينة العامة للدولة ، وهي تسعى جاهدة إلى منع عزوف المكلفين بضريبة عن دفع الضريبة أو التخفيف من حدة هذا العزوف، لكن المكلف بالضريبة يسعى دوماً إلى البحث عن كيفية التملص من الالتزام الضريبي ، فظاهرة التهرب الضريبي قديمة وجدت بوجود الضريبة في حد ذاتها [ 49 . ص 153 ]، لأن الضريبة تفرض جبراً وبدون مقابل يتلقاه المكلف، الأمر الذي يدفعه إلى البحث عن طرق ووسائل تمكنه من عدم دفع الضريبة.

يظهر التهرب الضريبي في الضريبة العقارية، لأنها من الضرائب المباشرة التي يشعر المكلف بثقل عبئها، وهذا عكس الضرائب غير المباشرة التي يغلب عليها طابع التخفي، مما يجعل المكلف يدفعها من دون أن يشعر بثقل عبئها ، إن من صور التهرب في الضرائب غير المباشرة هو تهريب السلع والبضائع داخل الحدود الدولية أو خارجها أو التحايل على إدارة الجمارك عن طريق التصديرات الكاذبة [ 34 . ص 230 ]، لأن المكلف القانوني بالضريبة غير المباشرة عادة لا يك ون المكلف

الاقتصادي الذي يتحمل عبئها، فلا يمكن الحديث عن التهرب الضريبي من غير وجود وسائل يستعملها المكلف تؤدي إلى التخلص من الضريبة المفروضة عليه تخلصا كليا أو جزئيا، فالتهرب الضريبي لا يظهر بصورة تثير الانتباه في الضرائب غير المباشرة، بينما يكون بصورة واضحة في الضرائب المباشرة.

ومن جهة أخرى يعمل المشرع على وضع نصوص قانونية لمواجهة التهرب من دفع الضريبة سواء استعمل المتهرب طرقا مشروعة أو طرق غير مشروعة، و سواء كان تهربا كليا أو تهربا جزئيا، داخليا كان أو دوليا ، وعليه فإن دراستنا في هذا المطالب تتصب على تحديد مفهوم التهرب الضريبي وتمييزه عما قد يرتبط به من مفاهيم أخرى وبيان أنواعه، وهذا ما نعالجه في فرعين على النحو التالي:

الفرع 1 : ماهية التهرب الضريبي

الفرع 2 : أنواع التهرب الضريبي

### 2.1.2.1.1 ماهية التهرب الضريبي

إن الفقه الضريبي لم يستقر على تعريف واحد للتهرب الضريبي، وإنما نجد مجموعة من التعريفات، إلا أنها تتحد في الكثير من النقاط ، كالدولك الذي يقوم به المكلف بالضريبة لتملصه من التزامه ، أشكال التهرب وصوره ، و التي نعتمد بدورنا عليها لتحديد تعريف للتهرب من دفع الضريبة العقارية وصوره التي نص عليها المشرع الضريبي الجزائري، كما نميز التهرب الضريبي عما يشته به من مصطلحات كنقل العبء الضريبي .

### 2.1.2.1.1.1 تعريف التهرب الضريبي

إن كلمة التهرب في اللغة مشتقة من الفعل الثلاثي هرب وجاء في قاموس لسان العرب في معنى هرب أي فر الإنسان أو الحيوان ، وهرب من الشيء نصفه أي غاب نصفه [ 69 . ص263]، أما التهرب في الاصطلاح الاقتصادي فيقصد به الاعتداء على حقوق الخزينة العامة للدولة بالتحايل على إخفاء الأرباح الحقيقية للمكلفين [ 62 . ص 11]، والذي يعنينا هو التعريف القانوني للتهرب الضريبي سواء كان فقها أو تشريعا ، مع محاولة الجمع بين هذه التعريفات على نحو يخص التهرب الضريبي في الضريبة العقارية.



على تعداد صورته ، ويكون بذلك قد ترك أمر تحديد مفهوم التهرب الضريبي للفقهاء، وقد يبرر ذلك أن التعريف الذي قد يضعه أو يتبناه المشرع لا يمكن أن يشمل كافة أساليب التهرب، فقد نص المشرع في المادة 1-119 من قانون التسجيل على الغش الجبائي دونما أن يعرفه ، بل ذكر الأفعال التي تعتبر غشا وهي إخفاء وعاء الضريبة أو محاولة إخفائه باستعمال مناورات ، كما نصت المادة 1-303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على الأفعال التي يعاقب عليها القانون باعتبارها تهربا ضريبيا غير مشروع ، فكل من حاول أو حال دون إقرار وعاء الضريبة أو تصديتها جزئيا أو كليا باستعمال طرق تدليسية يتعرض إلى جزاءات عقابية.

نلاحظ أن المشرع نص على حالة من حالات التهرب الضريبي وهي التهرب غير المشروع، أو ما يسمى بالغش الضريبي ، وسبب ذلك أن المشرع عادة إذا أراد تنظيم سلوكات الأفراد لا ينظم الأفعال المباحة وإنما ينظم الأفعال غير المباحة، وهذا ما فعله المشرع الجزائري ، حيث لم ينص على التهرب المشروع ، واعتبر في المادة 141 من قانون الإجراءات الجبائية ، أن الاستفادة من المزايا الجبائية أو الإعفاءات أو التخفيضات يكيف على أنه غشا إذا كان باستعمال مستندات مزيفة أو غير صحيحة ،

### 2.1.2.1.1.3 - المقاربة بين تعريفات التهرب الضريبي

وبمحاولة جمع التطابقات في التعريفات الفقهية السابقة مع صور التهرب التي أشار إليها المشرع نحصل على ما يلي :

- أن التهرب الضريبي هو نشاط إما إيجابي أي فعل يقوم به المكلف بالضريبة وإما فعل سلبي كامتناع المكلف بالقيام بما يفرضه عليه القانون، يهدف من خلاله المكلف بالضريبة إلى التخلص من التزاماته الضريبية.

- أن يؤدي التهرب إلى عدم حصول الخزينة العامة للدولة على مقدار الضريبة المتهرب منها .

- أن التهرب الضريبي يكون للتخلص من الضريبة، سواء كان تخلصا كليا، حيث تؤدي الأفعال التي يقوم بها المكلف إلى عدم دفعه الضريبة أصلا ، كما يمكن أن يكون التهرب جزئيا، بحيث يدفع المتهرب جزء من قيمة الضريبة ، أما الجزء الباقي فيتملص من دفعه .

- أن التهرب الضريبي يكون باستعمال وسائل مشروعة لا يعاقب عليها القانون ، أو غير مشروعة يرتب عليها القانون جزاءات عقابية ، وعلى هذا النحو فإن المصطلح الغش الضريبي يكون مصطلحا خاصا لحالة من حالات التهرب الضريبي و هي حالة استعمال الطرق غير المشروعة، لذا يسميه البعض بالتهرب غير المشروع، لتمييزه عن التهرب الذي لا ينطوي على غش أو ما يسمى بالتهرب المشروع [ 10 . ص 391 ] .

- أن التهرب الضريبي يكون من دون نقل عبء الضريبة إلى الغير، فلو أن المكلف بالضريبة قانونا دفعها ثم حمل غيره عبئها الاقتصادي فلا نكون أمام تهرب ضريبي ، وإنما نكون في صورة من صور الضريبة غير المباشرة .

#### 2.1.2.1.1.1 - تعريف التهرب في الضريبة العقارية

بما أننا بصدد دراسة الضرائب العقارية و من خلال النتائج السابقة يمكن أن نضع تعريفا للتهرب من دفع الضريبة العقارية على النحو التالي:

التهرب من الضريبة العقارية هو قيام المكلف بالضريبة العقارية أو الرسم العقاري بفعل إيجابي أو سلبي قد يكون مشروع وقد يكون غير مشروع، يحول دون حصول الخزينة العامة للدولة على مقدار الضريبة العقارية المستحقة كليا أو جزئيا من دون أن ينقل عبئها إلى الغير.

#### 2.1.2.1.1.2 - تمييز التهرب الضريبي عما يشابهه

قد يتمكن المكلف بالضريبة العقارية من التخلص و التنصل من التزامه الضريبي بعدة طرق ووسائل، إلا أنها ليست كلها تهربا ضريبيا حسب التعريف السابق الذي يحول دون حصول الخزينة العامة للدولة على مقدار الضريبة المتملص منها، فيميز الفقه الضريبي بين التهرب الضريبي وبعض الظواهر المالية مثل نقل العبء الضريبة و تعويض الضريبة واستهلاك الضريبة [ 45 . ص 506 ]، التي لا تحول دون حصول الخزينة العامة على الضريبة ، وهذا ما سنبينه بإيجاز فيما يلي:

#### 2.1.2.1.1.2 - تمييز التهرب الضريبي عن نقل عبء الضريبة العقارية

المقصود بنقل عبء الضريبة العقارية قيام المكلف بها قانونا و هو الملتزم أصلا بدفع الضريبة بنقل عبئها إلى شخص آخر، يتحملها اقتصاديا [ 62 . ص 15 ]، وبهذا يتفك كل من التهرب في الضريبة العقارية ونقل عبء الضريبة العقارية في أن كلاهما يؤدي إلى تخلص المكلف القانوني من دفع





مدة حياته [ 62 . ص 15]، و تخفيض ثمن الشراء لا يعزى إخفاء الأثمن الحقيقي والتصريح بثمن صوري فحتى ولو اتفق عليه الأطراف يكون باطلا وعديم الأثر ويعد من قبيل التهرب الضريبي غير المشروع واعتبرته المادة 113-3 من قانون التسجيل غشا ضريبيا يعاقب عليه فاعله، فحتى نكون أمام استهلاك للضريبة لا بد ألا يكون التخفيض في ثمن الشراء صوريا، وفي هذا المعنى لا يحول استهلاك الضريبة العقارية الذي يسلكه المكلف بالضريبة دون حصول الخزينة العامة للدولة على الضريبة عكس التهرب الضريبي.

### 2.1.2.1.3. صور التهرب الضريبي من الضريبة العقارية

من خلال التعريف السابق يتبين لذا أن للتهرب من الضريبة العقارية يكون على صورتين، الصورة الأولى يستعمل فيها المكلف بالضريبة العقارية طرق مشروعة، يسمى التهرب الضريبي في هذه الحالة بالتهرب المشروع أو التجذب الضريبي، أما الصورة الثانية فيستعمل فيها المكلف طرقا غير مشروعة، يمنعها القانون ورتب عليها جزاءات عقابية، يسمى التهرب الضريبي في هذه الصورة بالتهرب غير المشروع أو الغش الضريبي، والذي يشكل إحدى الجرائم الضريبية المعاقب عنها قانونا .

هناك من ينتقد وصف التهرب الضريبي المشروعية، وحثهم في ذلك أن هناك تناقض واضح في الجمع بين التهرب الذي يحصره في الغش الضريبي الذي يوقع في شأنه جزاءات و المشروعية في تجذب الضريبة الذي لا يوقع عليه أي جزاء [ 62 . ص 265]، ونلاحظ أنه لا يوجد تناقض وصف التهرب بالمشروعية هذا إذا قررنا أن للتهرب الضريبي صورتين الأولى مشروعة تسمى بتجذب الضريبة والثانية غير مشروعة تسمى بالغش الضريبي.

### 2.1.2.1.3.1. تجنب الضريبة العقارية

يقصد بتجنب الضريبة العقارية أن يتخلص المكلف القانوني من دفع الضريبة العقارية، متخذا في ذلك سبيلا لا ينطوي على مخالفة للقانون، أي يتخلص المكلف من عبء الضريبة العقارية دون أن يستعمل المكلف طرقا يرتب عليها القانون جزاءات، ويكون ذلك في ثلاث حالات [ 49 . ص 154] إما تجذب المكلف للواقعة المنشئة للضريبة العقارية، أو أن يستفيد من الرخص القانونية التي تمكنه من تجنب الضريبة، أو أن يستغل الثغرات القانونية التي أهمل المشرع وجودها، ونوجز هذه الحالات فيما يلي :

### 2.1.2.1.1.3.1 - التجنب الضريبي الناتج عن تجنب الواقعة المنشئة للضريبة

يكون التهرب مشروعاً عندما يتجنب المكلف الواقعة المنشئة للضريبة العقارية، ويكون ذلك عن طريق امتناعه عن القيام بالنشاط الذي يشكل وعاءاً للضريبة، فلا يدفع الرسم العقاري من لا يمتلك عقارات ولا يدفع الضريبة على القيمة الزائدة عن العقار من لا يتنازل عن العقار، ولا يدفع رسوم التسجيل من لا يبرم العقود التي يشترط القانون تسجيلها، ومن ثمة يفلت الشخص من الخضوع للضريبة العقارية عن طريق تجنب القيام بعمل من شأنه أن يحقق له دخلاً عقارياً تفرض عليه ضريبة .

نلاحظ في هذه الحالة أن الشخص الذي تجذب الضريبة لا يمكن وصفه بالمكلف لأن علاقته بالخزينة العامة كمدين بالضريبة لم تنشأ بعد، وذلك لعدم وجود الواقعة المنشئة للضريبة في حد ذاتها، وعلى هذا النحو يكون متجنباً للضريبة العقارية كل شخص يحقق دخلاً عقارياً لا يكون وعاءاً للضريبة أو رسم، ويكون متجنباً أيضاً للضريبة العقارية كل شخص تجذب الحصول على الدخل العقاري أو تجنب الواقعة المنشئة لوعاء الضريبة العقارية أو الرسم العقاري، لكن في بعض الأحيان يمكن أن تنشأ العلاقة بين المكلف بالضريبة والخزينة العامة ورغم ذلك يتجنب دفع الضريبة، ومثال ذلك أن يتنازل مالك العقار عن ملكيته بثمن يساوي أو يقل عن الثمن الذي حصل به على العقار، فعندما يكون فائض القيمة في التنازل عن العقارات سلبياً أي يكون الفرق بين ثمن التنازل وثمان الشراء سلبياً، يكون المكلف حسب نص المادة 78 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة قد تجذب الخضوع إلى الضريبة بطريقة مشروعة .

كما يمكن أن يتجنب الورثة دفع رسوم انتقال الملكية العقارية إليهم بدون مقابل وذلك بعدم إقدامهم على تقسيم التركة وإنما تترك الملكية على الشيوخ بين الورثة، وهذا الغالب في العقارات غير المشمولة بالمسح العام للأراضي، حيث نجد الورثة يستغلون العقارات من دون أي سند ملكية يثبت ملكيتهم للعقار، ولعل السبب يكمن في الإجراءات الشكلية المعقدة لإثبات انتقال الملكية العقارية من جهة، ومن جهة أخرى فإن شدة العبء الناتج عن فرض رسوم التسجيل على الإجراءات المثبتة لانتقال الملكية العقارية، لا يشجع الورثة على تقسيم الميراث قسمة رسمية وإنما غالباً ما تكون قسمة ودية.

### 2.1.2.1.1.3.2 - التجنب الضريبي الناتج عن استغلال الرخص القانونية

عندما يستغل المكلف بالضريبة العقارية الرخص التي يمنحها إياه القانون ليتجنب دفع الضريبة، يكون بذلك تهرب من الضريبة بطريقة مشروعة، ففي هذه الصورة المشروع هو الذي ينظم كيفية تخلص المكلفين إما جزئياً أو كلياً من الضريبة، ويرى جانب من الفقهاء [75 ص 19]، أن هذا التهرب الذي

ينظمه المشرع ما هو إلا لإرضاء بعض الفئات الاجتماعية نظرا لقوتها السياسية ، مثال ذلك الإعفاءات المؤقتة من الضرائب و الرسوم العقارية ، فتعفى لمدة عشر سنوات الإيرادات الناتجة عن الأنشطة الفلاحية حسب نص المادة 36 فقرة 2 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، كما تعفى مؤقتا ولمدة سبع سنوات للبنىات الجديدة حسب نص المادة 252 من نفس القانون من الرسم العقاري على الملكيات المبنية، فمن يقوم بهذه النشاطات يكون قد تجذب الضريبة العقارية ، لكن هذا التجذب نظمه المشرع فهو أيضا تهرب مشروع.

### 2.1.2.1.1.3.1.3.1 - التجنب الضريبي الناتج عن استغلال الثغرات القانونية

قد يتجنب المكلف بالضريبة العقارية دفع الضريبة المفروضة عليه، وذلك باستغلاله للأنقص الذي يشوب النصوص التشريعية ، حيث يشكل هذا الأنقص ثغرة يتملص منها المكلف عن الالتزام الضريبي الملقى على عاتقه ، و يتخلص من عبء الضريبة، ولما كادت الضريبة إلزام جبري ، فكلما كانت إمكانية للتخلص منها استعملها المكلف، وعليه بمجرد وجود نصوص قانونية تحتوي على ثغرات استعملها المكلف مخرجا قانونيا ينفذ منه وبذلك يكون قد تجذب الضريبة [ 68 . ص 265 ] دونما أن يتعرض لجزاء، فيعد هذا التهرب من أشكال التجنب الضريبي المشروع ، حتى وإن كادت النتيجة حرمان الخزينة العامة للدولة من قيمة الضريبة المتهرب منها.

فلو فرضنا أن المشرع يفرض رسوم على انتقال الأملاك عن طريق الميراث في حين أهمل فرض الرسوم على انتقالها بطريق الهبة، فيستغل المالك هذه الثغرة ويوزع أملاكه على الورثة قبل وفاته عن طريق الهبة، كما يتجذب جزئيا الضريبة على الدخل الشخص الذي يشتري بأمواله عقارات باسم أبنائه [ 32 . ص 175 ].

من أجل وضع حد لمثل هذا النوع من التجنب الضريبي تعمل جل التشريعات على سد الثغرات التي قد تستعمل وتستغل للتخلص من دفع الضريبة، وهذا يصعب على المكلف بالضريبة مهمة الكشف عن الثغرات القانونية خاصة إذا كان لا فقه في المسائل القانونية، فيلجأ إلى ذوي الخبرة والمهارة من رجال الاختصاص لمساعدتهم في الكشف عن الثغرات التي تجنبهم دفع الضريبة إما كليا أو على الأقل جزئيا.

## 2.1.2.1.1.2. الغش في الضريبة العقارية.

على الرغم من تحقق الواقعة المنشئة للضريبة العقارية فإن المكلف بها يستعمل طرق احتيالية للتخلص من عبئها وعدم سدادها إلى الخزينة العامة للدولة ، لهذا شبه البعض التهرب غير المشروع بالغش في القانون المدني، حيث ينطوي على تعمد المحتال الإساءة إلى الغير [ 68 . ص 267]، والغير في الضريبة العقارية هو الخزينة العامة للدولة ، فالغش الضريبي ما هو إلا حالة خاصة من حالات التهرب الضريبي، وهي حالة التهرب عن طريق انتهاك القانون، حيث يتعمد المكلف بالضريبة العقارية استخدام وسائل وأساليب احتيالية غير مشروعة تنطوي على الغش من أجل التخلص غير المشروع من الضريبة العقارية أو الرسم العقاري أو حقوق التسجيل العقارية [ 32 . ص 175].

إن سلوك المكلف القاصد للتحايل والتهرب غير المشروع من الضريبة العقارية يتخذ عدة صور وأساليب ووسائل، تعتبرها جل التشريعات بأنها جريمة يعاقب عليها القانون، لما تشكله من خطر على خزينة الدولة، ودوجز فيما يلي الأساليب و الوسائل في النقطة الأولى، وتجريم الغش الضريبي في النقطة الثانية .

## 2.1.2.1.1.2. أساليب ووسائل الغش في الضريبة العقارية

إن ذكاء المتهرب يجعله يتفنن في ابتكار طرق وأساليب جديدة للغش والخداع ، لذا تتعدد أساليب وطرق الغش ولا يمكن حصرها، إلا أنها تكون عادة في إحدى المرحلتين [ 45 . ص 509]، المرحلة الأولى عند تحديد وعاء الضريبة العقارية أو الرسم ، أما المرحلة الثانية فتكون عند تسديد الضريبة و تحصيلها من قبل الإدارة الجبائية، وقد نص المشرع على هاتين المرحلتين في المادة 301-1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، و المادة 119-1 من قانون التسجيل فاصطلح على المرحلة الأولى بمرحلة الإقرار الضريبي، أما المرحلة الثانية بمرحلة التصفية.

إن مرحلة الإقرار الضريبي تقتضي أن يقدم المكلف بالضريبة العقارية تصريحاً بالدخل العقاري وفق المواد 44 و 80 و 285 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، المادة 55 من قانون التسجيل، المادة 44 من قانون الإجراءات الجبائية [راجع في ذلك هذه الرسالة ص 151]، فيكون تهرب المكلف في هذه المرحلة بالعمل على إخفاء دخله مستعملاً في ذلك طرقاً احتيالية ، كأن يقدم تصريحاً ناقصاً أو يحتوي على بيانات ناقصة أو مزورة ، أو يقوم بمناورة تدليسية كأن ينظم إعداره ، و ذكر المشرع في المادة 119-1 -فقرة 3 من قانون التسجيل على بعض الأساليب الاحتيالية ، إلا أنه لم يحصرها وإنما ذكرها على سبيل المثال ، كما يمكن أن يكون الغش بطريق محاسباتي، حيث يتعمد المكلف

بالضريبة العقارية إلى العمل على التخفيض من قيمة الضريبة إما بالتحايل القانوني عن طريق تضخيم الأعباء والتكاليف ، وإما بالتحايل المادي عن طريق إخفاء جزئي أو كلي للدخل الذي يجنبه من العقارات التي يملكها .

أما المرحلة الثانية للغش في الضريبة العقارية فتكون في مرحلة الدفع والتصفية، فاعتبر المشرع أن المكلف الذي لا يقوم بتسديد الضريبة باستعماله لمذاورات تدليسية، يكون قد وقع في التهرب الضريبي غير المشروع ، وعليه فإن المشرع لا يعتبر عدم دفع الضريبة تهربا إلا إذا اقرن باستعمال طرق الاحتيال والغش [المادة 1-119 من قانون التسجيل والمادة 1-303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة]، وعليه كل من تأخر عن دفع الضريبة العقارية متعتنا لا يوصف سلوكه بالغش لأنه لم يستعمل الوسائل التدليسية.

## 2.1.2.1.1.3.2 - تجريم الغش في الضريبة العقارية

لقد اعتبر المشرع الجزائري أن الغش الضريبي جريمة يعاقب عليها القانون، لأنها تهدد الخزينة العامة للدولة ، وتؤدي إلى اختلال التوازن المالي بين نفقات و إيرادات الدولة، وهو بذلك يجاري كل التشريعات في تقررها للحماية الجزائية لخزينة الدولة من خطر التهرب الضريبي غير المشروع، ويصطلح جانب من الفقه على جريمة الغش الضريبي بجريمة التحايل الضريبي، يتكون الركن المادي لهذه الجريمة من ثلاث عناصر هي وسائل احتيالية وتدليسية يرتكبها الجاني، أن يحقق المكلف نتيجة هي عدم تمكن الخزينة العامة للدولة من الحصول على القيمة المتهرب منها ، وثبوت أن هذا التهرب كان نتيجة الاحتيال [ 4 ص 309]، أما الركن المعنوي فيتمثل في قصد الجنائي وهو علم الجاني بارتكابه لأفعال التدليسية تخلصه من أداء الضريبة واتجاه نيته إلى التخلص من الضريبة .

وتعتبر جريمة غش في الضريبة العقارية التخفيض أو محاولة التخفيض كل أو جزء من وعاء الضريبة العقارية ، وكذلك التملص أو محاولة التملص من دفع الضريبة العقارية، ويأخذ حكم الغش أيضا تنظيم أو محاولة تنظيم الرفض الجماعي لأداء الضريبة العقارية، ونوجز ذلك فيما يلي :

## - التخفيض أو محاولة التخفيض كل أو جزء من وعاء الضريبة العقارية

إذا استعمل المكلف بالضريبة العقارية طرقا تدليسية قصد تخفيض قيمة ما يكلف به من ضريبة أو شرع في ذلك يتعرض لعقوبات جزائية، مثال ذلك إخفاء ثمن بيع العقارات أو بعض عناصر التركة قصد التهرب من رسوم التسجيل، كذلك إتلاف أو إخفاء السجلات قبل انقضاء أجل تقادم دين الضريبة، وكذلك تقديم تصريحات بالدخل استنادا إلى مستندات ووثائق مزورة أو غير صحيحة وفقا لما نصت

عليه المادة 141 من قانون الإجراءات الجبائية، وعليه لثبوت جريمة الغش لعدم تقديم التصريح لا بد من أن يكون المكلف بالضريبة قد استعمل طرق احتيالية، فعدم تقديم التصريح يعد مخالفة جبائية لا ترتقي إلى جريمة غش ضريبي ما لم تقترن باحتيال المكلف.

#### - التملص أو محاولة التملص من دفع الضريبة العقارية

فكل فعل يحتال به المكلف بالضريبة العقارية مستعملا طرق تدليسية، قاصدا التخلص من دفع الضريبة يعد جريمة يعاقب عليها القانون وفقا للمادة 303-1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وكذا المادة 119-1 من قانون التسجيل، ويقع العقاب على الجاني حتى ولو لم تتحقق النتيجة المتمثلة في الإعفاء الكلي أو الجزئي، فالقانون وفق المادة 407 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة يعاقبه على مجرد الشروع أو محاولة التملص من دفع الضريبة العقارية، كما يقع العقاب على الجاني بمجرد عرفته لتحصيل الضريبة باستعمال مزاورات تدليسية، إن تشديد المشرع في حمايته للخرينة العامة اعتبر العرقلة التي يقوم بها المكلف بالضريبة مناورة تدليسية تعرضه لنفس العقوبة التي يتعرض لها من تملص عن طريق الغش من دفع الضريبة، أكد على ذلك المشرع بنص المادة 119-1 فقرة 3 من قانون التسجيل.

#### - تنظيم أو محاولة تنظيم الرفض الجماعي لأداء الضريبة العقارية

إن جريمة تنظيم أو محاولة تنظيم العصيان الجماعي لدفع الضريبة تعد جريمة مستقلة عن جريمة الغش الضريبي، فالركن المادي في جريمة تنظيم الرفض الجماعي لدفع الضريبة يتمثل وفق المادة 408 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة يتمثل في قيام الجاني سواء كان مكلفا بالضريبة العقارية أو غير مكلفا بها بتحريض المكلفين بالضريبة أو يشرع في التحريض، أما الركن المعنوي فيتمثل في قصد الجاني في تحريضه، وهذه الجريمة تخضع إلى العقوبات المنصوص عليها في المادة 418 من قانون العقوبات.

واعتبر المشرع الجزائي في المادة 408 فقرة 2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة أن التحريض على رفض أداء الضريبة أو التحريض على تأخيرها، يعد جريمة يعاقب عليها القانون إلا أنه أخضعها إلى العقوبات المقررة في المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ولم يخضعها إلى العقوبات المقررة في المادة 418 من قانون العقوبات .

نلاحظ أن المشرع في تجريمه للأفعال التي تمس بحسن سير الاقتصاد الوطني والمؤسسات العمومية اعتبر أن تنظيم الرفض الجماعي لأداء الضريبة أو محاولة تنظيمه جناية عقوبتها من عشرة إلى عشرين سنة سجنًا وفق المادة 418 من قانون العقوبات، في حين اعتبر أن تحريض الجمهور على رفض أداء الضريبة أو على تأخير جرمته تتدرج عقوبتها من المخالفة إلى الجناية، حيث يعاقب عليها بغرامة مالية إذا كانت قيمة الضريبة لا تفوق 100.000 دج وبالحبس من سنة إلى عشر سنوات إذا كانت قيمة الضريبة غير المدفوعة تتراوح من 100.000 إلى 1.000.000 د.ج. و يعاقب عليها بالسجن من خمسة إلى عشرين سنة إذا كانت قيمة الضريبة تفوق 1.000.000 د.ج. عن هذا الاختلاف في تطبيق النص المحدد للعقوبة من قانون العقوبات إلى قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة يؤكد على أن المشرع أعطي الحماية الجزائية التامة لخزينة الدولة ضد من ينظم العصيان الضريبي، وجعل العقوبة تتدرج على من يحرض على عدم دفع الضريبة حسب قيمة الضريبة المحرض على عدم دفعها.

إن التهرب الضريبي وإن كان لا يعاقب عليه في صورته المشروعة كما بينا سلفاً، إلا أن التهرب غير المشروع أو محاولة التهرب يعد جريمة يعاقب عليه القانون بعقوبات تتدرج بدرجة العقوبات المقررة على مخالفة و جنحة و جناية، وهذا حسب قيمة الضريبة المتهرب من دفعها جزئياً أو كلياً أو التي شرع في التهرب منها.

### 2.1.2.1.2. أنواع التهرب الضريبي

رأينا أن التهرب في الضريبة العقارية يتخذ صورتين، فإما أن يكون تهرباً مشروعاً يتخذ صورة تجنب الضريبة العقارية ولا يترتب عليه أي جزاء، وإما أن يكون غير مشروع يتخذ صورة الغش في الضريبة العقارية ويرتب القانون على مرتكبه جزاء عقابياً، زيادة على هاتين الصورتين للتهرب الضريبي و التي تعتمد على معيار مدى مخالفة القانون أولاً، فإن الفقه الضريبي درج على التفريق بين أنواع مختلفة من التهرب الضريبي، معتمداً على عدة معايير، فمنهم من اعتمد على معيار مدى التخلص من قيمة الضريبة إلى نوعين تهرب كلي وتهرب جزئي، ومنهم من اعتمد على معيار النطاق الإقليمي للضريبة المتهرب منها، فقسمه إلى تهرب داخلي وتهرب دولي [62 . ص 16].

### 2.1.2.1.2.1. من حيث مدى التخلص من الضريبة

لقد قسم البعض من الفقه التهرب الضريبي بالنظر إلى مدى التخلص من الضريبة إلى تهرب كلي وتهرب جزئي، ولا يشترط في هذا التقسيم النظر إلى مجموع ما يستحق على المكلف من ضرائب



خلال السنة المالية، وإنما يكفي أن يكون التهرب كلياً أو جزئياً بالنظر فقط إلى مقدار واحد لنوع معين من الضريبة [68 . ص 268]، كأن تكون رسماً عقارياً أو رسم تسجيل انتقال الملكية أو الضريبة على القيمة الزائدة في العقار عند التنازل عنه، وذكر المشرع الجزائري هذين النوعين من التهرب في المادة 303-1 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة والمادة 119-1 من قانون التسجيل، إلا أنه لم يفرق بينهما في الجزاء، باعتبار أن معيار تحديد الجزاء هو مقدار الضريبة التي حرمت منها خزينة الدولة نتيجة التهرب الضريبي، كما أن المشرع لم يحصر حالات التهرب الجزئي أو حالات التهرب الكلي لأنها حالات لا حصر لها، فيكفي أن يتملك المكلف أو يحاول التملص من دين الضريبة، وندين فيما يلي بعض حالات التهرب الكلي والتهرب الجزئي.

### 2.1.2.1.2.1. التهرب الكلي

يتحقق التهرب الكلي إذا استطاع المكلف بالضريبة العقارية التخلص منها كلياً وعدم دفعها للخزينة العامة، ويكون ذلك بإخفاء دخله كلياً أو ممتلكاته التي تشكل موضوعاً لوعاء الضريبة العقارية بطرق مشروعة أو بالتحايل قصد إعفائه نهائياً من الضريبة، فمن الطرق المشروعة التي يمكن أن يعفى من خلالها المكلف ما نصت عليه المادة 305 من قانون التسجيل حيث تعفى المبادلات العقارية الريفية من حقوق التسجيل متى كانت توجد في نفس البلدية، فيتهرب مالك العقار الريفي من حقوق التسجيل المفروضة عن انتقال العقارات بمقابل إذا لم يسلك طريق عقد البيع وإنما يسلك طريق المبادلة، دون أن يتعرض إلى جزاء قانوني .

و من الحالات غير المشروعة للتهرب الضريبي الكلي هو إخفاء الثمن الحقيقي للتنازل عن العقارات، بحيث يصرح المتنازل بثمن صوري يكون مساوياً أو أقل من الثمن الذي حصل به على العقار، فيكون بهذا الفعل غير المشروع قد غش في الضريبة على القيمة الزائدة للعقار المتنازل عنه، بحيث أن الفرق بين ثمن التنازل و ثمن الشراء لا يصبح إيجابياً، كما يمكن للمكلف أن يغش في نفس الضريبة وفق المادة 79 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، عندما يقوم بتزوير تاريخ إنشاء العقار المتنازل عنه، بحيث يجعل تاريخ الإنشاء خمسة عشر سنة قبل تاريخ التنازل، وبهذا يضع نفسه في دائرة المعفيين من الضريبة على القيمة الزائدة على العقار عند التنازل عنه لكن باستعماله لطريق غير مشروع وهو التزوير في تاريخ إنشاء العقار.

وأيضاً من حالات الغش في الضريبة العقارية، إخفاء الأملاك بعدم التصريح، فقد أوجب القانون على من يمتلك عقار أن يكون له سند ملكية، لكن واجب التصريح يقع على المالك حتى في حالة غياب

سند الملكية [ 122 . ص 5]، وعدم التصريح يعتبر إخفاء للملكية مما يترتب عليه التهرب من الضريبة العقارية، فقد لوحظ في السنوات الأخيرة أن الكثير من تجار العقارات المبنية غير المبيضة يقومون بعمليات الشراء من أجل البيع بصورة غير مصرح بها من أجل إخفاء حجم النشاط والدخل، فكثير من الأراضي الزراعية قدمت وديا دون اتخاذ إجراءات رسمية ثم تحول وجهتها إلى أراضي عمرانية بطريقة فعلية قصد التحايل على القانون والتهرب من الضريبة المفروضة على العقارات المبنية التي في غالب الأحيان تفوق بكثير الضرائب المفروضة على العقارات غير المبيضة، كما يتم أيضا إخفاء عقود الإيجار وجعلها عقودا غير رسمية حتى يتجنب المؤجر دفع رسوم التسجيل العقاري التي يفرضها القانون عندما يشترط الرسمية في عقد إيجار العقارات بموجب المادة 21 من المرسوم التشريعي 03-93 المتعلق بالنشاط العقاري، ولقد حددت جزاءات عدم توافر الكتابة الرسمية لعقد الإيجار بموجب المادة 21 من المرسوم التشريعي 03-93 المؤرخ في 01 مارس 1993 المتعلق بالنشاط العقاري، ج ر 14 رقم لسنة 1993، كما نصت على إلزامية تسجيل عقد الإيجار المادة 11 من المرسوم التنفيذي رقم [ 69-94 المؤرخ في 19 مارس 1994 المتضمن تحديد نموذج عقد الإيجار، ج ر رقم 17 لسنة 1994 ]

## 2.1.2.1.2 - التهرب الجزئي

يتحقق التهرب الجزئي في الضريبة العقارية عندما يتخلص المكلف بها من جزء، ولا يدفعه إلى خزينة الدولة فقط يدفع الجزء الباقي، أي يعمل على التخفيض من قيمة الضريبة المفروضة عليه دون أن يؤدي عمله إلى إعفائه كلياً وإنما يكون إعفاء جزئياً [ 43 . ص 230]، ويسلك المكلف بالضريبة العقارية من أجل تخفيض الضريبة طريقاً مشروعاً لا يترتب عليه القانون جزاء فيتجنب دفع الضريبة، كما قد يسلك طريقاً غير مشروع فيقع في الغش الضريبي الذي يسلب عليه القانون جزاءات .

فنكون أمام حالة من حالات تجنب جزئي للضريبة العقارية عند قيام مؤجر العقار بتنفيذ إحدى التزاماته اتجاه المستأجر، فيقوم بإدخال تعديلات وإصلاحات والصيانة الضرورية ليبقى العقار المؤجر سليماً، فإنه عند حساب الرسم العقاري على الملكيات العقارية المؤجرة يستفيد من تخفيض المبالغ التي أنفقتها في الصيانة [ 118 . ص 4]، ويكون قد تجنب جزئياً قيمة الرسم الذي كان من المفروض دفع كاملاً، وهذا دون أن يتعرض إلى جزاء عقابي.

ومن حالات التهرب غير المشروع التي تؤدي إلى تملص المكلف جزئيا من الضريبة العقارية تقديم بيانات غير صحيحة أو إخفاء بعض أموال الشركة قصد التخفيض من حقوق التسجيل وفق ما نصت عليه المادة 99 و 110 من قانون التسجيل.

### 2.1.2.1.2. من حيث النطاق الإقليمي الضريبة المتهرب منها

إن الاعتماد على معيار النطاق الإقليمي للتهرب من الضريبة العقارية يقتضي وجود أكثر من سلطة مالية تمارس كل منها حقها اتجاه المكلف بالضريبة العقارية، فإذا كانت السلطة الدائنة بالضريبة سلطة واحدة، وتملص المكلف من الضريبة التي تفرضها عليه كذا أمام تهرب داخلي، أما إذا تعددت السلطات المالية الدائنة، واستطاع المكلف أن يجنب بعض نشاطه من الضريبة المفروضة التي تفرضها إحدى السلطات عندما ينقل نشاطه إلى إقليم السلطة التي لا تفرض على مثل هذا النشاط ضريبة، نكون في هذه الحالة أمام تهرب دولي، وهناك من الفقه من يرى بأن التهرب الضريبي الدولي نادر الوقوع عمليا، بل على العكس من ذلك إصرار كل سلطة مالية في بسط سيادتها الضريبية على إقليمها يؤدي إلى تحميل المكلف بالضريبة أكثر من مرة فنكون أمام ظاهرة الازدواج الضريبي الدولي [75 . ص 21].

### 2.1.2.1.2. التهرب الداخلي

نكون أمام تهرب ضريبي داخلي عندما يملص المكلف بالضريبة من دين الضريبة الذي تفرضه السلطة المالية على إقليم الدولة المتواجد بها أو دولة مكان تحقيق الدخل، أي يكون المكلف في مواجهة سلطة مالية واحدة تفرض سلطتها الضريبية عليه باعتباره المكلف القانوني بالضريبة العقارية، ومن صور التهرب الضريبي كما بيينا سابقا، التهرب المشروع أو ما يسمى بالتجنب الضريبي، والتهرب غير المشروع أو ما يسمى بالغش الضريبي، وفي كلا الحالتين يمكن مواجهة هذا النوع من التهرب بعقوبات تفرضها تشريعات الدولة الدائنة بالضريبة على المتهرب الذي يستعمل الطرق غير المشروعة، كما لها أن تضيق على المتهرب الذي يتجنب الضريبة من خلال الثغرات القانونية بسد هذه الثغرات، لهذا يرى بعض الباحثين للتهرب الضريبي أن مواجهة التهرب الضريبي الداخلي تكون أسدر من مواجهة التهرب الضريبي الدولي [62 . ص 18].

### 2.1.2.1.2. التهرب الدولي

التهرب الدولي يكون عندما يملص المكلف بالضريبة عن طريق تحويل نشاطه إلى خارج الدولة التي تفرض الضريبة على مثل هذا النشاط، إلى دولة لا تفرض ضريبة على هذا النشاط، لهذا يسميه البعض بالتهرب الخارجي [32 . ص 178]، ويحدث هذا التهرب بصورة جزئية كتنقل المكلف

لجزء من نشاطه خارج الدولة حتى يخفض من قيمة الضريبة التي تفرض عليه كما يمكن أن يكون في صورة تهرب كلي بنقل كل نشاطه خارج الدولة ، وما يزيد من حدة التهرب الدولي أن البعض من الدول تحفز الاستثمار أو جلب رؤوس الأموال إلى إقليمها بالتخفيض أو الإعفاء من الضرائب ، كذلك غياب الاتفاقيات الثنائية التي تمنع الازدواج الضريبي أو عدم العمل بها يساعد على انتشار ظاهرة التهرب الضريبي الدولي.

و التهرب الدولي في الضريبة العقارية يكون أقل من التهرب الدولي في باقي الضرائب الأخرى، و السبب يرجع إلى كون العقار الذي يشكل وعاء للضريبة يكون قارا و متصل بإقليم الدولة فلا يمكن تهريبه إلى دولة أخرى، وعليه فإن الضريبة العقارية تفرض في الدولة مكان تواجد العقار، وتقضى الاتفاقيات الدولية لمنع الازدواج الضريبي و التهرب الضريبي بأن الضريبة على العقارات والدخل العقاري تكون في الدولة الموجود بها العقار حتى وإن كان المكلف بها يقيم في دولة أخرى [المادة 6 ، 22 و 23 من اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي وتفادي التهرب و الغش الجبائي المبرمة بين فرنسا والجزائر والمصادق عليها بالمرسوم الرئاسي رقم 121-02 المؤرخ في 07 أفريل 2002 ، كذلك المادة 6 و 23 من اتفاقية منع الازدواج الضريبي على الدخل والثروة ، المبرمة بين الجزائر وبلغاريا ، المصادق عليها بموجب المرسوم الرئاسي رقم 435-04 المؤرخ في 29 ديسمير 2004، ج.ر رقم 1 لسنة 2005 ] .

## 2.2.1.2. أسباب التهرب وطرق مواجهته

إذا كانت صور التهرب الضريبي متعددة والأساليب التي يستعملها المكلف قصد تخلصه كلياً أو جزئياً من الضريبة متعددة أيضاً ، فإن أسباب التهرب تكون متعددة بالتبعية، وإذا كانت ظاهرة التهرب الضريبي تنتشر بكثرة في الدول المتخلفة، وينجر عنها نتائج سلبية على المجتمع وعلى اقتصاد الدولة ، فذلك دليل على تعدد الأسباب في هذه الدول، كقلة الوعي الضريبي لانعدام الوازع الأخلاقي، فلا غرابة من اعتبار التهرب الضريبي جريمة اقتصادية أو مالية أخلاقية بدرجة أولى [ 75 . ص 24 ] ، و من أسباب التهرب أيضاً توفر بيئة يسود فيها انعدام العدالة في النظام الإداري والسياسي وكذا تدهور الوضع الاقتصادي.

وإذا كان البحث عن أسباب التهرب الضريبي أمراً مهماً، فإن البحث عن وسائل التخلص منه أهم، و التي إما أن تكون وسائل وقائية تتعلق من جهة بانسجام وتكامل التشريع الضريبي عن طرق سد

الثغرات الموجودة به ، و من جهة أخرى فاعلية الإدارة الجبائية وكفاءتها وخبرتها ، وإما أن تكون وسائل زجرية ، وعليه نقسم الدراسة في هذا المطلب إلى فرعين على النحو التالي :

الفرع 1 :أسباب التهرب الضريبي

الفرع 2 : مكافحة التهرب الضريبي

### 2.1.2.1. أسباب التهرب الضريبي

تعلل ظاهرة التهرب من الضريبة العقارية بصفة خاصة برغبة الشخص المتهرب في الاستئثار بما درته عليه عقاراته من إيرادات، اعتقاداً منه أنه أحق من الدولة بثمرة جهوده، لهذا تكثر الظاهرة في الدول التي تتسم تشريعاتها الضريبية بالحدثة، كما تكثر ظاهرة التهرب إذا أفرطت الدولة في فرض الضرائب وأثقلت بها كاهل المكلف دونما مراعاة لقدرته على تحمل عبء الضريبة [ 42 . ص 340]، وتعود أيضاً ظاهرة التهرب إلى عيوب الإدارة الجبائية المتعلقة بصعوبة تقدير وعاء الضريبة العقارية ، وعدم المساواة في تطبيقها وكذلك تعدد إجراءات التحصيل وتعقيدها ، كما يمكن اعتبار العامل النفسي من بين الأسباب التي تساهم في انتشار التهرب الضريبي فنقص الوعي وتدني المستوى الأخلاقي يبعث حتماً المكلف بالضريبة إلى استعمال طرق وأساليب تحول دون حصول الخزينة على قيمة الضريبة المفروضة عليه.

وعليه يمكن تقسيم الأسباب التي تساعد على التهرب إلى ثلاثة أقسام، قسم يعود إلى عيوب في التشريع الضريبي، وقسم يعود إلى عيوب في الإدارة الجبائية ، قسم يعود إلى عوامل نفسية متعددة تخص المكلف بالضريبة.

### 2.1.2.1. عيوب التشريع الضريبي

إن كثرة التشريعات الضريبية وكثرة التعديلات التي تطرأ على هذه التشريعات ، حيث نجد كلما صدر قانون المالية السنوي أو قانون المالية التكميلي إلا وعدل أو ألغى أو أضاف نصاً تشريعياً ضريبياً، وهذا الوضع يؤدي حتماً إلى وجود ثغرات قانونية تكون منفذاً يستغلها المكلف بالضريبة العقارية ليتملص من دفع الضريبة المفروضة عليه كلياً أو جزئياً، فالتشريع الضريبي إذا قد يكون من أحد الأسباب البارزة لانتشار ظاهرة التهرب الضريبي، لهذا سماها البعض من الفقه بالأسباب الفنية ، لتعلقها بالتشريع و التنظيم الفني للضريبة [ 45 . ص 515 ]، و من أبرز هذه الأسباب التعقيدات و الغموض الذي

يعتري النص الضريبي فنياً وتنظيمياً، وكذا ثقل العبء وضعف الجزاء الذي يلحقه على المتهرب، نوجز ذلك فيما يلي:

### 2.1.2.1.1. صياغة النص التشريعي

إن بحث المشرع وحرصه الدائم على تحقيق العدالة إرضاء المكلف في جعل الضريبة العقارية تحقق له أقل إزعاج ممكن هذا من جهة، ومن جهة أخرى البحث عن الإيرادات الضرورية من الضرائب لتغطية جزء من الإنفاق العام، ولا يتحقق ذلك إلا بتعدد النصوص القانونية المنظمة للضريبة من الناحية الفنية ومن ناحية الإعفاء والتخفيض والزيادة [30 ص 224]، وينجر في الغالب على هذا التعدد غموض بعض النصوص، مما يجعلها تحتمل أكثر من تأويل، وتحتوي الكثير من الثغرات، يستغلها المكلف ليحول دون حصول الخزينة العامة للدولة على الضريبة المتهرب منها.

كما أن عدم ثبات واستقرار النصوص المنظمة للضرائب والرسوم لفترة من الزمن، بحكم أنها غالباً ما تعدل بموجب قانون المالية السنوي أو القانون المكمل له، الأمر الذي يجعل المكلف بالضريبة لا يتعود على هذه النصوص، فما هو معفي في هذه السنة قد لا يكون كذلك في السنة القادمة، والدخل الذي يخضع لنسبة منخفضة من الضريبة في السنة الماضية يخضع لنسبة أكبر في هذه السنة، إلا أننا نشير أن التعديلات التي تطرأ على النصوص المنظمة للضرائب والرسوم العقارية أصبحت مدة مراجعتها وإعادة تنظيمها في السنوات الأخيرة أكثر استقراراً، فبعد أن كانت تعدل كل سنة تقريباً في مطلع التسعينات، أصبحت هذه التعديلات والمراجعات على فترات تتراوح من أربع إلى ست سنوات [لقد عدل الرسم العقاري بموجب قانون المالية لسنة 1991، 1992، 1994، 1998، 2002]، وهذه المدة تساعد حتماً المكلف على تعوده لمعدلات الضريبة من جهة ويحافظ على استقرار النص الضريبي من جهة أخرى، كما يساعد طول المدة في الكشف عن الثغرات وسدها في الوقت المناسب، في حين أن التغيير المستمر للنصوص الضريبية لا يترك الفرصة أمام المشرع للكشف عن الثغرات، بل على العكس من ذلك قصر المدة يؤدي إلى أخطاء وغموض في النص التشريعي.

### 2.1.2.2.1.1. تعدد الضرائب العقارية وتشتت أحكامها

إن ما يميز التنظيم الفني الفعال للضريبة العقارية هو استقرار النصوص القانونية التي تنظمها، وعدم تشتت أحكامها، وعدم كثرتها وتفرعها وتنوعها، وإذا كانت الأوضاع عكس ذلك، أي عدم استقرار النصوص القانونية، وتشتت أحكام الضريبة وتعددتها من شأن ذلك أن يساعد المكلف بالضريبة العقارية على التملص من دفعها [56 ص 286]، فعندما تلجأ الدولة إلى فرض ضرائب جديدة حتماً تضع لها

أحكام جديدة تنظمها من حيث الوعاء الخاضع للضريبة والمكلف بدفعها و مقدارها، هذا يؤدي حتما إلى بحث المكلف عن الضريبة الأقل وطأة ويتملص ويهرب من الضريبة الأكثر تكليفا.

### 2.1.2.1.2 - ثقل عبء الضريبة وضعف الجزاء

قد تؤثر الأسباب الاقتصادية على التشريع الضريبي سلبا أو إيجابا، فيكون تأثيرها إيجابيا عندما يزداد دخل المكلفين فلا يشعرون بثقل عبء الضريبة المطبقة، وبالتالي لا يكلفون أنفسهم مشقة البحث عن وسائل للتهرب من الدفع، ويكون للوضع الاقتصادي للبلاد أثرا سلبيا على التشريع الضريبي عندما تضعف مقدرة المكلف بالضريبة على تحمل عبء الضريبة بسبب قلة دخله أو بسبب شدة وطأة الضريبة [75 . ص 32]، فعندما لا يراعي المشرع ثقل عبء الضريبة المطبقة على المكلف بسبب حالته الاقتصادية، فإنه يكون قد تسبب بذلك في دفع المكلف إلى البحث عن سبيل يخلصه من الضريبة، فكلما زاد ثقل العبء كلما كان مدعاة وسببا للتهرب .

وإذا كان المشرع هو السبب في تهرب المكلف من الضريبة لعدم مراعاته الأوضاع الاقتصادية للمكلف، فإنه يكون أيضا سببا عندما لا يضع جزاءات تكفي لردع المتهربين [49 . ص 158]، وخاصة عندما يستعملون الطرق الاحتياالية و التدليسية، فالجزاء يتقرر أصلا لحماية الاعتداء على الحقوق، وعليه كلما شاع الاعتداء على حقوق الخزينة العامة للدولة دل ذلك على أن الجزاء الذي قرره المشرع غير كافي، فالمكلف بالضريبة يوازن بين قيمة الضريبة التي تهرب منها وقيمة الجزاء الذي قد يتعرض له، فإذا كان ما يتلقاه من جزاء أكبر من المنفعة التي جناها من التهرب فإنه يفضل حتما أداء الضريبة على أن يتعرض للجزاء، وعلى العكس من ذلك كلما كان الجزاء أقل من قيمة الضريبة المتهرب منها، كلما اندفع المكلف إلى البحث على سبيل يخله من الضريبة.

### 2.1.2.2.1.2 . عيوب الإدارة الضريبية

إن الجهاز التنفيذي للضريبة هو الإدارة الضريبية التي تتشكل من مجموعة من الموظفين الإداريين، يمارسون مهامهم وفقا للإمكانات و الوسائل المادية المتاحة لهم، فإذا نقصت الكفاءة لدى الموظفين ونقصت نزاهتهم المهنية، كان ذلك سببا يستغله المكلف للتهرب من دفع الضريبة العقارية، كما أن ضعف الإمكانيات و الوسائل المتاحة لإدارة الضرائب كنقص التجهيزات ونقص وسائل الرقابة، تعد من العيوب التي تلحق بالجهاز الإداري، وتكون سببا للتهرب من الضريبة.

## 2.1.2.1.2. العيوب المتعلقة بالعنصر البشري

يعد العنصر البشري في الإدارة الضريبية العنصر المحوري الذي توليها الدولة اهتماما كبيرا، بحيث يتلقى موظفي الضرائب تكوينا خاصا تشرف عليه وزارة المالية، فأغلب الموظفين من خريجي المدرسة الوطنية للضرائب، فالدولة تسعى دائما إلى توفير موظفين على قدر مقبول من الكفاءة والخبرة، حتى يكون جهازها الضريبي فعالا ومنتجا، لكن على الرغم من ذلك يتهرب المكلف بالضريبة بسبب قلة الخبرة والكفاءة لدى الموظفين من جهة، ومن جهة أخرى بسبب تواطؤهم مع المكلف الذي في الغالب يوقع بهم ضحية للارتشاء، بسبب نقص المحفزات المادية و المعنوية وضعف مستواهم الخلقى [49 ص 159]، فكان ما بنته الدولة من أجل تكوين المهارة البشرية، هدمته عذد إهمالها للجوانب الأخرى للعنصر البشري.

كما أن عدم جدية الرقابة على الموظفين ومحاسبتهم تكون أيضا سببا لتفشي ظاهرة الرشوة، فالموظف الذي يتلقى أجرا ضعيفا ويحقق في ممتلكات و ثروات ضخمة للمكلف بالضريبة، تجعله في وضع مادي يستغله المكلف ليتخلص من الضريبة المفروضة عليه مقابل رشوة زهيدة لا تضاهي مع الضريبة المتهرب منها، وهذا الوضع يجعل باقي المكلفين من الضعاف الدخل يستاءون، مما يجعلهم أيضا يبحثون عن مسلك للتهرب من دفع الضريبة بسبب عدم تطبيق القانون بشكل عادل بين المكلفين، على اعتبار أن الضريبة على الدخل والثروة العقارية تطبق بشكل تصاعدي، أي كلما زادت قيمة دخل العقار كلما زادت قيمة الضريبة المفروضة على المكلف بها، فعند تطبيق الضريبة العقارية على من هم ضعاف الدخل في حين يعفى من هم كبار الدخل، يكون هذا التطبيق غير عادل، مما يجعل المكلفين يبحثون عن تطبيق العدالة بأنفسهم فيتهربون من دفع الضريبة وهم غير آبهين بمبدأ شرعية الضريبة [73 ص 124].

## 2.1.2.2. العيوب المتعلقة بالعنصر المادي

تعمل الدول الحديثة على توفير العناصر المادية لنظامها الضريبي، وذلك بتوفير المنشآت و الهياكل التي تمارس فيها الإدارة عملها وتجهيزها بالأدوات والوسائل التي تسمح لها بالقيام بمهمة الجباية على أحسن وجه، منفقة في ذلك أموالا لا يمكن أن تفوق قيمة الحصائل الضرائب، فحتى تكون الضريبة العقارية وغيرها من الضرائب متوفرة على قاعدة الإنتاجية، ينبغي ألا تفوق قيمة الإنفاق على جبايتها قيمة ما يحصل من ضرائب، وإلا أصبح فرض الضرائب أمر غير ممتنع بالنسبة للدولة [39 ص 13]، وعلى هذا النحو تواجه الدولة في سياستها لتحسين أداء الإدارة الضريبية مشكلة الإسراف في



الإنفاق على الجباية، وهذا يؤدي في غالب الأحيان قصور في العناصر المادية للإدارة الضريبية ، مما يسهل عملية التملص من دفع الضريبة العقارية ، والتي نوجزها على النحو التالي:

### 2.2.1.2.1.2.1 - قصور أدوات وسائل تحديد الوعاء الضريبي

من بين أسباب التهرب الضريبي التي تعود إلى عيوب في العنصر المادي ، قصور أدوات ووسائل تحديد الوعاء الضريبي، فبسبب قلة الإمكانيات المادية كثير من المكلفين بالضريبة يتمكنون من التهرب من دفعها، فيعملون خاصة على إخفاء وعاء الضريبة عند علمهم أن إدارة الضرائب لا تستطيع كشف تهربهم بسبب محدودية وسائلها المادية [30 . ص 225]، مثل المسح العام للعقارات الذي يساعد على معرفة المكلفين بالضريبة مسبقاً، وإمكانية تبليغهم في الوقت المناسب بجدول التقدير الحقيقي، و متابعتهم في حالة تقاعسهم عن دفع الضريبة أو تهربهم منها كلياً أو جزئياً.

### 2.2.1.2.1.2.2 - قصور أدوات ووسائل التحصيل

إن روتينية وتعقيد إجراءات التحصيل بسبب قصور في الوسائل المادية، تحول دون تبسيط إجراءات الجباية أمام المكلف بالضريبة العقارية، فيتولد لدى المكلف روح الكراهية و التذمر إزاء طريقة تعقيد عملية التحصيل [ 68 . ص 287 ] ، فغالبا ما يجد المكلف بالضريبة نفسه أمام مجموعة من الاستثمارات والنماذج المعقدة التي عليه أن يملأها عدة مرات بعناية، كما عليه أن يقوم بالعديد من الإجراءات الشكلية المعقدة التي تعتبر جوهرية خاصة إذا كان المكلف من المتعاملين في العقارات، في حين أنه إذا بسطت هذه النماذج والإجراءات وخاصة أمام توفر أجهزة الإعلام الآلي أو جعلها في متناول العامة عبر شبكة الانترنت، أو في متناول المكلفين بالضريبة والتقليل من عذاء تردهم عدة مرات على مصالح الإدارة الجبائية المختلفة، وذلك عن طريق فتح شبكات للأنترانات من أجل تبادل المعلومات بين هذه المصالح ، بحيث يكفي على المكلف أن يتجه إلى مصلحة واحدة لتحقيق الهدف المنشود.

كما أن معالجة ملفات تحصيل الضريبة العقارية بطريقة يدوية لانعدام الوسائل الحديثة، يبطئ من عملية التحصيل، ويجعلها تحتوي على الكثير من الأخطاء بسبب السهو فينجر على ذلك نشوء العديد من التظلمات و المنازعات بين المكلف وإدارة الضرائب، مما يحول دون تحصيل الضريبة في ميعادها المحدد ويسهل على المكلفين التهرب من دين الضريبة .

## 2.2.1.2.1.2.3 - قصور أدوات وسائل الإعلام الضريبي

إن جهل المكلف لما سيفرض عليه من ضرائب يكون سببا قويا لبحثه عن طريقة يتخلص بها من وطأة الضريبة العقارية التي تباغته دون علمه المسبق بها فعلم المكلف بالضريبة يعتبر من الحقوق التي تقع على الإدارة اتجاهاه [44 . ص 160]، حتى لو عملنا وفق المبدأ القانوني لا عذر بجهل القانون ، فإن مباغته المكلف بالضريبة تجعله يستاء أكثر مما لو أنه بلغ بها مسبقا، وعليه فإن قصور وسائل الإعلام بالنسبة للإدارة الضريبية تكون من بين أسباب التهرب المتعلقة بعيوب العنصر المادي لإدارة .

وفتح المديرية العامة للضرائب موقعا على شبكة الانترنت يعد تعزيزا لوسائل الإعلام والتبليغ، ومبادرة تستحق التشجيع ، إلا أنها غير كافية وخاصة إذا علمنا أن هذه الوسيلة رغم حداثتها وبساطتها إلا أنها غير كافية ، سواء بسبب جهل المكلف لها أو تجاهله لها، فهناك من يرى بضرورة إنشاء هيئات تسهر على دراسة المشكلات التي تعترض الإدارة الضريبية وإمكانية الاستفادة من البحوث و الدراسات العلمية [49 . ص 117]، ونرى أنه كلما تمكنت إدارة الضرائب من إعلام المكلف بالضريبة في الوقت المناسب وبوسائل عديدة كلما تلقت الضريبة قبولا من المكلف بضيق أقل، يبعده نسبيا عن التفكير في التهرب من الضريبة المفروضة عليه، ومن الوسائل التي نرى أنها تساعد على إعلام المكلف بالضريبة بطريقة فعلية، هي:

- معاملة الإدارة الضريبة للمكلف بالضريبة فكما كانت المعاملة جيدة كلما أخذ المكلف انطباع حسن وتلقى إعلاناتها بقبول حسن.

- إنشاء مجلات و جرائد وصحف تشرف عليها إدارة الضرائب تهتم بنشر إعلام ضريبي، سواء تعلق بالجانب الفني أو الجانب العملي أو البحوث العلمية، كذلك التوزيع المجاني على مستوى مفتشيات الضرائب منشورات ومطويات و دلائل توجيهية للضريبة من بداية تقديرها وحسابها إلى كيفية تحصيلها

- تنظيم أيام وطنية خاصة بالضريبة تشرف عليها وزارة المالية ، مع تقديم محفزات لتشجيع المكلفين على زيارة الأماكن التي تنظم فيها هذه المناسبات .

ومن الأسباب التي تؤدي إلى التهرب من الضريبة العقارية نتيجة للعيوب المشتركة بين العنصر البشري والعنصر المادي ، هو إهمال إدارة لتحصيل الضرائب سواء بسبب عدم كفاية العنصر

البشري أو تواطؤه، أو بسبب عدم كفاية العنصر المادي أو عدم استعماله استعمالاً كافياً، وندرى بأن إهمال الإدارة لبعض المكلفين ونسيانها أو تناسيها لهم يجعلهم يتملصون من دفع الضريبة، حتى وإن كان دورهم في هذه الحالة سلبياً، لأن موقف الإدارة إزاءهم هو السبب في عدم استثناء الخزينة العامة للدولة حقها من الضريبة العقارية .

### 2.1.2.1.2. عوامل نفسية لدى المكلف بالضريبة العقارية

غالباً ما تكون العوامل النفسية للمكلف بالضريبة محركاً رئيسياً يدفعه للتهرب من الضريبة، لهذا ربط كثير من الفقه ظاهرة التهرب الضريبي بضعف الوعي المالي والأخلاقي للمكلفين بالضريبة [30]. ص 392]، إلا أن هذا الرأي فيه كثير من المغالاة، لإهماله للجوانب النفسية الأخرى للمكلف بالضريبة، كشعوره بالظلم الضريبي وعدم المساواة أمام الضريبة، الذي يكون استياء لدى المكلف يجعله يبحث عن تطبيق العدالة بنفسه، وذلك تهريبه عن دفع الضريبة كلما أتت له الفرصة، بغض النظر عن مستواه الأخلاقي ووعيه المالي.

لقد صاحب فرض الضريبة في الماضي استخدام أقصى وسائل الإكراه، مما تولد عنه كراهية لدى المكلفين حيث اعتبروا أن الضرائب لا تفرض لتحقيق النفع العام وإنما هي مظهر من مظاهر الظلم والقهر الذي ينبغي مواجهته، فاتهموا إلى التهرب الضريبي اعتقاداً منهم بأنه نوع من الدفاع الشرعي ضد استبداد الدولة [62 . ص ص 22 – 23]، وقد يتولد عن هذا الاستبداد إذا كان عاماً نتائج سلبية خطيرة، مثل حركات التمرد الضريبي داخل المجتمع وتكوين جماعات للضغط على سياسة الدولة الضريبة التي تفرضها عليهم، من الحركات الاحتجاجية التي نظمت لمواجهة الظلم الضريبي قصد التهرب من دفع الضريبة، حركة التمرد الضريبي POUJADE في فرنسا في الخمسينيات، وحركة الإضراب الضريبي DORGERES في الثلاثينات [73 . ص 116].

وهناك من يرى أنه من العوامل النفسية التي تدفع المكلف على التهرب من الضريبة ترجع إلى ثلاثة أسباب، السبب الأول أن المكلفين بالضريبة يفضلون النفع القريب المتمثل في الدخل الذي يحصلون عليه من أملاكهم العقارية، على النفع البعيد المتمثل في المشروعات التي تنجزها الدولة من عائدات الضرائب، السبب الثاني أن المكلف بالضريبة يفضل المنفعة الخاصة على المنفعة العامة، أما السبب الثالث فيتمثل في عدم عدالة الضريبة وسوء الطريقة التي تفرضها [4 . ص 22].

ويرى جانب آخر من الفقه أن الأسباب النفسية للتهرب من الضريبة العقارية لها عوامل أخرى بالإضافة للعوامل الثلاثة المذكورة أعلاه ، منها عامل عدم مراعاة النص التشريعي للظروف الشخصية للمكلف بسبب عدم استقرار النص التشريعي ، ومنها عامل اعتقاد المكلفين أن الدولة تسيء استخدام الأموال العامة لأنها تتفققها في مشاريع لا تعود عليهم بالنفع و لا يستفيدون منها [32 ص 188]، أو بصورة أخرى أن الدولة تسيء توزيع الدخل الناتج من الضريبة على المكلفين بالضريبة، وسبب ذلك انعدام سياسة ضريبية تحقق العدالة في توزيع الدخل مما يؤدي إلا ازدياد ظاهرة التهرب الضريبي [76 ص 370].

إن الأسباب و العوامل النفسية التي تساعد على التهرب لا يمكن اعتبارها أسبابا مباشرة لوقوع المكلف في التهرب، أو على تقدير أرجح ليست الأسباب الكافية للتهرب الضريبي، لأنها أسباب ذاتية تخص كل مكلف في مدى تقبله أو عدم تقبله مشاركة الدولة في أعبائها ، في حين أن الأسباب التي تعود إلى عيب في التشريع الضريبي، و الأسباب التي تعود إلى عيوب في الإدارة الجبائية، هي الأسباب المباشرة في الغالب للتهرب .

وعليه وفقا لما تقدم من الآراء الفقهية المتعلقة بأسباب التهرب الضريبي، ذرى أن السبب الرئيسي للتهرب من الضريبة العقارية هو إمكانية التهرب في حد ذاتها، حيث كلما كانت الفرصة متاحة للتهرب إلا واستغلها المكلف بالضريبة أو الرسم العقاري بغض النظر عن درجة وعيه و نيل أخلاقه المالية وشعوره بضرورة مشاركة الدولة في أعبائها المالية، خاصة إذا كان التهرب مشروعاً، أما إذا استعمل المكلف وسائل احتيالية يحظرها القانون ، فهذا يعني أنه ارتكب مخالفة تستوجب مكافحتها عن طريق توقيع الجزاء، وهذا ما سندرسه في الفرع الموالي.

## 2.2.1.2. مكافحة التهرب الضريبي

إن ظاهرة التهرب الضريبي تؤثر من الناحية الاقتصادية سلباً على التوازن المالي بين حجم النفقات وحجم الإيرادات في الميزانية العامة للدولة، وكما يؤثر التهرب الضريبي من الناحية الاجتماعية سلباً، حيث يترك أثر سلبى في نفسية المكلف الذي لا يتهرب من دفع الضريبة ويتحمل عبئها بصدق وإخلاص [68 ص 288]، ويفقده الثقة في الجهاز الضريبي بسبب عدم توفيره للعادة الضريبية بين المكلفين، ومن أجل القضاء على كل هذه الآثار السلبية التي تؤدي إلى زعزعت الاستقرار السياسي والاقتصادي للدولة، لابد من مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي، سواء المشروع منه أو غير المشروع.

إن إلقاء مسؤولية التهرب من دفع الضريبة العقارية على المشرع وحده ، ومطالبته بضع نصوص قانونية تحد من الظاهرة ليس أمرا كافيا وحلا ناجدا للقضاء على التهرب الضريبي، وإنما لا بد من إشراك إدارة الضرائب في المسؤولية ، كما يجب تحميل المكلفين جانبا منها أيضا، وعلى هذا النحو يتضح لنا أن وسائل مكافحة التهرب تكون على مرحلتين ، المرحلة الأولى مرحلة ما قبل وقوع المكلف في التهرب من الضريبة العقارية ، حيث يمكن أن نحدد من تهرب بعض المكلفين بالوسائل الوقائية ، وإذا لم تفلح هذه الوسائل ويتهرب المكلف من دفع الضريبة، تكون قد وصلت إلى المرحلة الثانية التي لا بد من استعمال الوسائل العقابية ضد المكلف الذي تهرب بتحايله من دفع الضريبة ، و رده حتى يكون عبرة لباقي المكلفين وحتى يشعر المكلفين غير المتهربين بتطبيق العدالة الضريبية، ومنه نعالج هذا الفرع في نقطتين على النحو التالي :

1 : الوسائل الوقائية

2 : الوسائل العقابية

#### 2.1.2.2.1 الوسائل الوقائية

انطلاقا مما بيناه في الفرع الأول أعلاه من الأسباب المؤدية للتهرب الضريبي فإنه يمكن مكافحة التهرب من الضريبة العقارية بالوسائل الوقائية ، وذلك عن طريق القيام بمجموعة من الإجراءات ، منها القضاء على عيوب التشريع الضريبي وسد الثغرات التي يحتويها، تحسين فاعلية الإدارة الجبائية من الناحية البشرية ومن الناحية المادية والمؤسسية ، كذلك تحسين العلاقة بين الإدارة والمكلف من حيث طريقة فرض الضريبة ووقت تحصيلها مع تقديم التوجيهات والمساعدات التي يحتاجها المكلف ، وذلك للقضاء على التوتر الذي تحدثه الضريبة العقارية في نفسية المكلف بها [49 . ص 164].

#### 2.1.2.2.1.1 تحسين فاعلية النظام الضريبي

إن التهرب الضريبي من الضريبة العقارية الناتج عن عيوب النظام الضريبي لا يمكن الوقاية منه إلا إذا قمنا بتحسين النظام الضريبي وإصلاح القوانين المنظمة للضريبة العقارية، ولا يكون هذا الإصلاح إلا بتحسين التشريع الضريبي، كما يمكن الوقاية من التهرب الناتج عن عيوب النظام الضريبي بتبسيط نظام الضريبة العقارية و الحد من تدوع الضرائب والرسوم العقارية ، وتبسيط الإجراءات الإدارية الخاصة بفرضها وتحصيلها.

## 2.1.2.2.1.1 - تحسين التشريع الضريبي

غالبًا ما تكون الثغرات التي تحتويها بعض النصوص القانونية سببا و منفذا يستعمله المكلف للتهرب من الضريبة العقارية، ويرجع سبب هذه الثغرات والنقائص إلا مرحلة إعداد القوانين المتعلقة بالضريبة والتي عادة ما تقترحها السلطة التنفيذية كمشروع ليصادق عليه البرلمان بغرفتيه، ووضع المشروع من قبل السلطة التنفيذية كونها الأقرب إلى معرفة الجوانب الفنية و العملية للضريبة العقارية يجعل في النص بعض النقائص و الثغرات لعدم إلمام الإدارة بالجوانب الفنية لصياغة القواعد القانونية [72 . ص ص 13 – 17].

إن سد هذه الثغرات يعني سد الطريق أمام المتهرب، وعليه يجب صياغة النص وص القانونية بشكل واضح لا يحتمل إلا تأويلا واحدا، فحتى إذا استعان المكلف بذوي الخبرة لا يمكنهم تحميل النص إلا تفسيرا واحدا، ولا يكون النص القانوني على هذا المستوى من الدقة إلا إذا تضافرت الجهود بين السلطة التنفيذية من جهة باعتبارها على دراية تامة بكل جوانب الضريبة العقارية من بداية فرضها إلى تحصيلها، ومن جهة أخرى على السلطة التشريعية عند إعادة صياغتها للنصوص المقترحة عليها من السلطة التنفيذية أن تزيل كل الغموض والإبهام الذي يشوب النص القانوني .

وللإدارة وهي تتعامل مع النصوص الضريبية أن تفسر ما قد تكتشفه من غموض أو نقص في حدود الصلاحيات المخولة لها قانونا عن طريق إصدار اللاوائح التفسيرية والتطبيقية للنصوص التشريعية، دون أن تتعدى الإدارة حدود مبدأ الشرعية الضريبية، فلا يمكنها أن تعدل نصا أو تلغيه [51 . ص 67]، مثال ذلك التعليم الصادر من وزارة المالية التي تبين كيفية تطبيق المادتين 9 و 10 من قانون المالي لسنة 2002 المعدلة لنص المادة 257 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة التي تنص على حساب القيمة الإيجارية للمتر المربع من العقار [48 . ص 1 – 2].

## 2.1.2.2.1.2 - تبسيط نظام الضريبة العقارية

أن العمل على تبسيط نظام الضريبة العقارية من أجل تحقيق أذى إزعاج ممكن للمكلف بها ، ومن ثم التقليص من حدة التهرب الضريبي ، ولا يكون ذلك إلا بتبسيط الإجراءات الإدارية المتعلقة بفرض الضريبة وحساب مقدارها و تحصيلها [49 . ص 165]، كما أن الأخذ بمبدأ شخصية الضريبة، وذلك بمراعاتها لظروف المكلف الشخصية ، وكذلك اعتدال معدلات الضريبة يساهم في تبسيط نظام الضريبة العقارية .

و من طرق تبسيط النظام الضريبي القضاء على التداخل في فرض الضريبة عن طريق تفادي تطبيقها على نفس الوعاء أكثر من مرة أي عدم تحميل المكلف بالضريبة أكثر من مرة، مثال ذلك فرض الرسم العقاري على الملكية المبنية على مساحة من العقار غير مبنية باعتبارها ملحقة بالجزء المبنى لا يمكن أن يفرض عليها الرسم على العقارات غير المبنية وإلا كذا أمام ازدواج ضريبي، ولتبسيط الضريبة أيضا يجب ألا يكون هناك تمييز بين طائفة من ملاك العقارات على طائفة أخرى إلا بوجود أسباب موضوعية، كتخفيض الرسم على الأراضي الفلاحية لتشجيع الفلاحة من جهة ومن جهة أخرى لأن دخلها يقل بكثير عن الأراضي الموجودة في المناطق العمرانية أو الصناعية، فيستند التخفيض هذا إلى معيار الدخل المحقق من جهة ومن جهة أخرى تطبيق سياسة الدولة في دعمها للزراعة.

#### 2.1.2.2.1.2 - تحسين كفاءة الإدارة الضريبية

باعتبار أن إدارة الضرائب تمثل الخزينة العامة للدولة كدائن بالضريبة العقارية في علاقتها مع المكلف، فإنها تكون في بعض الأحيان هي السبب في تهرب المكلف عن دفع الضريبة سواء لسوء تنظيم عملها أو سوء علاقتها بالمكلف، ويمكن الوقاية من هذا التهرب إذا تحسنت كفاءة الإدارة الضريبية وتحسنت علاقتها بالمكلف.

#### 2.1.2.2.1.2 - تحسين عمل الإدارة

نعني بتحسين عمل الإدارة الضريبية تنفيذ القوانين واللوائح بحزم وجدد، بحيث لا يتدرك مجالا للمناورة و التحايل من قبل المكلف بالضريبة، يستطيع من خلاله التهرب من دفع الضريبة، فكلما كانت إمكانية لمنع التهرب قبل وقوعه إلا وقامت مسؤولية الإدارة عن عدم استعمالها، وقد خول القانون في هذا المجال عدة صلاحيات تواجه بها المكلف، سواء في مرحلة تحديد قيمة الضريبة ووعائها كالحق في استعمال وسائل البحث والتحري عن وعاء الضريبة مثل الإطلاع وإجراء المعاينة والتحقيق وطلب توضيحات وتبريرات كلما دعت الضرورة إليها، أو سواء في مرحلة التحصيل مثل طلب ضمان للوفاء كالكفالة أو الرهن، والحق في الحجز و التنفيذ الجبري [راجع في ذلك هذه الرسالة ص 171 وما يليها]، كما للإدارة أن تلجأ إلى الاقتراع من المصدر لاستفاء حق الخزينة حسب نص المادة 402 - 2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

كما يتحسن أداء الإدارة الضريبية في جباية الضريبة العقارية عند تنسيقها مع الهيئات و الإدارات التي تشرف على الملكية العقارية [45 . ص 526] مثل المحافظة العقارية و مصلحة المسح ومكتب التسجيل، فإذا امتنع المكلف بالضريبة العقارية عن تقديم تصريح بما يملكه أو يستغله من عقارات من أجل إعداد سجلات الضرائب حسب ما تنص عليه المادة 258 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، قاصدا بذلك التملص من الضريبة ، فإن هذا التهرب يمكن كشفه و تلافيه إذا قدمت المحافظة العقارية بطلب من إدارة الضرائب كشفا عن العقارات ومالكها أو مستغليها.

كما يمكن للجهات القضائية أن تساعد من تحسين عمل الإدارة حيث عليها أن تخطر إدارة الضرائب في القضايا التي تنتظر فيها وتكون مشكلة لجريمة التهرب الضريبي، وقد ذهبت المحكمة العليا في إحدى قراراتها إلى أنه يعد خرقا للقانون عدم إخطار السلطات القضائية إدارة المالية عن كل بيان من شأنه أن يفترض وجود غش ضريبي سواء تعلق الأمر بدعوى مدنية أو تجارية [5 . ص 187].

ومن بين الأساليب التي تلجأ إليها الدولة قصد تحسين عمل الإدارة الضريبية الاهتمام بالجانب البشري و المادي ، فعن الجانب البشري يتم تشجيع الموظفين عن طريق المنح والعلاوات المالية مثل منحة المردودية ، كذلك تحسين خبراتهم المهنية عن طريق دورات تكوينية، أما من الجانب المادي فيتم تحسين عمل الإدارة الضريبية عن طريق تجهيزها بالوسائل العصرية الحديثة كأجهزة الإعلام الآلي ، كما يتم تحسين عمل الإدارة من الجانب المؤسسي ، فقد عمدت الجزائر في بداية التسعينات إلى تنظيم الإدارة الضريبية وفق مبدأ لا مركزية التسيير إلى إعادة هيكلة وزارة الاقتصاد ( وزارة المالية حاليا ) بإنشاء المديرية العامة للضرائب والمديريات الجهوية [49 . ص ص 165 – 168].

## 2.1.2.2.1 - تحسين علاقة الإدارة بالمكلف

إن تحسين أداء الإدارة الضريبية لا يعني إهدار حقوق المكلف بالضريبة، بل على العكس من ذلك لابد من تمكين المكلف من كل حقوقه اتجاه إدارة الضرائب، ويجب أيضا على الإدارة أن تعمل على تحسين علاقتها بالمكلف حتى تمتص حدة التوتر والانزعاج الذي تبعثه الضريبة في نفسية المكلف ، وتحوله من خصم عنيد إلى متعاون مطيع ، ويكون ذلك إذا التزمت إدارة الضرائب اتجاه المكلف بما يلي:

- عدم تعسف إدارة الضرائب في استخدام السلطات المخولة لها قانونا، ضد المكلف بالضريبة على نحو يضر به ، كأن تقوم بالحجز على بعض أملاكه كضمان لضريبة لم يحن وقت أدائها بعد، أو



تطبيق زيادات على المكلف بالضريبة دون مبرر قانوني، أو القيام باستدعائه عدة مرات قصد إهدار وقته بحجة طلب توضيحات وتبريرات لتحديد وعاء الضريبة [ 44 ص 222].

- احترام الحريات الفردية والشخصية للمكلف بالضريبة العقارية، كحقه في الدفاع عن نفسه وحقه في مقاومة الظلم الذي يقع عليه إثر تطبيق إدارة الضرائب القانون تطبيقا خاطئاً، أو إثر التعدي على حياته الشخصية الخاصة، فالقانون لا يرخص لإدارة الضرائب التدخل في الحياة الشخصية للمكلف بالضريبة.

### 2.1.2.2. الوسائل العقابية

إذا ثبت وأن المكلف بالضريبة العقارية تهرب من دفع الضريبة، فينبغي أن نميز بين حالتين ، الحالة الأولى إذا كان التهرب لا ينطوي على مخالفة للقانون ، فنكون أمام صورة التهرب المشروع ، الذي لا يترتب عليه أي جزاء من الناحية القانونية، وعليه لا يمكن مواجهة هذا التهرب بوسائل عقابية ، أما في الحالة الثانية إذا استعمل المكلف طرق احتيالية و تدليسية تشكل مخالفة صريحة للقانون، فنكون أمام صورة التهرب غير المشروع أي في حالة الغش الضريبي ، فتوقع على المكلف الذي يثبت أنه احتال على إدارة الضرائب العقوبات الردعية [101. 75]، ويجب أن تكون هذه العقوبات التي تتراوح من الغرامات الجبائية إلى حد المتابعة الجزائية مشروعة قانوناً، القصد منها ردع المكلف المتهرب و حماية حقوق الخزينة العامة للدولة ، وعليه لا بد من تبيين مشروعية الجزاء الضريبي في الضريبة العقارية ، وكذلك أنواع الجزاءات الردعية التي يمكن تطبيقها على المتهرب بطريق غير مشروع من الضريبة العقارية.

### 2.1.2.2.1. مشروعية الجزاء الضريبي في الضريبة العقارية

يقصد بمشروعية الجزاء الضريبي أنه لا يمكن اعتبار المكلف مذنباً إلا بمقتضى القانون ، وأن جزاء الذنب الذي ارتكبه لا يحدده إلا القانون ، فتقتضي العقوبات الضريبية بألا جريمة ولا عقوبة إلا بنص .

### 2.1.2.2.1.1 - مصدر مشروعية الجزاء الضريبي

يستمد الجزاء الضريبي بدرجة أولى مشروعيته من الدستور وبعض أحكام الاتفاقيات الدولية التي تنص من الحد من التهرب الضريبي، و بدرجة الثانية يستمد الجزاء الضريبي مشروعيته من التشريعات العادية ثم اللوائح والتعليمات الإدارية المفسر أو المكملة للتشريع الضريبي [ 64 . ص 24 28]، ويستمد الجزاء الضريبي المطبق على المتهرب من الضريبة العقارية شرعيته من القواعد

العامة المقررة في المادة 43 من الدستور بأنه لا إداة إلا بمقتضى قانون صادر قبل ارتكاب الفعل المجرم.

كما تقضي المادة 61 من الدستور بأنه لا يجوز أن تحدث أية ضريبة أو جباية أو رسم أو أي حق كيف ما كان نوعه إلا بمقتضى القانون، وأكدت المادة الأولى من قانون العقوبات بأن لا جريمة ولا عقوبة أو تدبير أمن إلا بنص قانوني، ومن النصوص القانونية التي تعاقب على التهرب الضريبي، نص المادة 141 من قانون الإجراءات الجبائية، و المادة 119 من قانون التسجيل و المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة .

### 2.1.2.2.2.1.2 - نتائج مشروعية الجزاء في الضريبة العقارية

ويترتب على قاعدة مشروعية الجزاء في الضريبة العقارية نتيجتين هامتين ، الأولى أن القانون المكتوب ( التشريع ) هو المصدر الوحيد للجزاء، فلا مجال لتطبيق العرف في فرض الجزاء على المتهربين من دفع الضريبة العقارية بطرق غير مشروعة، و النتيجة الثانية أنه لا يجوز القياس في تطبيق الجزاء فعلى القاضي عندما يحكم بالعقوبة أن يؤسس حكمه على نص قانوني، وإذا ثار شك عذ تطبيق القانون فيجب أن يفسر لصالح المكلف بالضريبة العقارية لأن الأعباء الضريبية تفرض ذمة المكلف والأصل براءة ذمته منها [4. ص ص 60 – 69].

### 2.1.2.2.2.1.2 - أنواع الجزاءات في التهرب من الضريبة العقارية

عندما يستعمل المكلف بالضريبة العقارية وسائل غير مشروعة للتهرب من دفع الضريبة تحول دون حصول الخزينة العامة للدولة على مقدار الضريبة المتهرب منها، يتعرض إلى جزاءات عديدة منها ما تطبقه الإدارة دون اللجوء إلى القضاء ، ومنها ما يستدعي تطبيقه حكما قضائيا ناتج عن تحريك الدعوى العمومية.

### 2.1.2.2.2.1.2 - جزاءات لا تستند إلى حكم قضائي

نقصد بالجزاءات التي لا تستند على حكم قضائي تلك الجزاءات التي خولها المشرع لإدارة الضرائب قصد متابعة المكلف بالضريبة العقارية الذي يقع في الغش الضريبي، و التي من حقها أن تطبقها عليه من دون اللجوء إلى القضاء، وهي رفض تسليم شهادة عدم الخضوع للضريبة، الزيادة في مدة التقادم ، الزيادة في قيمة الضريبة ، الغرامة الجبائية التأخيرية ] راجع في ذلك هذه الرسالة ص 196 وما يليها].

وإذا كان من المسلم به أن القانون لا يسري على الماضي فلا يطبق بأثر رجعي، إلا أن هذه القاعدة يرد عليها استثناء تطبيق القانون الأصلح للمتهم في مجال تطبيق العقوبات الجزائية، فهل من الممكن تطبيق الجزاءات الإدارية بأثر رجعي على المكلف بالضريبة العقارية، باعتبار أن الجزاءات الإدارية تقررت بموجب نصوص قانونية وتولي إدارة الضرائب تطبيقها على الأشخاص المحددين بالخضوع للجزاء [63 . ص 65]، فإذا اعتبرنا أن النص على جزاء التأخر في تسجيل عقد يثبت انتقال ملكية العقار بمقابل هو زيادة الرسم بـ 1% عن كل شهر تأخر، وتم العقد في وقت كان الجزاء المطبق هو زيادة الرسم بـ 5% ، فما هو الجزاء الواجب التطبيق في هذه الحالة ؟ عملاً بالقاعدة السابقة أن القانون لا يسري على الماضي فيطبق الجزاء الذي كان ساري العمل به وقت إبرام العقد هذا من جهة ، ومن جهة أخرى عملاً بقاعدة سنوية الضريبة فإن القانون المطبق يسري من أول يوم في السنة إلى آخر يوم ، وكل تعديل للقانون في هذه السنة يسري على الضرائب التي لم تحصل بعد.

انطلاقاً من المثال السابق هل يمكن تطبيق الجزاء الأصلح للمكلف بالرسم ؟ لقد ذهب الفقه والقضاء الفرنسي إلى عدم تطبيق القانون الأصلح للمكلف الذي يخضع لجزاءات مالية جبائية لاعتبارها تعويضاً مدناً للخرينة وأنه يمكن تطبيقها دون تدخل القاضي [ 4 . ص 79 ]، ونؤيد هذا الرأي من جهة في أن اعتبر المصلحة المالية للخرينة أولى بالحماية من المصلحة المالية للمكلف فلا يمكن تطبيق القانون الجديد على الماضي بحجة أنه الأصلح للمكلف لأن الحقوق التي نشأت للخرينة في ظل القانون القديم لا يمكن المساس بها عن طريق ترجيح مصلحة المكلف وإهمال الحقوق التي اكتسبتها الخرينية ، ومن جهة أخرى الجزاء الجبائي ليس بعقوبة جزائية وبالتالي لا يمكن العمل بالقاعدة التي تقضي بتطبيق القانون الأصلح للمتهم.

## 2.1.2.2.2.2 - جزاءات تستند إلى حكم قضائي

حماية لحق الخرينية العامة اتجاه المكلفين بدفع الضريبة العقارية ، نص القانون على تطبيق عقوبات جزائية متفاوتة حسب درجة الفعل المرتكب من المكلف ، و يمكن تقسيم الجرائم إلى ثلاث أنواع، جنائية ، جنحة و مخالفة، ومعيار التمييز هو نوع العقوبة ،استناداً إلى ما جاء في المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، وهناك من الفقه من حاول تقسيم الجرائم الضريبية استناداً إلى الركن المادي والحماية التي قررها القانون ، فقسموها إلى جرائم التهرب الضريبي من عدم أداء الضريبة ، جرائم تخل بالثقة مثل تزوير التصريحات ، و جرائم مخلة بوسائل الفحص والتقدير مثل الامتناع عن تقديم تصريح [ 4 . ص 106 ] .

ونحن لا نرى من ضرورة في البحث عن التقسيمات الفقهية ، من جهة أن المشرع قام بتقسيمها وفقا لقانون العقوبات و المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، و من جهة أخرى أن الجرائم الضريبية جميعها اعتداء على حق واحد وهو حق الدولة في الحصول على الضريبة ، لهذا نرى بأن الجرائم الضريبية هي كلها جرائم تهرب لأن قصد المكلف بالضريبة هو التخلص من دفعها حتى ولو ارتكب أفعال تكيف على أنها جريمة مستقلة وفق قانون العقوبات مثل جريمة التزوير.

فيلحق المكلف الذي يتهرب من دفع الضريبة بطريق غير مشروع بناء على شكوى من المدير الولائي للضرائب ، إلا أنه مقيد بمدة من الزمن حددتها المادة 178-2 من قانون الإجراءات الجنائية ، حيث نصت على أن تقادم دعوى الإدارة من أجل قمع المخالفات يكون بأربع سنوات تسري من تاريخ ارتكاب المخالفة.

وتطبق العقوبة على المتهم بعد صدور الحكم القضائي وبعد استنفاد طرق الطعن العادية، إلا أن عدم تطبيق العقوبة بعد مدة من زمن تسقط بالتقادم لمدة حددتها المادة 182 من قانون الإجراءات الجنائية بخمس سنوات تحسب من تاريخ اكتساب الحكم حجية الشيء المقضي به.

خلاصة لما سبق يمكن القول أن التهرب من الضريبة العقارية، يؤثر سلبا على خزينة الدولة، نظرا للخطر الذي يشكله التوازن المالي للدولة، باعتبار أن حاصل الضريبة العقارية يغطي جانباً من نفقات الدولة، و من أجل الحد من الظاهرة فرض المشرع جزاءات عقابية لمرتكبي الأفعال غير المشروعة المؤدية للتهرب، كما تعمل الدولة على التقليل من التهرب باسعمال العديد من الوسائل، منها ما هي وقائية تدول دون تمكس المكلف عن دفع الضريبة وذلك بالقضاء على الأسباب المؤدية للتهرب والغش الضريبي، ومنها ما هي جزية وردعية.

## 2.2 : منازعات الضريبة العقارية

قد ينشأ بمناسبة تحديد وعاء الضريبة العقارية أو مراقبة المكلف بها أو أثناء تحصيلها، نزاعاً بين إدارة الضرائب والمكلف بالضريبة، ولما كانت إدارة الضرائب تمتاز بامتيازات السلطة العامة فإن ذلك يجعلها في الغالب في موضع المدعي عليه، لأنها تنفذ القانون تحت لواء السلطة العامة، فهي بذلك لا تحتاج إلى حكم قضائي من أجل تحديد وعاء الضريبة أو من أجل التنفيذ الجبري على المكلف، أمام هذا الوضع في عدم تساوي أطراف المنازعة، كون أحدهما يمتاز بالسلطة العامة و الثاني لا يمتاز بأية سلطة، يقع اختصاص الفصل في النزاع إلى القاضي الإداري إذا عرض النزاع على العدالة .

واهتمت جل التشريعات بتنظيم القواعد الموضوعية للضرائب العقارية، كما نظمت الإجراءات المتعلقة بالمنازعات التي تنشأ بين إدارة الضرائب والمكلف بالضريبة العقارية حينما تباشر إدارة الضرائب اختصاصها كسلطة ضريبية، كتعيين وعاء الضريبة أو قرار فرض أو تحصيل الضرائب والرسوم العقارية، وقد أورد المشرع الجزائري في قانون الإجراءات الجبائية وقانون التسجيل وقانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، تنظيمًا خاصًا للمنازعة الضريبية.

ويمر حل النزاع في الضريبة العقارية عبر مرحلتين، المرحلة الأولى تكون إدارية، حيث يقدم المتظلم شكوى أمام المدير الولائي للضرائب ، وله في هذه المرحلة الخيار في أن يلجأ إلى لجان الطعن، وإذا لم ترضيه نتائج هذه المرحلة يسلك طريق المنازعة أمام القضاء كمرحلة ثانية لحل النزاع.

ومنه نعالج هذا الفصل في مبحثين على النحو التالي :

المبحث 1 : مفهوم المنازعة الضريبية.

المبحث 2 : مراحل الفصل في المنازعة الضريبية .

### 2.2.1 . : المنازعة الضريبية

إن المنازعة الضريبية من بين المنازعات الإدارية الأكثر شيوعاً أمام القضاء، و الصورة الغالبة في المنازعة الإدارية أن يذاع الأشخاص غير المتمتعين بالسلطة العامة أشخاصاً معنوية متمتعة بالسلطة العامة، ويختص بالنظر في هذه المنازعة القضاء الإداري ، وما المنازعة في الضريبة العقارية إلا صورة من صور المنازعة الإدارية، حيث أن المكلف بالضريبة يقوم بمجموعة من الإجراءات القانونية الغاية منها رفع الظلم الذي يتلقاه من إدارة الضرائب، في مواجهتها مباشرة عن طريق شكوى ،

الأمر الذي يسمح لإدارة الضرائب من تصحيح أعمالها ومراقبتها ذاتياً ، وإذا لم يرضى المكلف بقرار الإدارة أو لم يتلقى منها أي قرار له أن يلجأ اختيارياً إلى لجان الطعن كما له أن يلجأ إلى القضاء، وهذا يقوم القاضي الإداري بمراقبة أعمال إدارة الضرائب والنظر في مدى مشروعيتها .

لقد حظيت المنازعة الضريبية باهتمام المشرع، حيث خصها بإجراءات خاصة، وذلك لأن المنازعة الضريبية من أكثر المنازعات الإدارية انتشاراً، كما أن أهميتها تبرز من ناحيتين، الأولى حماية حقوق المكلف بالضريبة وإضفاء مشروعية على مركزه، و الثانية الرقابة على أعمال إدارة الضرائب[60 . ص 20]، لهذا يكون لتحديد مفهوم المنازعة الضريبية في الضريبة العقارية أهمية بالغة.

من أجل معرفة القواعد الإجرائية التي وضعها المشرع لحل النزاع القائم بين المكلف بالضريبة العقارية و إدارة الضرائب ينبغي علينا البحث أولاً في مفهوم المنازعة الضريبية، وثانياً في نشأتها وذلك في مطلبين على النحو التالي:

المطلب 1: مفهوم المنازعة الضريبية

المطلب 2: نشأة المنازعة الضريبية و جهة الفصل فيها

## 2.2.1.1. مفهوم المنازعة الضريبية

كثيرة ومتعددة المفاهيم التي يضعها الفقه في تعريف المنازعة الضريبية، وانقسم إلى فريقين، الفريق الأول ينتهج مفهوماً ضيقاً للمنازعة الضريبية، وحصرها في المنازعات التي تنشأ بمناسبة فرض وتحصيل الضريبة، أما الفريق الثاني فيعتمد على مفهوم أوسع في تعريفه للمنازعة الضريبية واعتبروا أنها تشمل كل الخلافات والإدعاءات المتعارضة بين إدارة الضرائب والمكلف بالضريبة [60 . ص 21] ، فالمنازعة بهذا المعنى أوسع وأشمل من الدعوى الضريبية و التي تعني حق الشخص في المطالبة أمام القضاء [ 14 . ص 18].

إن اختلاف الفقه في تعريف المنازعات الضريبية لم يمتد إلى التكيف القانوني لها، حيث يكاد الفقه والقضاء يجمع على اعتبار المنازعة الضريبية منازعة إدارية[129 . ص 548]، ونتطرق فيما يلي إلى تعريف المنازعة الضريبية في الضريبة العقارية و التكيف القانوني لها، في فرعين على النحو التالي :

الفرع 1 : تعريف المنازعة الضريبية

الفرع 2 : التكييف القانوني للمنازعة الضريبية

## 2.2.1.1.1. تعريف المنازعة الضريبية

المنازعة لغة تعني النزاع أو الدعوى أو الخصومة، فالمنازعة تعني وجود تعارض بين طرفين لا يمكن التوفيق بينهما إلا إذا تدخل حكما لفض النزاع وفي الغالب يكون القاضي هو الحكم ، ولا يمكن للقاضي مباشرة مهمة الفصل في النزاع إلا إذا كان النزاع قائما فعلا ليقوم القاضي بمقابلة إدعاءات الأطراف ويزنها بميزان القانون[60 . ص 22 ] .

ويستعمل لفظ المنازعة في مادة الضرائب للدلالة على الخلاف القائم بين إدارة الضرائب والمكلف والذي يكون موضوعه إما تحديد مدى شرعية وعاء الضريبة أو مبلغها، أو الإعفاء منها، أما التعريف الاصطلاحي للمنازعة الضريبية فهو عادة ما يكون من وضع الفقه أو المشرع ، وهذا ما نوجزه في ما يلي:

- 1 - التعريف الفقهي للمنازعة الضريبية
- 2 - موقف المشرع الجزائري من تعريف المنازعات الضريبية
- 3 - خصائص المنازعة في الضريبة العقارية

## 2.2.1.1.1.1.1. تعريف الفقهي للمنازعة الضريبية

تعددت تعريفات المنازعة الضريبية في الفقه المقارن، ولما كان من الثابت تاريخيا أن الفقه الفرنسي و الفقه المصري يشكلان مصدر ماديا للتشريع الجزائري ، توجب علينا أن نتعرض إلى أهم التعريفات التي وردت في كل من الفقه الفرنسي و الفقه المصري ، ثم نتطرق إلى التعريف الفقهي للمنازعة الضريبية في الفقه الجزائري.

## 2.2.1.1.1.1.1.1. تعريف المنازعة الضريبية في الفقه الفرنسي

لقد انقسم الفقه الفرنسي في تعريف المنازعة الضريبية إلى فريقين ، الفريق الأول وهو الغالب يرى الأخذ بالمعنى الضيق للمنازعة الضريبية ، أما الفرق الثاني فيراها بالمعنى الواسع.

فمن تعريفات الفريق الأول أن المنازعة الضريبية هي مجموعة الخلافات التي تنشأ بمناسبة مباشرة إدارة الضرائب لنشاطها في تحديد وعاء الضريبة وتحصيلها و القواعد القانونية المقررة للفصل فيها، ويعرفها البعض الآخر أنها مجموعة الخلافات التي تنشأ بين إدارة الضرائب والمكلف بالضريبة بمناسبة ممارسة الإدارة لصلاحياتها ، والقواعد القانونية للفصل فيها، على أن تقتصر هذه القواعد خصوصا على الإجراءات الضريبية دون أن تتعداها إلى القواعد العامة في الإجراءات الإدارية [129 . ص 548].

أما الفريق الثاني فيعرف المنازعات الضريبية على أنها مجموعة القواعد المقررة للفصل في الخلافات التي تنشأ بين المكلف بالضريبة و إدارة الضرائب، حين تباشر هذه الأخيرة اختصاصها في ربط وتحصيل الضريبة ، و هذا التعريف يفقد من خصوصية الإجراءات الضريبية ويجعلها تخضع لقواعد الإجراءات العادية المقررة في المنازعات الإدارية [60 . ص 24].

### 2.2 . 1 . 1 . 1 . 2 - تعريف المنازعة الضريبية في الفقه المصري

يعرف الفقه المصري المنازعة الضريبية بأنها المنازعة التي تتعلق بربط الضريبة أو تحصيلها وجبايتها، عندما يكون موضوعها صحة القرارات الإدارية الموجهة للمكلف والخاصة بتطبيق الضريبة [46 . ص 18]، وهذا التعريف هو تعريف موسع للمنازعة الضريبية، وقد سار القضاء المصري على نفس ما سار عليه الفقه في تعريفه للمنازعة الضريبية، حيث اعتبر أن المنازعة الضريبية هي كل منازعة ناشئة عن تطبيق أحكام قانون الضرائب [60 . ص 24].

### 2.2 . 1 . 1 . 1 . 3 - تعريف المنازعة الضريبية في الفقه الجزائري

قليلة هي الدراسات الفقهية للضريبة في الجزائر، و بالرغم من شح الدراسات المتعلقة بموضوع المنازعة الضريبية ، إلا أننا نجد من عرف المنازعات الضريبية بأنها : " مجموعة الإجراءات المستمدة من القانون العام و القانون الخاص و المنظمة للمنازعة التي تنشأ بين الممولين وإدارة الضرائب بمناسبة عمليات تحديد وعاء تحصيل ومراقبة الضريبة" [35 . ص 28]، وهذا التعريف يوسع من مفهوم المنازعة الضريبية عندما يقر بأنها تخضع للقواعد العادية المقررة في الإجراءات الإدارية .



ويمكن القول من استقراء التعريفات السابقة على أن المنازعة الضريبية هي المنازعة التي تنشأ بسبب أو بمناسبة فرضها ، ومجموعة القواعد القانونية المقررة للفصل فيها سواء من الناحية الموضوعية أو الإجرائية .

### 2.2.1.1.1.2 - موقف المشرع الجزائري من تعريف المنازعات الضريبية

لم يقم المشرع الجزائري بتعريف المنازعة الضريبية بشكل مباشر وهو بصدد وضع القواعد الإجرائية لها بموجب قانون الإجراءات الجبائية، وقد تطرق إلى موضع الطعن النزاعي أي منازعة المكلف بالضريبة لإدارة الضرائب بموجب شكوى يطعن بها في قرارات الإدارة أمام الإدارة نفسها حتى يتمكن فيما بعد من مخاصمة الإدارة أمام القضاء الإداري، دون أن يقوم المشرع بتعريف المنازعة الضريبية، إلا أنه أشار في المادة 110 من قانون الإجراءات الجبائية أن موضوع الطعن النزاعي هو إما الحصول على استدراك وتصحيح الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو في تقدير قيمتها أو الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي.

فعلى الرغم من أن المشرع لم ينص صراحة على تعريف المنازعة الضريبية فإنه حدد مفهومها عاما لها، يمكن أن نستنتج من نص المادة 110 من قانون الإجراءات الجبائية، على أن المنازعة الضريبية وفق المشرع الجزائري هي كل ما ينشأ من خلاف بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب بشأن تحديد وعاء الضريبة أو مقدارها وكذا القواعد والأحكام التشريعية المطبقة عليها، وعلى هذا النحو يكون المشرع الجزائري قد تبنى المعنى الواسع لمفهوم المنازعة الضريبية في قانون الضرائب المباشرة [126 . ص 284]، التي نقلت فيما بعد على قانون الإجراءات الجبائية.

### 2.2.1.1.1.3 - خصائص المنازعة في الضريبة العقارية

بناء على ما سبق من تعريفات خاصة أو تعريفات موسعة، ومن مضمون نص المادة 110 من قانون الإجراءات الجبائية يمكننا وضع تعريف للمنازعة في الضريبة العقارية على أنها:

مجموعة القواعد المطبقة على النزاعات التي تكون بين إدارة الضرائب والمكلف بالضريبة العقارية والتي يكون موضوعها مسائل قانونية تتعلق بتحديد صحة وشرعية الضريبة من جهة، والبحث والتحقيق في المخالفات من جهة أخرى.

من خلال هذا التعريف الموسع للمنازعة الضريبية الذي يخضع للقواعد الخاصة الواردة في قانون الإجراءات الجبائية و القوانين الجبائية الأخرى ، و قد أورد المشرع نصوصا إجرائية تتعلق بقواعد إجرائية لفض النزاع القائم بين إدارة الضرائب والمكلف بالضريبة العقارية في كل من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، وقانون التسجيل، والتي تعد قواعد خاصة تقيد الأحكام العامة التي وردت في قانون الإجراءات المدنية بدرجة أولى وأحكام قانون الإجراءات الجبائية بدرجة ثانية ، وكذا القواعد العامة الواردة في قانون الإجراءات المدنية ، و يمكن تحديد خصائص المنازعة في الضريبة العقارية كما يلي :

### 2.2.1.1.3.1.

- هي مجموعة الخلافات التي تكون بين إدارة الضرائب والمكلف بالضريبة والنصوص القانونية المطبقة عليها.

### 2.2.1.1.3.2.

- أن يكون موضوع هذه الخلافات في صحة وشرعية وعاء ضريبة عقارية أو رسم عقاري، أو مقدارهما.

### 2.2.1.1.3.3.

- أن يكون الفصل في المنازعة في معناها الضيق على مرحلتين الأولى إدارية والثانية قضائية، أما في معناها الواسع، يعني امتداد التعريف لشمل المعنى الضيق و مجال أوسع عن المعنى الضيق ، ففي المعنى الدقيق تكون المنازعة من اختصاص القاضي الإداري فقط ، أما المعنى الواسع فقد يختص القاضي الإداري بالفصل فيها إذا كان موضوع الخلاف قرار إداري أو عمل سيادي للإدارة ، وإذا كان غير ذلك فيكون اختصاص الفصل للقاضي العادي أو القاضي الجزائي ، و عليه يكون الفصل فيها على مرحلتين، وقد يكون مباشرة أمام القضاء في حال تحريك الدعوى من قبل إدارة الضرائب.

### 2.2.1.1.2.2. التكييف القانوني للمنازعة الضريبية

إن تحديد الطبيعة القانونية للمنازعة الضريبية ومن ثمة المنازعة المتعلقة بالضريبة العقارية ذو أهمية بالغة، حيث إذا تم تكييف المنازعة استطعنا تحديد الجهة القضائية المختصة بالفصل في النزاع إذا ما أحيل على القضاء، فإذا كيفت على أنها منازعة عادية انعقد اختصاص الفصل فيها للقضاء العادي، وإذا كيفت على أنها منازعة إدارية انعقد الاختصاص للقضاء الإداري.

ولا نجد خلافاً فقهياً كبيراً في اعتبار المنازعة الضريبية منازعة إدارية، حيث يكاد الفقه والقضاء يجمع على أن المنازعة الضريبية منازعة ذات طابع إداري، إلا أنه يوجد جانب من الفقه من يقول بأن هذه المنازعة هي ذات طبعة خاصة مستقلة عن المنازعة الإدارية، ونعرض الرأيين في النقطتين التاليتين :

- 1 - تكييف المنازعة الضريبية على أنها منازعة إدارية
- 2 - تكييف المنازعة الضريبية على أنها منازعة من طابع خاص

### 2.2.1.1.1. تكييف المنازعة الضريبية على أنها منازعة إدارية

إن الفقه الغالب يرى بأن المنازعة الضريبية هي من قبيل المنازعات الإدارية إلا أنهم لم يجمعوا على أساس اعتبارها منازعة إدارية، فمنهم من يرى بأن المنازعة الضريبية هي منازعة إدارية بحسب طبيعتها، فاعتبر الفقيه الفرنسي "هوريو" أن الطبيعة القانونية للمنازعات الضرائب المباشرة هي منازعة إدارية بطبيعتها مادامت تتطوي على منازعة من أعمال السلطة العامة، وهذا هو الرأي الغالب، وقد استقر القضاء في فرنسا على اعتبار المنازعة الضريبية منازعة إدارية بحسب طبيعتها [60. ص 33].

في حين يرى جانب آخر أن المنازعات الضريبية هي منازعات إدارية بحسب نص القانون [129 . ص 555]، إن هذا الرأي يعتمد على تحديد طبيعة المنازعة الضريبية بصفة عامة، أي الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة، حيث ينص القانون الفرنسي على أن انعقاد الاختصاص للفصل فيها يكون للقضاء العادي وليس للقضاء الإداري، وهذا الجزء يخرج من إطار بحثنا باعتبار أن الضرائب العقارية و الرسوم العقارية ما هي إلا ضرائب مباشرة، وبالتالي المنازعة فيها تعد من قبيل المنازعة الإدارية.

إن تحديد دين الضريبة العقارية يكون من قبل إدارة الضرائب التي تتمتع بامتيازات السلطة العامة، وتكليف الأشخاص بدفعها ما هو لإقرار إداري من أعمال السلطة العامة، فالمنازعة المتعلقة بها تنثير مسائل القانون العام، وبالتالي ينعقد اختصاص الفصل فيها إلى القاضي الإداري.



## 2.2.1.2. نشأة المنازعة الضريبية و جهة الفصل فيها

تتوقف المنازعة في الضريبة العقارية على ثلاث عناصر: العنصر الأول يتمثل في نشوء علاقة بين الطرفين المكلف وإدارة الضرائب و المتمثلة في علاقة مديونية تخضع لأحكام القانون العام ، و العنصر الثاني يتمثل في القانون الواجب التطبيق على هذه العلاقة والقواعد المطبقة للفصل في المنازعات التي تنشأ عنها، أما العنصر الثالث فيتمثل في إسناد مهمة الفصل في الخلافات الناشئة بين إدارة الضرائب والمكلف بالضريبة العقارية الإدارة نفسها أو لجان مختصة أو جهات قضائية مختصة للفصل في مثل هذه المنازعات [60 . ص 3].

فالعلاقة بين المكلف بالضريبة العقارية وإدارة الضرائب نظمها المشرع في التشريعات الضريبية بقواعد موضوعية تحدد وعاء الضريبة و المكلف بدفعها والإعفاءات المقررة وطرق دفعها وتحصيلها ، وقد يحدث وأن تنتهك هذه القواعد سواء من قبل إدارة الضرائب أو المكلف بالضريبة فينشأ خلاف بين طرفي العلاقة الضريبية، وضع له المشرع قواعد إجرائية ، تسمى بالقواعد الشكلية تحدد طريقة فض النزاع و الجهة المختصة للفصل فيه ، ومنه ندرس هذا المطلب في فرعين على النحو التالي:

الفرع 1 : مصدر المنازعة الضريبية

الفرع 2: الجهة المختصة بالفصل في المنازعة الضريبية

## 2.2.1.2.1. مصدر المنازعة الضريبية

نقصد بمصدر المنازعة الضريبية سبب نشوئها ، فتعتبر عملية تقدير الضريبة من أهم الموضوعات المتعلقة بوعاء الضريبة العقارية، وتحقيقا لعدالة الضريبة تنص التشريعات على حق المكلف بالضريبة في الطعن في عملية التقدير إذا ما شعر بأن هناك إجحافا في حقه نتيجة القرار الإداري المتضمن تقدير الضريبة [69 . ص 195]، كما يحق للمكلف إذا شعر بأنه ضحية لسوء تطبيق القانون أو سوء تفسير نصوصه، إن تظلم أمام الإدارة الضريبية ثم أمام القضاء لرفع الخطأ الذي كان ضحية له، ونوجز مصادر نشوء المنازعة الضريبية فيما يلي :

1 : الخطأ في تقدير الضريبة العقارية

2 : الخطأ في تطبيق القانون أو تفسيره

## 2.2.1.1. الخطأ في تقدير الضريبة العقارية

بموجب نص المادة 110 من قانون الإجراءات الجبائية يحق للمكلف بالضريبة العقارية أن يطعن في تقدير الضريبة المفروضة عليه متى رأى بأن فرضها بتلك الكيفية كان غير مشروع ، فيثور الخلاف بين المكلف وإدارة الضرائب بسبب سوء تقدير الضريبة، ويحق للمكلف أن يطعن في قرار تقدير الضريبة، فقد يكون الخطأ مادي في الحسابات مما يستوجب تدخل الإدارة لتداركه، كما قد يكون الخطأ في عدم شرعية التقدير في حد ذاته، فيجعل التكاليف بالضريبة غير مشروع كلياً بسبب تقادم الضريبة، أو جزئياً أو بسبب حساب الضريبة على الدخل العقاري دون خصم الجزء المعفي منه، أو الخطأ في زيادة نسبة الضريبة ، أو لأي سبب آخر يجعل من التقدير غير مشروع.

ومن صور الخطأ في تقدير الضريبة العقارية الذي تنشأ عنه أو بمناسبة المنازعة الضريبية نذكر على سبيل المثال لا الحصر ما يلي :

### 2.2.1.1. الخطأ في حساب الرسم العقاري على الملكيات المبنية

إذا كان للشخص مسكناً وحيداً يملكه ، وكلف بدفع الرسم على العقارات المبنية ، بقيمته تقل عن 800 د.ج ، وكان دخل المكلف لا يتجاوز مرتين الأجر الأدنى الوطني المضمون ، فيكون هذا التقدير غير مشروع ، لقد حددت المادة 252-2 من قانون الضرائب المباشرة والرسم المماثلة شروط اعتبار المسكن معفي من الرسم العقاري على الملكيات المبنية ، فمتى توفرت هذه الشروط اعتبر كل تكليف بهذا الرسم غير مشروع، وينشأ عن هذا التكليف غير المشروع معارضة المكلف بالضريبة لقرار فرض الرسم ، وتنشأ بالتالي منازعة ضريبية موضوعها صحة وشرعية الضريبة المفروضة على مالك السكن.

### 2.2.1.2. الخطأ في تقدير الرسم العقاري على الملكيات غير المبنية

إذا كلف مالك الأرض الفضاء غير العمرانية برسم عقاري على العقارات غير المبنية، وطبقت عليه زيادة في الرسم بسبب عدم استغلاله للعقار لمدة تفوق الخمس سنوات، فتكون الزيادة غير مشروعة حسب نص المادة 261-ز من قانون الضرائب المباشرة والرسم المماثلة [ المادة 261 - ز من قانون الضرائب المباشرة والرسم المماثلة معدلة بموجب المادة 16 من قانون المالية لسنة 1998 و المادة 10 من قانون المالية لسنة 2002 ]، فينشأ بسبب هذا الخطأ في تقدير قيمة الضريبة منازعة المكلف لإدارة الضرائب مطالباً أولاً من الإدارة رفع الغبن الذي أوقعته فيه ، وإذا لم تستجيب لطلبه له أن يرفع النزاع أما القضاء ليرفع عنه ظلم الإدارة .

### 2.2.1.2.1.1.3 - الخطأ في تقدير الرسم على القيمة المضافة على العقار عند التنازل عنه

تحتسب القيمة المضافة عند التنازل عن العقارات من الناتج الإيجابي بين سعر التنازل وسعر الشراء، فإذا تنازل الورثة عن أجزاء من الملكية العقارية المعتبرة جزء من التركة بغرض تصفية إرث شائع، فلا تدخل القيمة المحققة بسبب التنازل في مكونات الأساس الخاضع للضريبة على فوائض بموجب نص المادة 77 فقرة 2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة [المادة 77 فقرة 2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة معدلة بموجب المادة 11 من قانون المالية لسنة 2003]، فقرار فرض هذا الرسم على الورثة يكون قرارا غير مشروعاً ولا أساس له من الصحة مما ينشأ عنه منازعة ضريبية موضوعها عدم شرعية قرار التكاليف بالضريبة.

### 2.2.1.2.1.4 - الخطأ في تقدير رسم تسجيل العقاري

قد يمتد الخطأ في تقدير الضريبة إلى عدم السماح للمكلف باسترجاع ما دفعه من ضرائب، فتمنى سمح له القانون بذلك حسب نص المادة 190 من قانون التسجيل، كان من حق المكلف طالب استرداد ما دفعه من رسوم لتسجيل العقد الذي فسخ فيما بعد، فعدم تمكين الإدارة المكلف من استرجاع رسوم التسجيل المدفوعة بسبب فسخ العقد بموجب حكم قضائي، ينشأ عنه مخاصمة المكلف بالرسم لإدارة الضرائب بسبب عدم ردها لما دفعه من رسم، وقد أقر ذلك مجلس الدولة، حيث أيد قرار المجلس القضائي القاضي بإبطال الإشعار بالدفع وعدم جواز طلب الإدارة لرسوم التسجيل لعقود تم فسخها بحكم قضائي حائز لقوة الشيء المقضي فيه [3 ص 191].

### 2.2.1.2.1.2.2 - الخطأ في تطبيق القانون أو تفسيره

بغية تحصيل الضرائب العقارية وغيرها من حاصل الجباية تناط إلى إدارة الضرائب مجموعة من الصلاحيات لتحصيل الضرائب مستعملة في ذلك أساليب السلطة العامة، ويعد القرار الإداري أهم وسائل لتحقيق المهمة الموكلة إليها، وغالبا ما يمس هذا القرار الإداري حقوق الأشخاص من المكلفين بالضريبة أو الغير، لذلك ينبغي أن يكون القرار سليما ومشروعا، حيث يكون متوافق مع القانون شكلا ومضمونا [61 ص 137]، فمن العيوب التي تلحق عمل الإدارة هذا والتي تكون سببا لمنازعة المكلف لها هو الخطأ في تطبيق القانون أو الخطأ في تفسيره.

## 2.2.1.2.1. الخطأ في تطبيق القانون

كثيراً ما يثور النزاع بين إدارة الضرائب والمكلف بالضريبة العقارية بسبب الخطأ في تطبيق القانون، مما يلحق ضرراً بالمكلف ويضيع جزء من حقه بسبب هذا الخطأ، ولعل تشريع قواعد المنازعة الضريبية على مرحلتين إدارية وقضائية، لدليل على أن الإدارة قد تقع في خطأ أثناء تطبيقها للقانون، لهذا تترك لها الفرصة لمراجعة قراراتها بتمكين المكلف من تقديم شكوى إلى المدير الولائي للضرائب، ليحق له فيما بعد رفع النزاع أمام القضاء.

فإذا استبعدنا الأخطاء المادية في تقدير وحساب الضريبة العقارية، فإن كل خطأ آخر في حساب الضريبة أو في منع الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي يعد خطأ في تطبيق القانون، حسب نص المادة 110 من قانون الإجراءات الجبائية عدم تمكين الإدارة المكلف بالضريبة من الحقوق التي تقررت له بموجب القانون، وقرار الإدارة بفرض الضريبة على المكلف بها دون مراعاة حالات التخفيض أو الإعفاء يعد خطأ في تطبيق القانون، تنشأ عنه منازعة ضريبية بين الطرفين.

## 2.2.1.2.2. الخطأ في تفسير القانون

إن الخطأ في تفسير القانون لا يقل خطورة عن الخطأ في تطبيق القانون، في كونه قد يلحق أذى بالمكلف بالضريبة العقارية، لأن الإدارة الضريبية تتعامل كثيراً مع النصوص الضريبية عندما تقوم بتنفيذها، فقد تصادف بعض الغموض والإبهام في النصوص القانونية محل التطبيق، فتلجأ الإدارة إلى تفسير الغموض عن طريق التنظيم بمنشورات و تعليمات توضح الغموض أو تسد بعض الفراغ.

وقد يحدث وأن تقع الإدارة أثناء قيامها بتفسير القانون في خطأ سواء بتجاوز حدود صلاحياتها الدستورية أو لمخالفتها المبادئ المستقر عليها في تفسير القانون الضريبي [51 . ص 21]، وينشأ عن الخطأ في تفسير القانون نفس النتيجة التي تنشأ عن الخطأ في تطبيق القانون، إلا أن مهمة المكلف بالضريبة تكون صعبة في حالة الخطأ في تفسير القانون وهو يذاع إدارة الضرائب، فتظلمهم أمام الإدارة المفسرة للقرار عادة لا يأتي بنتيجة ترضي المتظلم مما يضطره إلى اللجوء إلى القضاء لحصول على تفسير عادل للقانون [42 . ص 350].

## 2.2.1.2.2. الجهة المختصة بالفصل في المنازعة الضريبية

بما أن الضريبة العقارية من الضرائب المباشرة وهي أكثر أنواع الضرائب إثارة للنزاع بين المكلفين وإدارة الضرائب نتيجة التدخل المستمر لهذه الأخيرة، فضلاً عن عدم استقرار النصوص



القانونية ، حيث تخضع للتعديل المستمر ، وهذا ما يتولد عنه نزاع بين إدارة الضرائب والمكلف بدفع الضريبة بسبب الأخطاء المرتكبة في تطبيق القانون أو في تفسيره.

إذا أخذت المنازعة الصفة الجزائية ( التهرب أو الغش الضريبيين ) تكون من اختصاص القضاء الجزائي الذي تمثله المحاكم الجزائية، أما إذا كانت المنازعة متعلقة بأساس القاعدة الضريبية أو تحصيلها في مادة الضرائب المباشرة، هنا نكون أمام منازعة من اختصاص الجهات الإدارية، وذلك عن طريق التظلم الإداري الذي يتقدم به المكلف كمرحلة أولى، و تكون المنازعة من اختصاص الغرفة الإدارية بالمجلس القضائي، كمرحلة ثانية لحل النزاع ،

تمر المنازعة الإدارية عن نشوئها بمرحلتين للفصل فيها، مرحلة إدارية تمنح فيه الفرصة للإدارة لمراجعة قراراتها ، ومرحلة قضائية يراقب من خلالها القاضي الإداري مدى احترام إدارة الضرائب للقانون من خلال شرعية القرارات التي تصدرها ، ونوجز هاتين المرحلتين فيما يلي :

#### 2.2.1.2.1 . المرحلة الإدارية

إذا كان من حق الإدارة أن تراجع تقديراتها الضريبية التي فرضتها على المكلف ، كان من العدل منح المكلف حق الطعن في قرار التكاليف الذي تصدره الإدارة، وجل التشريعات الضريبية تحرص على أن لجوء المكلف إلى القضاء لا يكون إلا إذا تظلم إلى الجهة مصدرة القرار [68 . ص 195]، وقد نظم ذلك المشرع الجزائري في المادة 122 من قانون الإجراءات الجبائية ، فعندما لا يرضى المكلف بما كلف به من ضرائب بسبب الأخطاء المرتكبة سواء في تقدير الضريبة أو في تطبيق القانون لا يلجأ مباشرة إلى القضاء ، وإنما عليه أن يقدم شكوى أما الجهة المصدرة للقرار وفق المادة 110 من قانون الإجراءات الجبائية، كإجراء إلزامي ، وله الخيار فيما بعد أن يطعن أمام اللجان أو أن يرفع دعواه أمام الغرفة الإدارية بالمجلس القضائي.

#### 2.2.1.2.2 . المرحلة القضائية

إذا لم يتحصل المكلف بالضريبة العقارية على نتائج مرضية بعد تقديم الشكوى إلى إدارة الضرائب له أن يلجأ إلى القضاء ، حيث أن القضاء الإداري بمثابة هيئة مراقبة تراقب مدى توافق نشاط الإدارة مع القانون، وعليه ينصب عمل القاضي الإداري في مادة المنازعات الإدارية على البحث فيما إذا كانت الإدارة طبقت القانون تطبيقا صحيحا أم لا على النزاع المعروض أمامه [61 . ص 139]، وتقوم المنازعة الضريبية في المرحلة القضائية على مبدئي أساسيين نوجزهما فيما يلي :



## 2. 2. 2 : مراحل الفصل في المنازعة الضريبية

إن المشرع الجزائري كما اهتم بتنظيم القواعد الموضوعية للضرائب العقارية، لم يهمل القواعد الإجرائية المتعلقة بالمنازعات التي تثار بمناسبة فرض أو تحصيل الضرائب والرسوم العقارية، فبالإضافة إلى قواعد المنازعة الإدارية التي نظم أحكامها قانون الإجراءات المدنية فإن المنازعات الضريبية على الرغم من اعتبارها منازعة إدارية إلا أن المشرع أفرد لها قواعد خاصة تسري عليها، وردت أحكامها أساساً في قانون الإجراءات الجبائية وأحكام أخرى وردت في قانون التسجيل، وأخرى وردت في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة .

يقتضي حل النزاع في الضريبة العقارية وفق القواعد المنظمة للمنازعة الضريبية المرور عبر مرحلتين، المرحلة الأولى مرحلة إدارية حيث يجب على المكلف الذي يريد مخاصمة الإدارة أن يقدم شكوى أمام المدير الولائي للضرائب، يبين فيها ما يعترض عليه، وله بعد ذلك أن يسلك طريقاً اختيارياً و يلجأ إلى لجان الطعن وتقديم طعن أمامها ، وإذا لم ترضيه نتائج هذه المرحلة يسلك طريق المنازعة أمام القضاء لمخاصمة إدارة الضرائب، عن طريق رفع دعوى قضائية وفق الآجال المحددة قانوناً.

وقد منح المشرع للمكلف بالضريبة العقارية الحق في اللجوء إلى الطريق الإداري والطريق القضائي لمخاصمة إدارة الضرائب، وعليه ندرس مراحل الفصل في المنازعة التي تقوم بين إدارة الضرائب والمكلف بالضريبة العقارية في مطلبين على النحو التالي :

المطلب 1 : الفصل الإداري للنزاع في الضريبة العقارية

المطلب 2 : الفصل القضائي للنزاع في الضريبة العقارية

### 2. 2. 2. 1. الفصل الإداري للنزاع في الضريبة العقارية

ينشأ النزاع بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب عندما ترتكب هذه الأخيرة خطأ في تقدير الضريبة أو حرمان المكلف لحق من حقوقه المقررة له ، فعلى المكلف أن يتوجه إلى الجهة المصدرة للقرار فقدم شكواه إلى المدير الولائي للضرائب ، وهذا كإجراء أولي إلزامي ، حتى يتسنى له فيما بعد عرض النزاع على القضاء.

فيعرض المكلف على قرارات إدارة الضرائب بتقديم شكوى في الآجال ووفق الشروط المحددة قانوناً، تنتظر إدارة الضرائب في الشكوى وتبت فيها بقرار إداري، يتسنى للمشتكي فيما بعد أن يسلك إجراءات ليست بالإلزامية، تتمثل في الطعن أمام لجان الطعن الإدارية ممثلة في لجنة الدائرة واللجنة الولائية و اللجنة المركزية، لتبت هذه الأخيرة بقرار يبلغ للطرفين، أما إذا لم يقم المكلف بالطعن أمام هذه اللجان وقام برفع دعوى قضائية إما الغرفة الإدارية بالمجلس القضائي يسقط حقه في اللجوء إلى لجان الطعن، وعليه تتمثل الإجراءات الواجب إتباعها لحل النزاع قبل عرضه على القضاء في تقديم تظلم إداري كإجراء إلزامي، و الطعن أمام لجان الطعن الإدارية كإجراء اختياري، ومنه ندرس هذا المطالب في فرعين على النحو التالي :

الفرع 1 : الإجراءات الإلزامية

الفرع 2 : الإجراءات الاختيارية

### 2.2.1.1. الإجراءات الإلزامية

هي الإجراءات التي يتوجب على المكلف إتباعها، من أجل الوصول إلى حل لخلافه مع إدارة الضرائب، تتمثل هذه الإجراءات في تقديم شكوى، والجهة المختصة باستقبال الشكوى هي المدير الولائي للضرائب على أن تقدم هذه الأخيرة في الآجال القانونية وأن تتوفر على الشروط الشكلية، والموضوعية، لتقبل ثم يتم التحقيق فيها و الرد عليها بقرار يبلغ إلى المشتكي.

### 2.2.1.1. تقديم الشكوى

الشكوى هي طعن أو تظلم إداري يوجه إلى الجهة التي قامت بتنفيذ الضريبة، ولا يمكن اعتبارها دعوى قضائية [69 . ص 197]، الشكوى تهدف إلى تصحيح الأخطاء المرتكبة من قبل الإدارة في تحديد قيمة الضريبة أو لحماية حق ناتج عن حكم تشريعي، فهي طعن نزاعي يختلف عن الطعن الرجائي الذي لا يشكل إجراء في المنازعة الضريبية وإنما هو إجراء يهدف إلى تخفيض قيمة الضريبة المفروضة على المكلف بسبب حالته المادية [126 . ص 292]، وقد أعطى المشرع الحق للمكلف بالضريبة العقارية الذي يريد التظلم من قرارات الإدارة أن يتوجه أولاً بشكوى إلى المدير الولائي للضرائب المختص إقليمياً، ليتكون ذلك أول إجراء تبدأ به المنازعة في الضريبة العقارية، ونوجز فيما يلي الجهة المختصة باستقبال الشكوى و الشروط التي يجب أن تكون فيها.

## 2.2.1.1.1. سلطة اختصاص استقبال الشكوى

لقد حددت المادة 111 من قانون الإجراءات الجبائية الجهة المختصة باستقبال الشكوى النزاعية، وهي إدارة الضرائب ممثلة في شخص المدير الولائي للضرائب الذي يشرف على مكان فرض الضريبة، وبالأحرى تقدم الشكوى إلى إدارة الضرائب مصدرة القرار الذي يطعن فيه المكلف بالضريبة العقارية والتي تمثل على مستوى الولاية بالمدير الولائي للضرائب.

تقيد الشكاوى في سجل مخصص لذلك بحسب تاريخ وصول كل شكوى ، ويسلم للمشتكي وجوبا وصل يثبت استلام الشكوى، ليقدمه لإثبات المدة التي ينتظر فيها الرد وإثبات الأجال المتعلقة برفع الدعوى القضائية فيما بعد.

## 2.2.1.1.1. أجل تقديم الشكوى

لكي تقبل شكوى المكلف بالضريبة العقارية عليه أن يقدمها في الأجال المحددة بنص المادة 112 من قانون الإجراءات الجبائية، وهي على النحو التالي :

## 2.2.1.1.1. - الأجل العام

يقصد بالأجل العام الأجل الذي يسري على الشكاوي المتعلقة بالضرائب التي تحصل عن طريق جداول التحصيل ، وتدرج هذه الحالة كل الضرائب العقارية السنوية مثل الرسوم العقارية على الملكيات المبنية وغير المبنية، فحدد أجل قبول الشكوى حسب المادة 112-1 من قانون الإجراءات الجبائية بأن تكون قبل 31 ديسمبر من السنة التي تلي سنة إدراج جدول في التحصيل أو حصول الأحداث التي كانت سبب في النزاع.

## 2.2.1.1.1. - الأجل الخاصة

لقد حددت المشرع بموجب المادة 112 من قانون الإجراءات الجبائية آجال خاصة لقبول الشكوى النزاعية، المقدمة من المكلف بالضريبة و الموجهة إلى المدير الولائي للضرائب، وهي أربع حالات على النحو التالي :

- قبل 31 ديسمبر من السنة التي تلي سنة استلام المكلف بالضريبة لإنذارات جديدة بسبب وقوع خطأ في الإرسال .

- قبل 31 ديسمبر من السنة التي تلي السنة التي اكتشف فيها المكلف بالضرية أنه ضحية لخطأ قانوني ارتكبه إدارة الضرائب في حقه، أو لوجود حصص فرضت عليه بغير أساس قانوني بسبب خطأ أو تكرار.

- قبل 31 ديسمبر من السنة التي تلي سنة دفع الضريبة إذا كانت هذه الأخيرة لا تستوجب وضع جداول التكاليف مثال ذلك رسوم التسجيل و الرسم على القيمة الزائدة في العقار عند التنازل .

- قبل 31 ديسمبر من السنة التي تلي سنة عدم استغلال العقارات ذات الاستعمال التجاري أو الصناعي إذا كان موضوع الشكوى الضرائب العقارية المحصلة على هذه العقارات ، لقد ورد خطأ في المادة 112- 4 من قانون الإجراءات الجبائية عندما إحالتنا إلى المادة 255 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ، و التي تتضمن النص على أجزاء المتر المربع ، في حين القصد من الإحالة هو العقارات ذات الاستعمال التجاري والصناعي ، والمادة التي نصت على العقارات التجارية والصناعية هي المادة 259 وليست 255.

### 2.2.1.1.3. ج - شروط تقديم الشكوى

حتى تقبل الشكوى النزاعية في الضريبة العقارية من قبل الجهة التي قدمت إليها لا بد من توفر جملة من الشروط الشكلية والموضوعية، وتقع تحت طائل عدم قبول الشكوى النزاعية إذا لم تتوفر فيها الشروط التالية:

### 2.2.1.1.3.1. الشروط الشكلية

الشكوى هي الكتاب أو الخطاب الذي يتضمن طلبات ودفع المشتكي ضد قرار الإدارة الذي كلفه بالضريبة العقارية، لهذا توجب تقديم الشكوى مكتوبة وذلك مهما كان موضوعها، أي لا يمكن قبول الشكوى شفوية، وقد أبقى المشرع الشكوى النزاعية من أي حق مالي، فهي مجانية لا تخضع لحقوق الطابع [129 . ص 563]، وقد ورد النص على الشروط الشكلية الواجب توفرها في الشكوى المكتوبة و الموجهة إلى المدير الولائي للضرائب في المادة 113 من قانون الإجراءات الجبائية و هي على النحو التالي :

- أن تكون الشكوى مكتوبة وموقعة باليد من قبل المشتكي أو من يمثله قانونا على أن يقدم هذا الأخير وكالة قانونية محررة في ورق مدموغ ، وعدم توقيع الشكوى يجعلها غير مقبولة شكلا وغير

قابلة للتصحيح، إلا إذا قدم المشتكي شكوى غيرها تحمل توقيعه في حدود الآجال المسموح بها قانوناً، وقد ألزم المشرع بموجب المادة 115 من قانون الإجراءات الجبائية على من يوقع الشكوى نيابة عن المكلف بالضريبة العقارية وكالة قانونية بذلك، غير أن المحامين المسجلين في نقابة المحامين معفيين من تقديم شهادة التوكيل، كما لا يشترط تقديم الوكالة بالنسبة للأشخاص الذين يستمدون من وظائفهم أو من صفاتهم حق التصرف باسم المكلف بالضريبة.

- أن تكون الشكوى متعلقة بمكلف واحد، أي تكون فردية، فلا تقبل الشكوى الجماعية التي تمثل مجموعة المكلفين بالضريبة إلا إذا كانت الضريبة المفروضة عليهم جماعية أو كانوا أعضاء في شركة أشخاص ويعترضون عن الضرائب المفروضة على الشركة بشكوى جماعية.

- يجب أن تتضمن الشكوى مجموعة من البيانات الأساسية و التي لا تقبل الشكوى من دونها وهي :

- يجب أن يذكر اسم المكلف بالضريبة العقارية و موطنه، وإذا كان مقيم خارج الجزائر عليه أن يختار موطناً بالجزائر حسب نص المادة 115 فقرة 4 من قانون الإجراءات الجبائية .

- يجب ذكر الضريبة المعترض عليها، مع بيان رقم المادة من الجدول عند تعذر تقديم الإنذار، أو أن ترفق الشكوى بما يثبت المبلغ المدفوع أو المقتطع في حالة الضرائب التي لا تستوجب وضع جدول التكاليف مثل الضريبة على القيمة الزائدة في العقار عند التنازل عنه.

- أن تتضمن الشكوى عرضاً ملخصاً لوسائل و طلبات المكلف المشتكي .

- أن تحمل الشكوى توقيع بخط اليد من قبل المشتكي أو من يمثله قانوناً.

### 2.2.1.1.1.3.2 - الشروط الموضوعية

يجب أن تتوفر في الشكوى التي يقدمها المكلف بالضريبة العقارية مجموعة من الشروط الموضوعية و التي يمكن إيجازها فيما يلي :

- على المكلف المشتكي أن يقدم طلبات دفوع ، فمن الطلبات المألوفة طلاب تصحيح أخطاء أو طلب إعادة النظر في تقدير الضريبة ، أما من الدفوع المألوفة الدفع بتقادم الضريبة عندما تكون قد برأت ذمته بالتقادم .

على المشتكي أن يبين أسباب رفضه وعدم قبوله للضريبة، ومن ثم عليه تقديم بيانات عن الضريبة التي يراها مناسبة و المبلغ المخفض الذي يناسبه.

### 2.2.2.1.1.2 . التحقيق في الشكوى والرد عليها

من حق المدير الولائي للضرائب أن يأمر بالتحقيق في الشكوى المقدمة من قبل المكلف بالضريبة العقارية حتى يستطيع أن يتخذ قرارا بالرفض الكلي أو الجزئي أو بقبولها كلياً، ليبلغ الرد فيما بعد إلى المشتكي.

### 2.2.2.1.1.2 . التحقيق وعبء الإثبات في الشكوى

عندما تقدم الشكوى أمام المدير الولائي للضرائب ، فإما أن يرفضها لعدم توافر الشروط الشكلية الجوهرية، وإما أن يقبلها ويأمر بإجراء تحقيق، يياشر من قبل مفتش الضرائب المختص الذي يقوم بدراسة طلبات المشتكي ويحللها تحليلًا يسمح له بمعرفة من يتحمل عبء الإثبات في الشكوى.

### 2.2.2.1.1.2 . التحقيق في الشكوى من قبل مفتش الضرائب

في حالة قبول الشكوى شكلاً ويكون من الواجب قانوناً إجراء التحقيق فيها حسب نص المادة 116-1 من قانون الإجراءات الجبائية يقوم المدير الولائي بإحالة الشكوى إلى مفتش الضرائب و يكلفه بإجراء تحقيق فيها، وعلى هذا الأخير أن يرسل رئيس المجلس الشعبي البلدي فيما يتعلق بالضرائب التي يخصص جزء منها لخزينة البلدية [ 129 . ص 563]، وفي هذه الحالة كل الضرائب العقارية سواء الرسم على العقارات المبنية أو غير المبنية أو رسم التطهير أو رسم السكن يجب أن يخطر رئيس المجلس الشعبي البلدي بالشكوى المتعلقة بها، وله أن يبدي اعتراضاته خلال 15 يوم من إخطاره حسب نص المادة 116 فقرة 2 من قانون الإجراءات الجبائية.

وقبل أن يقدم مفتش الضرائب المكلف بالتحقيق اقتراحاته إلى المدير الولائي للضرائب عليه أن يجري التحقيق اللازم في الشكوى المعروضة أمامه ، فيقوم بدراسة الشكوى أولاً في جانبها الشكلي بالتأكد فيما إذا قدمت الشكوى في آجالها القانونية وفيما إذا توفرت على البيانات الجوهرية اللازمة [69 . ص 202] وفي الوثائق التي يجب أن ترفق مع الشكوى، كما يقوم مفتش الضرائب بدراسة الشكوى



من حيث الموضوع وذلك بفحص الإثباتات التي يجب أن يتم تقدير الضريبة العقارية بموجبها ، وله في ذلك أن يمارس حق الإطلاع المخول قانونا لإدارة الضرائب فيما يخص الوثائق التي تكون بحوزة المؤسسات العامة أو الخاصة و التي لها علاقة بالمشتكي ، يجوز له أن يطلب عن طريق المدير الولائي من المحكمة أن تمنحه الحق في إجراء معاينة [راجع في ذلك هذه الرسالة ص 186].

### 2.2.1.1.2.1.2 - عبء الإثبات في الشكوى

بعد أن يقوم مفتش الضرائب بالتحقيقات اللازمة في شكوى المكلف بالضريبة العقارية يدرس طلبات المشتكي، حتى يستطيع معرفة من يقع عليه عبء الإثبات، إما على المكلف بالضريبة العقارية ، فيكون بذلك موقع إدارة الضرائب المدعى عليها موقعا مريحا، أما إذا كان عبء الإثبات على إدارة الضرائب فتتخذ احتياطاتها في ذلك بالرد أولا على المشتكي وبمواجهته أمام القضاء إذا رفع دعوى ضد الإدارة.

فإذا ثبت أن المكلف بالضريبة قد ارتكب خطأ في التصريح، أو منع عملية الرقابة ورفض إعطاء معلومات ، فيقع عبء الإثبات على المكلف بالضريبة العقارية إذا كان تقدير الضريبة مخالفا للواقع على المكلف المشتكي أن يقدم ما يثبت صحة ادعاءاته، ولعل ما يؤكد ذلك هو إلزام المكلف بمسك دليل للإثبات مثل الدفاتر اليومية التي يجب الاحتفاظ بها لمدة أربع سنوات تلي سنة تسجيل الدخل حسب نص المادة 44 من قانون الإجراءات الجبائية.

وإذا تم تقدير الضريبة عن طريق التقويم الإداري المباشر ، واعترض المكلف لعدم تخفيض الضريبة المفروضة عليه ، فيكون إثبات وجود التخفيض على عاتق المكلف بالضريبة، وقد أكد على ذلك قرار الغرفة الإدارية بالمحكمة العليا بتاريخ 27 جويلية 1998 المؤيد لقرار الغرفة الإدارية بالمجلس القاضي برفض التخفيض من الضريبة بسبب عدم تقديم المكلف الأدلة الكافية [4. ص 222]،

أما إذا ثبت أن عبء الإثبات يقع على إدارة الضرائب ، يكون على مفتش الضرائب البحث على النصوص التشريعية والتنظيمية التي يقابل بها إدعاءات المكلف بالضريبة ، فيكون عبء الإثبات على الإدارة إذا لم يبلغ المكلف بالخضوع إلى الضريبة في الآجال القانونية، أو فرضت عليه الضريبة بدون تصريح .

وبعد ما أن يفرغ مفتش الضرائب من التحقيق في الشكوى في جانبها الشكلي والموضوعي ،  
يحرر تقريراً يبين فيه ملخصاً للشكوى و المقترحات التي يراها مناسبة لحل النزاع، ثم يرسلها إلى مكتب  
المنازعات ممثل في نائب المدير الولائي المكلف بالمنازعات الضريبية الذي يقوم بدوره بمراجعة الملف  
ليصحح بعض الأخطاء ويقدم اقتراحاته، ثم يرسل الملف إلى المدير الولائي للضرائب الذي يختص بالرد  
عن الشكوى.

### 2.2.1.1.2.2. الرد على الشكوى

عندما يتقدم المكلف بالضريبة العقارية بشكواه إلى إدارة الضرائب ليعرض مزاعمه، فإنه  
يتوجب على إدارة الضرائب الرد على الشكوى في كل الحالات، وعليه نوجز فيما يلي الجهة المختصة  
بقرار الرد، ثم اتخاذ القرار و تليغه إلى المكلف بالضريبة العقارية.

### 2.2.1.1.2.2. سلطة اختصاص قرار الرد

للمدير الولائي للضرائب أن يبت مباشرة في الشكاوي التي لا تتوفر على الشروط الشكلية  
الجوهرية، مما يجعلها غير جديرة بالقبول، ويرد عليها المدير الولائي بالرفض في النظر فيها من  
الناحية الموضوعية.

وقد حدد المشرع السلطة المختصة في البت في الشكوى بموجب المادة 119-1 من قانون  
الإجراءات الجبائية، لقد وفق المشرع الجزائري في تنظيمه للشكوى التي يرفعها المكلف بالضريبة،  
حيث حدد بموجب المادة 111 من قانون الإجراءات الجبائية الجهة التي تقدم إليها الشكوى ممثلة في  
المدير الولائي للضرائب، كما حدد الجهة المختصة بالرد عن الشكوى بموجب المادة 119 من نفس  
القانون وهو من اختصاص المدير الولائي للضرائب أيضاً، حيث دون غيره باختصاص النطق بالرفض  
أو القبول الجزئي للشكوى، وفي حالة القبول الجزئي يمكن للمدير الولائي للضرائب أن يفوض سلطة  
قراره بالقبول الجزئي أو الكلي للشكوى إلى الأعوان الذين لهم رتبة مفتش رئيسي على الأقل وذلك في  
الحالات التي لا تفوق فيها قيمة الضريبة المتنازع فيها عن قيمة مائة ألف (100.000 د.ج) .

لقد منح المشرع بموجب المادة 118 من قانون الإجراءات الجبائية الحق للمدير الولائي  
للضرائب في تفويض سلطته في اتخاذ قرار القبول الجزئي أو الكلي للشكوى عندما لا تفوق قيمة الحقوق  
المتنازع عنها مائة ألف دينار جزائري ، وبذلك يكون المشرع قد خفف عن المدير الولائي من عبء

النظر في شكاوى المكلفين بالضريبة ، ولعل السبب في ذلك هو كثرة الشكاوى التي يقدمها المكلفون بالضريبة .

وإذا كان الأصل في اختصاص النظر والرد عن الشكوى ينعقد إلى المدير الولائي للضرائب، فإنه يستثنى عن هذه القاعدة الحالة التي تكون الضريبة المتنازع فيها أو الغرامات المفروضة على المكلف بالضريبة قيمتها تفوق عشرة ملايين (10.000.000 د.ج)، فيتوجب عندها على المدير الولائي للضرائب أن لا ينفرد في أخذ قرار الرد عن الشكوى ، وإنما عليه أن يأخذ برأي الإدارة المركزية ممثلة في المدير العام للضرائب حسب ما تقضي به المادة 117-2 ، و 119-1 فقرة 2 من قانون الإجراءات الجبائية.

### 2.2.2.1.1.2.2 - اتخاذ القرار وتبليغه

إذا لم تتوفر في الشكوى المقدمة من قبل المكلف بالضريبة العقارية الشروط القانونية فإنه يتم رفضها مباشرة فور اكتشاف عدم توفر الشرط الجوهري، أما إذا كانت الشكوى متوفرة على الشروط الشكلية التي يشترطها القانون فإنه يتعين الرد عليها من قبل إدارة الضرائب المختصة، فيبث في الشكوى بعد عملية التحقيق وأخذ رأي رئيس المجلس الشعبي البلدي فيما يتعلق بالضرائب التي يخصص جزء منها إلى خزينة البلدية، ويكون ذلك حسب المادة 116-2 من قانون الإجراءات الجبائية بموجب قرار يصدره المدير الولائي للضرائب خلال أربعة أشهر من تاريخ تقديم الشكوى، ويمدد أجل الرد بشهرين في الحالة التي يتوجب فيها الأخذ برأي المدير العام للضرائب.

عندما تقبل الشكوى قد يستجيب قرار الرد عنها لما طلبه المكلف بالضريبة كأن يكون المكلف معفيا من دفع الضريبة وكلف بدفعها فيقدم شكوى يطلب فيها الإعفاء، فيستجاب لطلبه ويبلغ بالقرار وفي الموازاة يوجه المدير الولائي قرارا إلى قابض الضرائب المختص بعدم التحصيل أو إرجاع قيمة الضريبة إذا كانت قد حصلت، وبذلك يفض النزاع في مرحلته الإدارية أمام الإدارة دونما اللجوء إلى لجان الطعن أو القضاء، ولم ينص المشرع الضريبي على ضرورة تسبيب قرار في حالة الاستجابة لطلبات المشتكي.

وقد لا يستجيب المدير الولائي للطلبات الواردة في شكوى المكلف بالضريبة العقارية، وهنا يمكن للمدير الولائي للضرائب أن يخضع بصفة تلقائية النزاع لقرار المحكمة الإدارية شريطة إبلاغ

المشتكي بذلك ، كما له أن يرد بقرار يرفض فيه كلياً أو جزئياً طلبات المشتكي ، وفي هذه الحالة يوجب القانون ضرورة تسيب القرار وفق نص المشرع في المادة 119-3 من قانون الإجراءات الجنائية.

يبلغ المشتكي بقرار البت في الشكوى عن طريق إشعار إلى عنوانه بموطنه الأصلي أو الموطن المختار إذا كان المشتكي يقيم بالخارج أو إلى موطن الوكيل الذي يعمل لحساب المشتكي، وقد يحدث أنلا تستجيب إدارة الضرائب لمطالب المشتكي في عدم الرد عن شكواه نهائياً خلال المدة الممنوحة لها للرد فيها، في هذه الحالة يعتبر القرار بالرفض ضمني، وللمشتكي أن يسلك طريق الطعن أمام اللجان أو القضاء عند نهاية المدة الممنوحة للإدارة للرد على التظلم.

إن عرض النزاع على الإدارة الضريبية في الضريبة العقارية بتقديم الشكوى من قبل المكلف بالضريبة والرد عنها من قبل المدير الولائي للضرائب، يعد بمثابة الحل الودي للنزاع القائم بين الطرفين قبل عرضه على جهات أخرى [35 ص. 32]، وبذلك تستطيع إدارة الضرائب تصحيح وتدارك الأخطاء في قراراتها المتعلقة بالضريبة أو الرسم العقاري قبل عرضها على القضاء لينظر في مدى سلامتها و مشروعيتها، وعدم استجابة إدارة الضرائب لطلبات المشتكي وتمسكها بقرارها، يعنى أنها تقبل بأن تكون قراراتها محل نظر من قبل القضاء إذا ما قام المكلف برفع الدعوى القضائية. لكن قبل ذلك له أن يختار اللجوء إلى لجان الطعن ملتصاً بتصحيح الخطأ الذي وقعت فيه الإدارة أو تمكينه من حقه الناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي.

## 2.2.2.2. الإجراءات الاختيارية

المقصود بالإجراءات الاختيارية هي تلك الإجراءات التي تترك فيها الحرية للمكلف في إتباعها أو عدم إتباعها وهي، اللجوء إلى مختلف لجان الطعن [35 ص. 34] المنصوص عليها في المواد 300، 301، 302 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، فعندما يرد المدير الولائي للضرائب على شكوى المكلف بالضريبة العقارية يجوز لهذا الأخير أن يسلك طريقاً اختيارياً، لفض النزاع وحل الخلاف بينه وبين إدارة الضرائب ، بالطعن في قرارات الإدارة أمام لجان الطعن ، حيث تبنت هذه اللجان في طلبات التخفيض من الضريبة أو استدراك الأخطاء في تأسيس وعاء الضريبة أو حسابها أو من أجل الاستفادة من بعض الإعفاءات المقررة قانوناً .

ولعل الغاية التي شرعت من أجلها لجان الطعن هي إيجاد حلول للخلافات المحتملة بين إدارة الضرائب و المكلف بالضريبة، وحماية المكلف من تعسف الإدارة، و التقليل من عرض المنازعات في

مجال الضرائب على القضاء، من أجل ذلك نص المشرع على تنظيم ثلاث لجان للطعن ، لجنة الدائرة للطعن ، اللجنة الولائية للطعن و اللجنة المركزية للطعن، وتعرض إلى تشكيل واختصاصات كل لجنة فيما يلي:

### 2.2.1.2.1. لجنة الدائرة للطعن في الضرائب المباشرة

لقد نظم المشرع هذه اللجنة وكيفية عملها بموجب المادة 300 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة [المادة 300 من قانون الضرائب المباشرة معدلة بموجب المادة 29 من قانون المالية لسنة 1994 و المادة 22 من قانون المالية لسنة 1995 و المادة 26 من قانون المالية لسنة 1996، والمادة 29 من قانون المالية لسنة 1997، و المادة 17 من قانون المالية لسنة 1998]، وكانت تسمى قبل صدور قانون المالية لسنة 1994 باللجنة البلدية للطعن في الضرائب المباشرة بحيث تؤسس على مستوى كل بلدية لجنة ، ثم تغيرت التسمية إلى لجنة الدائرة للطعن في الضرائب المباشرة تؤسس على مستوى كل دائرة.

### 2.2.1.2.1. تشكيل لجنة الدائرة للطعن :

تشكل لجنة الدائرة للطعن في الضرائب المباشرة من أعضاء بقوة القانون وذلك بحكم مناصبهم، وهم على النحو التالي :

- رئيس الدائرة أو الأمين العام للدائرة، رئيسا للجنة.
- رئيس البلدية لمقر ممارسة نشاط المكلف بالضريبة أي البلدية مكان تواجد العقار.
- رئيس مفتشية الضرائب المختص إقليميا.

بالإضافة إلى الأعضاء المشكلة للجنة الدائرة بقوة القانون هناك أعضاء يختارون أو يعيّنون، وهم عضوين دائمين وعضوين إضافيين عن كل بلدية من بلديات الدائرة ، تعيّنهم الجمعيات والاتحادات المهنية، وفي حالة انعدام الجمعيات والاتحادات المهنية يختار رؤساء المجالس الشعبية البلدية هؤلاء الأعضاء من بين الخاضعين للضريبة في البلديات، و الذين تتوفر لديهم المعلومات الكافية لتنفيذ المهام المسندة إليهم، بشرط أن لا يقل سن كل واحد منهم عن 25 سنة وأن يكونوا من الحاملين للجنسية الجزائرية و متمتعين بكامل الحقوق.

إن حصول الشخص على المنصب الذي يسمح له بالعضوية في لجنة الدائرة للطعن يؤهله ليصبح عضوا بقوة القانون، مثال ذلك تعيين رئيس جديد للدائرة أو رئيس جديد لمفتشية الضرائب يجعله عضوا في اللجنة دونما الحاجة إلى قرار يقضي بعضويته فيها، وبقي عضوا في اللجنة مدام باقيا في المنصب الذي يؤهله لذلك، وعلى خلاف ذلك فإن الأعضاء المختارين يتم تعيينهم حسب المادة 300-1-3 لفقرة 3 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة خلال الشهرين التاليين لتجديد المجالس الشعبية البلدية، وتدوم عضويتهم مدة دوام هذه المجالس، وفي حالة فقدان العضوية بنسبة النصف من عدد أعضاء اللجنة يستخلف العضو الذي فقد العضوية بسبب الوفاة أو الاستقالة أو العزل بعضو آخر.

إن استخلاف الأعضاء في لجنة الدائرة للطعن لا يكون إلا إذا بلغ عدد الأعضاء الفاقدين للعضوية نسبة النصف من مجموع أعضاء اللجنة، ففي نظر المشرع أن اللجنة لا يمكنها القيام بمهامها إذا فقد نصف أعضائها، إلا أن السؤال المطروح يكمن في إرجاء التجديد على حين شغور اللجنة من نصف أعضائها، فما علة ذلك هل ترجع إلى صعوبة التجديد الآتي؟ أم إلى إرادة المشرع في المحافظة على انسجام أعضاء اللجنة لأكثر مدة ممكنة؟ وهذا التبرير الأخير هو الذي نراه أقرب القبول.

## 2.2.1.2.1.2.2. اختصاصات لجنة الدائرة للطعن

تختص لجنة الدائرة للطعن حسب المادة 120 من قانون الإجراءات الجبائية بالنظر في الطعون المرفوعة إليها الرامية إلى الحصول على تصحيح الأخطاء المرتكبة في تأسيس وعاء الضريبة العقارية أو في حسابها، أو للاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي، ويرفع الطعن أمام هذه اللجنة إذا كانت قيمة التكاليف أقل أو تساوي مائتا ألف (200.000 د.ج) [كانت لجنة الدائرة للطعن تختص بالنظر في الطعون التي لا تفوق قيمتها مائة ألف (100.000 د.ج) وذلك قبل 1998، وتعدّل للمادة 300-2-3 فقرة 2 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة بموجب المادة 17 من قانون المالية لسنة 1998، أصبحت لجنة الدائرة تختص بالنظر في الطعون التي لا تفوق قيمتها مائتا ألف (200.000 د.ج)، ويجب على المكلف أن يقدم الطعن خلال أجل شهر من تاريخ استلامه إشعار بقرار الرفض الكلي أو الجزئي الصادر ببناء على الشكوى التي قدمها إلى المدير الولائي للضرائب، وتشتت المادة 121 من قانون الإجراءات الجبائية لقبول الطعن أمام اللجان ألا يكون قد تم عرضه أمام القضاء، هذا على اعتبار أنه لا توجد سلطة تعلو القضاء، فإذا رفع النزاع أمامه فإنه يصدر في شأنه حكما وإذا ما عرض نفس النزاع مرة أخرى على لجنة الطعن للدائرة فإنها بدورها تصدر رأيا، وقد يكون هذا الأخير مخالف للحكم الذي أصدره القاضي وحتى لا نقع في مثل هذه الحالات اشترط المشرع على من يقدم طعنا أمام لجنة الدائرة أن لا يكون سلك طرق الدعوى القضائية.



فيكون بالتالي رأي لجنة الدائرة للطعن ملزما إذا لم يكن مخالفا للقانون، ويكون غير ملزم إذا كان يخالف أحكام التشريع الضريبي، وفي هذه الحالة يطعن المدير الولائي للضرائب في رأي لجنة الدائرة للطعن أمام اللجنة الولائية للطعن في الضرائب المباشرة خلال شهر من تاريخ صدور رأي لجنة الدائرة.

### 2.2.1.2. اللجنة الولائية للطعن في الضرائب المباشرة

نظم المشرع اللجنة الولائية للطعن في الضرائب المباشرة بالمادة 301 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة [المادة 301 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة معدلة بموجب المادة 27 من قانون المالية لسنة 1996، والمادة 30 من قانون المالية لسنة 1997 و المادة 18 من قانون المالية لسنة 1998]، حيث تكون على مستوى كل ولاية لجنة تتظر في طعون المكلفين بالضريبة ضد قرارات إدارة الضرائب، التي كانت محل طعن إداري أمام المدير الولائي للضرائب ولم ترضي نتائج هذا الطعن المكلف بالضريبة العقارية.

### 2.2.1.2. تشكيل اللجنة الولائية للطعن :

تشكل اللجنة الولائية للطعن في الضرائب المباشرة من أعضاء يتم تعيينهم وأعضاء بقوة القانون أو ممثلين عن سلطات الولاية وهم على النحو التالي :

- قابض ضرائب يعين من قبل المجلس القضائي المختص إقليميا، يكون رئيسا للجنة.

- ممثل عن الوالي

- مسؤول الإدارة الجبائية بالولاية، أي المدير الولائي للضرائب [لقد نص المشرع على عضوية مسؤول الإدارة الجبائية في الولاية بموجب المادة 301-1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، و لم ينص على المدير الولائي للضرائب إلا أننا لا نجد مسؤولا في إدارة الضرائب على مستوى الولاية يعطو على المدير الولائي للضرائب، وعليه فالمشرع يكون قد قصد المدير الولائي للضرائب شخصا ولم يقصد ممثلا عنه].

- ممثل عن الغرفة التجارية بالولاية، أو عن ممثل الغرفة التجارية بالولاية التي يمتد اختصاصها

إلى الولاية التي تشكل لديها اللجنة.



- ممثل عن الغرفة الفلاحية بالولاية .

- خمسة أعضاء أساسيين و خمسة أعضاء إضافيين يعيّنون من طرف الجمعيات والاتحادات المهنية من الحاملين للجنسية الجزائرية والبالغين أكثر من 25 سنة و المتمتعين بكامل الحقوق المدنية، وإن تعذر ذلك يعيّنهم رئيس المجلس الشعبي الولائي من بين أعضاء المجلس الشعبي الولائي الذين لديهم معلومات ودراسة كافية للقيام بالأشغال التي تسند لهم في اللجنة، ويتم تعيينهم خلال شهرين من تجديد المجالس الشعبية الولائية لتدوم عضويتهم إلى غاية الانتخابات الجديدة للمجالس الشعبية، ولا يلجأ إلى تعيينات جديدة في حالة شغور المناصب إلا إذا بلغ عدد المناصب الشاغرة أكثر من ثلاثة.

### 2.2.2.1.2.2.2. اختصاصات اللجنة الولائية للطعن

حسب نص المادة 301-2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، فإن اللجنة الولائية للطعن في الضرائب المباشرة تختص بالنظر في الطلبات الرامية إلى تصحيح الأخطاء المرتكبة في قرار تأسيس وعاء الضريبة أو حساب مقدارها، أو الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي، على أن يكون المكلف قد قدم طعنا إداريا أمام إدارة الضرائب قبل أن يلجأ إلى اللجنة الولائية للطعن، وألا يكون قد بادر برفع دعوى قضائية، فلا يكون للجنة الطعن الولائية النظر إلا في الطلبات التي تختص بإصدار الرأي فيها وهي :

### 2.2.2.1.2.2.2.1 -

الطلبات المتعلقة بتصحيح الأخطاء أو التخفيض أو الإعفاء من الضرائب المتنازع فيها والتي يزيد مقدارها عن مائتي ألف (200.000 د.ج) و يقل عن أربعمئة ألف (400.000 د.ج)، والتي كانت نتائج الطعن فيها أمام الإدارة إما الرفض الكلي أو الجزئي.

### 2.2.2.1.2.2.2.2 -

الطلبات التي كانت محل رأي من قبل لجنة الدائرة للطعن، تختص فيها اللجنة الولائية للطعن عندما تدلي لجنة الدائرة رأيا رافضا.

ويجب أن تقدم الطلبات أمام اللجنة الولائية للطعن خلال شهر من تاريخ رد المدير الولائي عن الطعن في القرار الإداري عندما ينعقد الاختصاص لها مباشرة، وعندما يكون الطلب من اختصاص لجنة

الدائرة وتدلي برأي رافض، يقدم الطلب إلى اللجنة الولائية خلال شهر من تبليغ رأي لجنة الدائرة ، ففي هذه الحالة يكون اختصاص اللجنة الولائية احتياطياً، حيث لا تنظر إلا في الطلبات المرفوضة من لجنة الدائرة.

### 2.2.1.2.3 - آراء اللجنة الولائية للطعن

تجتمع اللجنة الولائية للطعن في الضرائب المباشرة بقاء على دعوة من رئيسها مرة كل ثلاثة أشهر على الأقل حسب نص المادة 301-3 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، ولا يكون اجتماع اللجنة صحيحاً إلا بحضور سبعة من أعضائها على الأقل [على خلاف ما نص عليه المشرع في نصاب الثلثين لاجتماع لجنة الدائرة، فإن اجتماع اللجنة الولائية للطعن لا يكون إلا إذا حضر سبع أعضاء على الأقل. وهو ما نسبته أقل من نصف عدد الأعضاء الذي يقدر بخمسة عشر عضواً في اللجنة الولائية ، فلا نرى من مبرر لتحديد المشرع النصاب بسبعة أعضاء]، لتتظر في الطلبات المقدمة إليها، على أن تستدعي لجنة الطعن المكلف بالضريبة العقارية أو موكله القانوني بعشرين يوماً قبل تاريخ اجتماع اللجنة، وبعد ذلك تصدر اللجنة رأيها في الطلب المقدم إليها.

### 2.2.1.2.3.1 - إصدار رأي اللجنة الولائية للطعن

تجتمع اللجنة الولائية للطعن بحضور سبعة من أعضائها على الأقل مع كاتب اللجنة الذي يعينه المدير الولائي للضرائب من بين موظفي الضرائب المباشرة الذي له رتبة مفتش على الأقل [المادة 301-1 فقرة 4 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة]، وتتخذ اللجنة رأيها بأغلبية الأعضاء الحاضرين وإذا تساوت الأصوات رجح صوت الرئيس حسب نص المادة 301-4 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وتوقع آراء اللجنة من قبل رئيسها بعد تعليلها وتوضيح قيمة ومقدار التخفيض إن وجد، وتبلغ إلى المدير الولائي للضرائب خلال عشرة أيام من تاريخ اختتام عمل اللجنة، حتى يتخذ القرار المناسب لرأي اللجنة ليبلغه بدوره إلى المكلف بالضريبة خلال شهر من تبليغه برأي اللجنة الولائية للطعن.

### 2.2.1.2.3.2 - طبيعة رأي اللجنة الولائية للطعن

إن طبيعة آراء اللجنة الولائية للطعن في الضرائب المباشرة من نفس طبيعة آراء لجنة الدائرة للطعن ، فعلى المدير الولائي حينما يتخذ قراراته أن يلتزم بما ورد من آراء اللجنة الولائية للطعن ، لكن يجوز له أن يؤجل تنفيذ رأي اللجنة إذا كان هذا الأخير مخالفاً لأحكام التشريعات الجبائية، على أن يبلغ بذلك المكلف بالضريبة خلال ثلاثين يوماً من تاريخ صدور رأي اللجنة.

## 2.2.1.2.3. اللجنة المركزية للطعن في الضرائب المباشرة

إن اللجنة المركزية للطعن تعتبر أعلى لجنة للطعن في مجال الضرائب والرسوم المباشرة، بحيث تنشأ على مستوى الوزارة المكلفة بالمالية، ويمتد اختصاصها بالنظر في الطعون والطلبات المقدمة إليها على كامل الإقليم الجزائري وعلى كل الضرائب المحصلة لفائدة خزينة الدولة والتي تزيد قيمتها عن أربعمئة ألف (400.000 د.ج)، و نظمها المشرع الضريبي بموجب المادة 302 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة [المادة 302 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة معدلة بموجب المادة 28 من قانون المالية لسنة 1996، و المادة 31 من قانون المالية لسنة 1997، و المادة 19 من قانون المالية لسنة 1998].

## 2.2.1.2.3.1. تشكيل اللجنة المركزية للطعن

على خلاف القاعدة التي تقضي بأن تعيين أعضاء لجنة الدائرة للطعن واللجنة الولائية للطعن يكون لمدة معينة، أي أن اللجنتين يكون فيها نوع من الاستقرار بالنسبة لأعضائها، فإن اللجنة المركزية للطعن يكون أغلب أعضائها ممثلين عن الإدارات المركزية وهم وفق المادة 302-1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على النحو التالي:

- الوزير المكلف بالمالية أو من يمثله يكون رئيسا للجنة.
- ممثل عن وزير العدل برتبة مدير على الأقل.
- ممثل الوزارة المكلفة بالتجارة برتبة مدير على الأقل.
- المدير المركزي للخزينة أو ممثله برتبة مدير على الأقل.
- ممثل الغرفة التجارية للولاية المعنية أو ممثل الغرفة الوطنية للتجارة إن تعذر ذلك مثل الحالة التي يمتد فيها نشاط المكلف إلى أكثر من حدود ولاية أن يكون مالكا لعقارات في أكثر من ولاية وينازع الإدارة الضريبة بهذه الولايات.
- ممثل عن الإتحاد المهني المعني، أي الإتحاد الذي كون المكلف المتنازع في الضريبة منتميا إليه أو يكون نشاطه نفس نشاط الإتحاد المهني، ليكون الممثل عنه أدرى بمبادئ النظر في النزاع.
- ممثل عن الغرفة الوطنية للفلاحة.
- نائب المدير المكلف بلجان الطعن لدى المديرية العامة للضرائب يكون مقررا للجنة المركزية للطعن.
- كتاب اللجنة يعينهم المدير العام للضرائب من موظفي مصالح المديرية العامة للضرائب.

## 2.2.1.2.3.2. اختصاصات اللجنة المركزية للطعن

لقد حدد المشرع الضريبي [المادة 302-2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ] اختصاصات اللجنة المركزية للطعن حيث تختص بالنظر في الطلبات التي تكون محل نزاع والمقدمة إليها بغرض الحصول على تصحيح الأخطاء المرتكبة في تحديد وعاء الضريبة أو في تقدير قيمتها، كما تختص بالنظر في طلبات الاستفادة من الحقوق الناتجة عن حكم تشريعي أو تنظيمي.

فلا تنتظر اللجنة المركزية للطعن إلا في الحالة التي يكون فيها مقدار الضرائب المتنازع فيها تزيد قيمتها عن 400.000 د.ج، عن كل نزاع سبق وأن عرض على إدارة الضرائب وأصدر المدير الولائي للضرائب في شأنه قرار بالرفض الكلي أو الجزئي، وفي الحالة التي تقل فيها قيمة الحق المتنازع عنه عن 400.000 د.ج، فلا يقبل الطعن أمام اللجنة المركزية إلا إذا سبق وأن أعطت فيه اللجنة الولائية رأيها .

ويكون ويقدم الطلب إلى اللجنة المركزية للطعن خلال شهر من تاريخ تبليغ المكلف بالرد على شكواه المقدمة إلى المدير الولائي للضرائب ، أو من تاريخ تبليغه برأي اللجنة الولائية للطعن .

## 2.2.2.1.3.3. آراء اللجنة المركزية للطعن

تجتمع اللجنة المركزية للطعن ببناء على دعوى من رئيسها مرة كل ثلاثة أشهر، وقبل تاريخ الاجتماع بعشرة أيام يبلغ أعضاء اللجنة بجدول الأعمال للاجتماع ، وهذا حتى يتمكن الأعضاء من الإطلاع و البحث عن العناصر التي تساعدهم في إبداء رأيهم ولا يكون الاجتماع صحيحا حسب نص المادة 302-3 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة إلا إذا حضره أربعة أعضاء على الأقل، وهو نصف عدد أعضاء اللجنة المركزية للطعن.

نرى في ما سبق أنه كان على المشرع أن ينص على ألا تجتمع اللجنة إلا بحضور ثلثا أعضائها على الأقل ، أما اجتماعها بنصف عدد الأعضاء فهذا نراه يقلل من قيمة الرأي الذي يصدر من هذه اللجنة ، كما أن حضور أربع أعضاء قد لا يكون من بينهم الرئيس فهل ينعقد الاجتماع بتعيين رئيس آخر ، في هذه النقطة كان على المشرع أن يشترط حضور الرئيس كي تجتمع اللجنة

## 2.2.2.1.3.3.1 - إصدار رأي اللجنة المركزية للطعن:

عند حضور النصاب القانوني من أعضاء اللجنة تجتمع ويمكنها أن تستدعي المكلف بالضريبة الذي قدم الطلب أو من يمثله قانونا لسماع أقواله و يقوم المقرر بتسجيلها ، من أجل ذلك لا بد من إعلام المكلف بذلك بعشرين يوما قبل تاريخ الاجتماع، كما يمكن للجنة أن تستمع للمدير الولائي للضرائب المعني بالنزاع ليقدم لها كل ما تراه اللجنة ضروري ويساعدها في إصدار رأيها .

تصدر اللجنة المركزية للطعن في الضرائب المباشرة رأيها عن طريق تصويت الأعضاء الحاضرين بالأغلبية وفي حالة التساوي يرجح صوت الرئيس ، يبلغ رأي اللجنة بعد التوقيع عليها من رئيس اللجنة إلى المدير الولائي للضرائب عن طريق كاتب اللجنة، وذلك خلال عشرين يوما من تاريخ اختتام جلسة اللجنة المركزية للطعن وفق ما قضت به المادة 302-4 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

## 2.2.2.1.3.3.2 - طبيعة رأي اللجنة المركزية للطعن

إن طبيعة آراء اللجنة المركزية للطعن في الضرائب المباشرة والرسوم هي بنفس طبيعة آراء لجنة الدائرة للطعن و اللجنة الولائية للطعن ، فالأصل أن يكون الرأي ملزم للمدير الولائي للضرائب ، إلا إذا رأى بأن رأي اللجنة يشكل خرقا للقانون فيؤجل تنفيذ رأي اللجنة على أن يبلغ بذلك المكلف بالضريبة خلال ثلاثين يوما من تاريخ صدور رأي اللجنة.

## 2.2.2.2.2.2 - الفصل القضائي للنزاع في الضريبة العقارية

إن المكلف بالضريبة العقارية الذي يرى بأن إدارة الضرائب قد ارتكبت خطأ في حقه عند تقدير الضريبة أو عند تحديد الوعاء الضريبي أو أهملت حق من الحقوق التي قررها القانون إياه ، له أولا كما رأينا أن يسلك طريق الشكوى أمام المدير الولائي للضرائب كإجراء إجباري وله أيضا أن يطعن أمام لجان الطعن المختصة كإجراء اختياري ، وإذا لم ترضيه نتائج الشكوى والطعن أمام اللجان يكون له الحق في رفع دعوى أمام الجهات القضائية المختصة.

إن المرحلة الثانية من المنازعة في الضريبة العقارية و التي يمكن تسميتها بالمرحلة القضائية، يكون فيها من حق المكلف بالضريبة التقاضي على درجتين ، بحيث يرفع أولا دعوى أمام الغرفة الإدارية ، بالمجلس القضائي كدرجة أولى لمخاصمة ولمقاضاة إدارة الضرائب ، وإذا لم يرضى المكلف بقرار الغرفة الإدارية له أن يستأنفه على مستوى مجلس الدولة الذي يعتبر درجة ثانية للتقاضي.

يكون رفع الدعوى أمام المحاكم الإدارية تطبيقاً للمادة 122-1 من قانون الإجراءات الجبائية و في انتظار إنشائها تختص الغرفة الإدارية على مستوى المجلس القضائي بالنظر في المنازعات الإدارية بما فيها الدعوى المتعلقة بالمنازعة في الضريبة العقارية.

وباعتبار أن رفع الدعوى أمام الغرفة الإدارية بالمجلس القضائي هو الإجراء الأول لمخاصمة الإدارة أمام القضاء، ومنه يستلزم علينا التطرق إلى دراسة شكل ومحتوى الدعوى التي ترفع أمام الغرفة الإدارية بالمجلس القضائي وشروطها في الفرع الأول، ثم ندرس سير الخصومة بداية من إجراء التحقيق والخبرة وصولاً إلى الفصل في النزاع واستئناف القرار أمام مجلس الدولة، وعليه نقسم المطالب إلى فرعين على النحو التالي :

الفرع 1 : رفع الدعوى أمام الغرفة الإدارية بالمجلس القضائي  
الفرع 2 : السير في الخصومة.

## 2.2.2. رفع الدعوى أمام الغرفة الإدارية بالمجلس القضائي

عندما يتقدم المكلف بالضريبة العقارية بشكوى أمام المدير الولائي للضرائب لمخاصمة إدارة الضرائب ومنحها الفرصة لتصحيح ما يمكن تصحيحه قبل عرض النزاع على القضاء، فإذا جاء رد المدير الولائي للضرائب بالرفض الكلي أو الجزئي فللمكلف هنا في حدود الآجال المسموح بها قانوناً ، وهذا تطبق الآجال و المواعيد المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية ، أما النصوص الواردة في قانون الإجراءات المدنية فتطبق احتياطياً أي في حالة عدم وجود نص خاص ، [الفقرة 3 من المادة 168 من قانون الإجراءات المدنية ] أن يقدم طعناً أمام لجان الطعن، كما له أن يرفع دعوى أمام الغرفة الإدارية بالمجلس القضائي وفي هذه الحالة لا يحق له اللجوء إلى لجان الطعن إذا لم يختر ذلك قبل اللجوء إلى القضاء، وهذا تطبيقاً للمادة 121 من قانون الإجراءات الجبائية فإنه لا يجوز اللجوء للطعن أمام لجان الطعن بعد إحالة النزاع على القضاء ، و يمكن تبرير ذلك بأن واجب احترام قرارات القضاء يقضي بعدم عرض النزاع الذي فصل فيه قضائياً على جهات أخرى للنظر فيه ، فالأحكام والقرارات القضائية لا تراجع إلا بطرق الطعن المحددة بقانون الإجراءات المدنية .

وباعتبار أن المكلف بالضريبة العقارية هو خصم لإدارة الضرائب في موقع ضعف، فإن أغلب الدعوى في المنازعات الضريبية يرفعها المكلف بالضريبة ، هذا لا يعني أنه لا يحق للإدارة الضرائب

عرض النزاع على القضاء ، بل يستطيع المدير الولائي للضرائب أن يرفع دعوى قضائية ضد المكلف بالضريبة العقارية أمام الغرفة الإدارية بالمجلس القضائي ، لكن ذلك يكون من الذادر حدوثه نظرا للسلطات التي تمتاز بها إدارة الضرائب لاستقاء حقوق الخزينة العامة من المكلف بالضريبة العقارية.

فالدعوى كما يعرفها البعض من الفقه أنها حق اللجوء إلى القضاء للحصول على حماية قانونية للحق [ 46 ص 17 ]، والدعوى الضريبية لا تشذ عن هذا التعريف ، فالمكلف بالضريبة وإدارة الضرائب خصمان يسعى كل منهما إلى الحصول على حماية لمصالحهما التي قد تكون في الغالب متضاربة ، فالمكلف بالضريبة من حقه أن تقدر الضريبة المفروضة عليه تقديرا وفق القانون ، ومن حق إدارة الضرائب تقدير وجباية كل ما يخولها إياه القانون من ضرائب ورسوم عقارية، وحتى تقبل الدعوى القضائية أمام الغرفة الإدارية بالمجلس القضائي في مجال المنازعات الضريبية ، ألزم المشرع على رافع الدعوى أن يحترم جملة من الشروط الشكلية والموضوعية ، فلا بد أن تتوفر في المكلف بالضريبة العقارية الذي يخاصم الإدارة الضريبية أمام القضاء الصفة و المصلحة و أن يقدم الدعوى وفق الأشكال التي حددها القانون، وأن يستوفي مجموعة من الشروط، وهذا ما نبينه فيما يلي:

### 2.2.2.1. الشروط الشكلية للدعوى الضريبية

لقد نصت المادة 123 من قانون الإجراءات الجبائية [ إن المادة 123 من قانون الإجراءات الجبائية هي المادة 338 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة التي تم إلغاؤها بموجب المادة 200 من قانون الإجراءات الجبائية] على الشروط الشكلية لرفع الدعوى الضريبية أمام الغرفة الإدارية بالمجلس القضائي، وقبل التطرق إلى هذه الشروط لا بد أن نعرض أولا الشروط العامة لقبول الدعوى أمام القضاء ، ثم نتعرض في النقطة الثانية إلى الشروط الشكلية لرفع الدعوى المنازعة في الضريبة العقارية.

### 2.2.2.1.1. الشروط العامة لرفع الدعوى

يقصد بالشروط العامة لرفع الدعوى أمام القضاء تلك الشروط التي تثبت قيام الحق في الدعوى، أي الشروط التي تساعد في الحصول على الحكم في موضوع الدعوى ، أو كما يسميها البعض بشروط قبول الدعوى أو شروط سماعها [43 ص 28]، و تحكم الدعوى الضريبية القواعد العامة التي تحكم الدعاوى بصفة عامة وهناك من الفقه من يرى بأن الشروط اللازمة لقبول الدعوى أمام القضاء ثلاث، الصفة المصلحة والأهلية، والبعض الآخر يرى أن قبول الدعوى يكون بتوافر شرطين، المصلحة والصفة [ 46 ص 23 ] ، ونأخذ بالرأي الأخير ونستبعد الأهلية كشرط لرفع الدعوى باعتبار أن

صاحب الدعوى ليس بالضرورة هو من يقوم برفعها ، فقد ينوب عن المكلف بالضريبة العقارية شخص آخر في رفع الدعوى.

وبالرجوع إلى النصوص القانونية التي تحدد شروط رفع الدعوى فقد حددها المشرع الجزائري بموجب المادة 459 من قانون الإجراءات المدنية ، حيث لا يجوز رفع الدعوى أمام القضاء ما لم يكن لرافعها صفة وأهلية ومصلة.

إن اعتبار المشرع بأن الأهلية شرط لقبول الدعوى أمام القضاء لا يعني به ضرورة توفر هذه الأهلية في صاحب الحق ، وإنما الأهلية المقصودة بنص المادة 459 هي أهلية الشخص الذي يباشر رفع الدعوى ، ونؤسس ذلك على اعتبار أن كل ذي حق له الحماية القانونية لحقه و المتمثلة في حق التقاضي ، وأن الحق (حق مالي) يثبت للشخص بغض النظر عن أهليته، وعليه فمن حق المكلف بالضريبة العقارية الذي لم تكتمل أهليته بعد أن يرفع دعوى أمام القضاء ضد إدارة الضرائب بشرط أن ينوب عنه شخص كامل الأهلية رفع الدعوى نيابة عنه.

### 2.2.2.1.1.1 - المصلحة في الدعوى الضريبية

لا تقبل الدعوى أمام القضاء إلا إذا كان لرافعها مصلحة قانونية في إقامتها فالمكلف بالضريبة العقارية الذي أخطأت إدارة الضرائب في حقه كأن تحرمه من التخفيضات المقررة له قانونا وترفض الشكوى التي قدمها من أجل ذلك، يحق له رفع دعوى أمام الغرفة الإدارية لحماية مركزه القانوني كمكلف بضريبة مخفضة، وللمكلف بالضريبة العقارية الحق في رفع النزاع أمام المحكمة الإدارية إذا لم تستجيب إدارة الضرائب للطلبات التي أدرجهما في شكواه [المادة 122-2 من قانون الإجراءات الجبائية]، فالمصلحة إذا هي المنفعة أو الفائدة التي يجنيها رافع الدعوى ، والتي حرم منها نتيجة الاعتداء على حقه أو مركزه القانوني، سواء كان المدعى مكلفا بالضريبة أو إدارة الضرائب.

### 2.2.2.1.1.1 - الصفة في الدعوى الضريبية

يكون للمكلف الصفة في رفع الدعوى القضائية ضد إدارة الضرائب إما هو شخصيا أو من يمثله قانونا، فالصفة هي صلاحية المدعي في رفع الدعوى أمام الغرفة الإدارية بالمجلس القضائي، ولقد اشترط المشرع بموجب المادة 115 من قانون الإجراءات الجبائية على كل شخص يقدم أو يساند شكوى لحساب الغير أن يقدم وكالة قانونية محررة في ورق مدموغ ، إلا أن الصفة تثبت للمحامين المسجلين في نقابة المحامين من دون أن يقدموا وكالة تنيهم عن المكلف بالضريبة ، كما يعفى من تقديم الوكالة



الأشخاص الذين يستمدون من وظائفهم أو من صفتهم حق التصرف باسم المكلف بالضريبة فولي القاصر أو المحجور عليه له الصفة في رفع الدعوى نيابة عن المكلف القاصر أو الذي حجر عليه.

وبما أن موضوع الدعوى الضريبية هو دائما إعاء حق أو مركز قانوني اعتدى عليه، فإن الدعوى المرفوعة لحماية هذا الحق أو المركز أمام الغرفة الإدارية لا بد أن تكون ممن يدعى لنفسه هذا الحق أو المركز القانوني ضد المعتدي على الحق، فلا ترفع الدعوى إلا من ذي شأن على ذي شأن [43 . ص 41]، إذا كان هذا هو الأصل فإن المشرع أورد استثناء بحيث يجوز لدائن المكلف بالضريبة العقارية الذي لا يستعمل حقه أن يرفع دعوى يطالب فيها بحقوق مدينه، ويكون بذلك نائبا عنه [المادة 189 و 190 من قانون المدني].

### 2.2.2.2. الشروط الشكلية الخاصة بالدعوى الضريبية

زيادة على الصفة والمصلحة كالشروط العامة لقبول الدعوى شكلا، لا بد أن تتوفر الدعوى الضريبية على الشروط الشكلية المتعلقة بميعاد رفع الدعوى، كما يجب أن تتوفر الشروط التي حددتها المادة 123 من قانون الإجراءات الجبائية وهي على النحو التالي :

#### 2.2.2.2.1. شرط الميعاد في رفع الدعوى

إن مخالفة ميعاد رفع الدعوى أمام الغرفة الإدارية بالمجلس القضائي يعد عيبا شكليا ترفض الدعوى من أجله تطبيقا للمادة 122 - 1 فقرة 2 من قانون الإجراءات الجبائية، فيجب على المكلف بالضريبة العقارية أن يرفع دعواه أمام الغرفة الإدارية بالمجلس القضائي خلال أربعة أشهر من تاريخ استلام الإشعار بتبليغ رد المدير الولائي على الشكوى المقدمة للطعن في قرار التكليف، أو من تاريخ استلام الإشعار بتبليغ رأي لجان الطعن على مستوى الدائرة أو الولاية أو الإدارة المركزية، وفي الحالة التي لا يقوم المدير الولائي بالرد على الشكوى خلال المدة المحددة للرد [المادة 116 - 2 و 117 من قانون الإجراءات الجبائية]، نكون أمام رد ضمني بالرفض فيكون من حق المكلف بالضريبة العقارية رفع دعواه خلال أربعة أشهر من نهاية الأجل المحدد للرد على الشكوى من قبل المدير الولائي للضرائب.

فقرار فرض الضريبة على العقار وتحصيلها يعد عملا إداريا في شكل قرارات تصدرها إدارة الضرائب، وتخضع هذه القرارات على رقابة القضاء الإداري، كما أن المنازعة الإدارية قد تنشأ بسبب تفسير الإدارة لنص قانوني أمر، فتكون المنازعة في مدى ملائمة تطبيق القاعدة القانونية، في مثل هذه

الحالات السابقة يكون لرفع الدعوى أمام القضاء مواعيد محددة قانوناً، إلا أن المنازعة التي يكون موضوعها طلب استرداد المبالغ المحصلة بغير وجه حق لا تتطوي على طلب إلغاء القرار الإداري [14 . ص 118]، فقد نص المشرع على أن دعوى استرجاع المبالغ المدفوعة دون وجه حق إلى خزينة الدولة على اعتبار أنها ضرائب تتقدم بأربع سنوات يبدأ سريانها من تاريخ دفع الضريبة العقارية أو الرسم العقاري [المادة 311 من القانون المدني ، والمادة 166 من قانون الإجراءات الجبائية].

كما أن المواعيد المقررة في رفع الدعوى الضريبية أمام الغرفة الإدارية في القضايا الاستعجالية لا تأخذ المواعيد بعين الاعتبار متى كان التدبير استعجالي يمتاز بطابع السرعة في الإجراءات، فلا يشترط الطعن الإداري المسبق ومن ثم إعفائها من قيد الميعاد [ 5 . ص 171].

### 2.2.2.2.1.1.2 - أن ترفع الدعوى بعريضة مكتوبة

لا تقبل الدعوى شفاهة بل يجب على المكلف بالضريبة العقارية المدعى ضد إدارة الضرائب أن يقدم دعواه مكتوبة في ورق مدموغ ، أي تسجل لدى كتابة الضبط مقابل رسوم، وهذا على عكس الشكوى التي ترفع أمام المدير الولائي للضرائب التي لا تخضع لرسوم الطابع [ المادة 113 - 2 من قانون الإجراءات الجبائية ]، كما أن كتابة الدعوى في عريضة يجب أن تكون عن مكلف واحد فلا تقبل الدعوى الجماعية إلا إذا كان المدعون أعضاء في شركة.

### 2.2.2.2.1.1.3 - أن تكون العريضة موقعة

إن توقيع العريضة من قبل المدعي أو وكيله يعد شرطاً شكلياً جوهرياً في الدعاوى المتعلقة بالضريبة حسب نص المادة 123- 4 من قانون الإجراءات الجبائية ، ويجب أن يكون التوقيع يدوياً حسب المادة 113- 4 من قانون الإجراءات الجبائية ، وفي حال تخلف التوقيع لا تقبل الدعوى شكلاً، وهذا بخلاف باقي الشروط الواردة في المادة 123 من قانون الإجراءات الجبائية ، والتي يمكن تداركها عندما ترفض الدعوى من قبل المدير الولائي للضرائب عند إحالة الملف إليه للنظر فيه.

### 2.2.2.2.1.2.2. الشروط الموضوعية للدعوى الضريبية

نقصد بالشروط الموضوعية للدعوى الضريبية المحتوى الذي يجب أن تتضمنه الدعوى المرفوعة أمام الغرفة الإدارية بالمجلس القضائي حتى تقبل من الناحية الموضوعية، ويمكن أن نجمل هذه الشروط كما يلي:

## 2.2.2.1.2.1. أن تتضمن الدعوى عرضاً صريحاً للطلبات

نصت على هذا الشرط المادة 123 - 2 من قانون الإجراءات الجبائية ، بحيث يجب على المكلف بالضريبة العقارية المدعي ضد إدارة الضرائب أن يعرض في عريضته الطلبات ودفع الأولية التي سبق وأن أباها في شكواه أمام إدارة الضرائب، ولم يشترط المشرع على أن تكون الحصص محل النزاع متساوية مع تلك التي ذكرت في الشكوى غير أن طلبات التخفيض المقدمة من قبل المكلف بالضريبة العقارية لا يمكنه إبدائها إلا في الحدود التي تساوي أو تقل عن التخفيض الملمس في الشكوى [المادة 123 - 3 من قانون الإجراءات الجبائية ] .

## 2.2.2.2.1.2.2. بيان الضريبة

يجب أن تتضمن العريضة الافتتاحية الضريبة التي سبق وأن كانت محل شكوى أمام المدير الولائي للضرائب فقط ، فإذا كانت الشكوى تتعلق بالضريبة على القيمة الزائدة للعقار عدد التنازل عنه فلا يمكن أن يكون موضوع الدعوى الرسم العقاري على الملكيات المبنية، وإنما يجب أن تكون الدعوى متعلقة بالضريبة على القيمة الزائدة التي كانت موضوعاً للطعن أمام المدير الولائي للضرائب.

## 2.2.2.2.1.2.3. إرفاق صور للقرارات بالعريضة

إن القرارات التي يجب على المكلف بالضريبة العقارية أن يرفقها بالعريضة تتمثل في قرار التكليف بالضريبة أو تحديد وعاء الضريبة وحسابها و القرارات المتخذة للرد على الشكوى المقدمة ضد القرار الأول ، وعليه يجب من إرفاق العريضة الافتتاحية للدعوى بالإشعار المتضمن تبليغ القرار المعارض ضده وكذا إشعار تبليغ القرار الذي يرد فيه المدير الولائي على شكوى المكلف بالضريبة، وبإشعار تبليغ رأي لجان الطعن الإدارية إن وجد.

## 2.2.2.2.2. السير في الخصومة

يعبر عن الخصومة في كثير من الأحيان بالدعوى ، لاعتبارها مجموعة الإجراءات التي يسلكها صاحب الحق أو مدعيه أمام القضاء ، إلا أنه ليس دائماً الخصومة مستندة إلى حق وليست كل خصومة متوفرة حتماً على شروط الدعوى ، فالقضاء ينظر في كل الطلبات التي تقدم إليه بصرف النظر عن كون مزاعم المدعي مؤسسة على حق أم لا ، لأن مسؤولية المدعي تقتصر على دفع المصاريف القضائية ما لم تكن خصومته كيدية [ 46 ص 16].

فالمكلف بالضريبة العقارية من حقه اللجوء إلى القضاء لعرض مزاعمه ومخاصمة إدارة الضرائب، لتسجل طلباته لدى قلم كتاب ضبط الغرفة الإدارية بالمجلس القضائي، وتقوم هذه الأخير بفتح تحقيق وتخطر المدير الولائي للضرائب لإبداء رأيه في النزاع وتقديم ملاحظاته ودفعه، لتفصل في النهاية الغرفة الإدارية في النزاع المعروض عليها بقرار قضائي قابل للاستئناف أمام مجلس الدولة، من أجل ذلك نقسم الدراسة في هذا الفرع إلى نقطتين، ندرس في الأولى إجراءات التحقيق والخبرة، و الثانية ندرس الفصل في النزاع واستئناف القرار أمام مجلس الدولة .

## 2.2.2.2.1. إجراء التحقيق والخبرة

إن البحث على طريقة لفض النزاع القائم بين إدارة الضرائب و المكلف بالضريبة العقارية يقتضي بالبحث على أدلة إثبات يستند عليها القاضي لإصدار حكمه في النزاع، وباعتبار أن التشريع الضريبي يجعل من الكتابة أهم وسائل الإثبات، فإن من يملك الدليل الكتابي يكون قد كسب النزاع لصالحه، فلا مجال للشهادة واليمين بين أدلة الإثبات في المنازعة الضريبية [ 38 . ص 93]، و في حالة ضعف الدليل الكتابي أو غيابه لا بد من اللجوء حتما إلى وسائل وأدلة إثبات أخرى تقوي الدليل الكتابي، وتتمثل هذه الوسائل في التحقيق والخبرة.

## 2.2.2.2.1.1. التحقيق والتحقيق الإضافي

بعد أن تتوفر الشروط الشكلية في صحيفة افتتاح الدعوى، تسجل لدى قلم كتاب ضبط الغرفة الإدارية بالمجلس القضائي، تحال الدعوى إلى المدير الولائي للضرائب لإبداء الرأي فيها، ويأمر بإجراء تحقيق في النزاع، وللمحكمة الإدارية أن تأمر بإجراء تحقيق إضافي عندما يقدم المكلف بالضريبة العقارية وسائل جديدة قبل الحكم .

## 2.2.2.2.1.1.1. التحقيق بأمر من المدير الولائي للضرائب

تطبيقا لنص المادة 1-124 من قانون الإجراءات الجبائية يكون المدير الولائي مجبرا على الأمر بإجراء التحقيق، الذي تباشره مفتشية الضرائب المختصة إقليميا بمكان تحصيل الضريبة المتنازع فيها، ويكون التحقيق في الدعوى بنفس طريقة التحقيق في الشكوى التي سبق وأن تقدم بها المكلف بالضريبة العقارية على المدير الولائي للضرائب.

إن الأمر بالتحقيق من قبل المدير الولائي للضرائب لا يكون إلا بعد التأكد من أن الدعوى مقبولة شكلا ولا يشوبها عيب يجعلها غير مقبولة، كأن يكون الحق المطالب به من قبل المكلف

بالضريبة العقارية قد سقط بالتقادم، ففي هذه الحالة لا يكون التحقيق إجبارياً [المادة 1-124 فقرة 2 من قانون الإجراءات الجبائية]، فيكفي المدير الولائي للضرائب الإشارة إلى ذلك في الرد الذي يرسله إلى الغرفة الإدارية بالمجلس القضائي التي تنتظر في النزاع.

أما إذا كانت الدعوى مقبولة شكلاً ولا يشد وبها أي عيب فيك ون التحقيق إجبارياً، فيقوم مفتش الضرائب بأمر من المدير الولائي للضرائب بالتحقيق في الضريبة محل النزاع، ويحرر بموجب ذلك تقريراً يتضمن فيه ما يلي :

- الملاحظات الشكلية على الدعوى المقدمة من قبل المكلف بالضريبة العقارية.
- ملخص عن تأسيس الضريبة محل النزاع.
- الإشارة إلى النصوص التشريعية والتنظيمية التي فرضت الضريبة محل النزاع وأسدت بموجبها .
- مناقشة عروض وطلبات المكلف بالضريبة المقدمة في العريضة.
- رأي المدير الولائي للضرائب في النزاع المعروض على الغرفة الإدارية بالمجلس القضائي .

إن هذا التقرير الذي يكون نتيجة للتحقيق الذي أمر به المدير الولائي للضرائب، يجسد رأي وموقف إدارة الضرائب من الدعوى التي رفعها المكلف بالضريبة العقارية، يرسل هذا التقرير إلى قلم كتاب الغرفة الإدارية بالمجلس القضائي وفق ما تقضي به المادة 124-2 من قانون الإجراءات الجبائية، والذي يتضمن إما الموافقة على طلبات المدعي أو رفضها، في حالة الرفض يبلغ ويعلم المكلف المدعي ويمهل مدة 30 يوماً للإطلاع على الملف وتقديم ملاحظاته وطلباته مكتوبة في ورق مدموغ [المادة 124-3 من قانون الإجراءات الجبائية]، كما له أن يعلن عن رغبته في اللجوء إلى الخبرة، وقد كان الأجل الممهل للمكلف بالضريبة هو 20 يوماً بموجب المادة 339-2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثل وألغيت هذه المادة بموجب نص المادة 200 من قانون المالية لسنة 2002، وأصبحت المدة تخضع لحكم المادة 124-2 من قانون الإجراءات الضريبية.

إن الملاحظ على التحقيق الذي تقوم به إدارة الضرائب أنه مهم جداً ومفيد من حيث أنه يساعد في الوصول و الكشف عن حقيقة النزاع ، إلى أن المشرع لم يقيد إدارة الضرائب بمدة تعد فيها تقريراً وترسله في شكل رد إلى الغرفة الإدارية عكس المكلف بالضريبة الذي قيد بمدة 30 يوم لإبداء ملاحظاته، إن عدم التقيد من جهة الإدارة يجعل طرفاً النزاع في مركزين مختلفين ، فإدارة الضرائب

المدعى عليها كون صاحبة السلطة غير مقيدة بمدة زمنية، أما المكلف بالضريبة العقارية المدعى لا يمتاز بأية سلطة ومقيد بمواعيد، من التقليل من انعدام التوازن بين مراكز طرفي النزاع ، عزز المشرع مركز المكلف بالضريبة العقارية بحماية قضائية تتمثل في أمر القاضي الذي ينظر في النزاع بتحقيق إضافي أو مراجعة التحقيق والخبرة.

### 2.2.2.2.1.1 - التحقيق بأمر من المحكمة الإدارية

التحقيق بأمر من المحكمة هو التحقيق الإضافي أو التحقيق المراجع للتحقيق الأول الذي كان بموجب أمر من المدير الولائي للضرائب ، فيجوز للقاضي بناء على طلب المكلف بالضريبة العقارية أو من تلقاء نفسه أن يأمر قبل الفصل في الموضوع بإجراء تحقيق إضافي أو مراجعة التحقيق الأول [المادة 43 نم قانون الإجراءات المدنية ، المادة 125-1 من قانون الإجراءات الجبائية ] .

إن التحقيق الإضافي حسب المادة 125-2 من قانون الإجراءات الجبائية يكون إلزاميا عندما يقدم المكلف بالضريبة العقارية دفوعا جديدة، فيأمر القاضي وجوبا بإجراء التحقيق الإضافي وذلك قبل أن يصدر حكما في موضوع النزاع ، يحال ملف القضية مرة أخرى إلى المدير الولائي للضرائب الذي يقوم بتنفيذ أمر القاضي بإجراء التحقيق الإضافي ، ليحرر تقريرا عن ذلك يدي فيه رأيه وطلباته ودفوعه، ليرسل الملف مرة أخرى على قلم كتاب الغرفة الإدارية بالمجلس القضائي، على أن يبلغ المدعى المكلف بالضريبة العقارية عن كل الدفوع والوقائع والأسباب التي لم يسبق له العلم بها.

ويمكن للغرفة الإدارية بالمجلس القضائي أن تطلب إجراء تحقيق مضاد للتحقيق الأول أو فحص مضاد للتحقيق الذي قامت به إدارة الضرائب، لكن في هذه المرة يقوم بالتحقيق موظف غير الذي قام به في المرة الأولى تطبيقا لنص المادة 125-3 من قانون الإجراءات الجبائية، على أن يحضر عملية الفحص المدعى أو من يمثله قانونا كما يجب أن يحضر رئيس المجلس الشعبي البلادي أو عضوين من لجنة الطعن على مستوى الدائرة إذا تعلق الأمر بضريبة عقارية أو رسم عقاري يدخل جزء منه في إيرادات البلدية المعنية، ليقوم المدير الولائي للضرائب بإرسال ملف القضية إلى الغرفة الإدارية بالمجلس القضائي مرفقا بالملاحظات و الاقتراحات ومحضر يثبت ملاحظات المشتكي و سلطات البلدية وممثلي لجنة الدائرة للطعن الذين حضروا التحقيق المضاد، وتبقى الخصومة تسير بهذا الشكل دفوع وطلبات جديدة من الطرفين إلى أن يتخلى أحد الخصمين عندها يتسنى للقاضي إصدار حكما في الموضوع.

## 2.2.2.2.1.2. الخبرة القضائية

المقصود بالخبرة القضائية تلك الأعمال التي يقوم بها شخص محلف ومؤهل ببناء على أمر قضائي يحدد له مهامه، ويبرر اللجوء إلى الخبرة القضائية إلى عدم وصول طرفا النزاع إلى حل مرضي يجعل من الخبرة مطلباً أخيراً للطرف المتضرر، وغالباً ما يكون المكلف بالضريبة العقارية هو الطرف المتضرر الذي يلجأ إلى طلب الخبرة، كما يمكن للقاضي أن يأمر بالخبرة من تلقاء نفسه، ويحدد القاضي مهمة الخبير [المادة 47 من قانون الإجراءات المدنية و المادة 1-126 من قانون الإجراءات الجبائية]، ونوجز فيما يلي طريقة تعيين الخبير وكيفية عمله.

## 2.2.2.2.1.2.1 - تعيين الخبير

يعين الخبير من بين الخبراء المقيدين بجدول الخبراء أو من غير المقيدين، في هذه الحالة يحلف الخبير اليمين أمام السلطة التي يحددها الحكم الصادر بتعيينه [ المادة 50 من قانون الإجراءات المدنية]، وتكون الخبرة على يد خبير واحد عندما تتفرد الغرفة الإدارية بتعيين خبير، وتكون من قبل ثلاثة خبراء إذا طلب الأطراف تعيين خبير، فيعين كل طرف الخبير الذي يمثله وتعين المحكمة الخبير الثالث، على أنه لا يمكن أن يكون ضمن الخبراء طبقاً لنص المادة 3-126 من قانون الإجراءات الجبائية، الموظفين الذين سبق لهم وأن شاركوا في تأسيس الضريبة المعترض عليها ولا الأشخاص الذين قد أبدوا رأياً في القضية المتنازع فيها أو الذين تم توكيلهم من قبل أحد أطراف الخصومة أثناء التحقيق.

يمكن لكل طرف في النزاع، إما إدارة الضرائب أو المكلف بالضريبة العقارية الاعتراض على الخبير ورده وذلك بتقديم طلب حدد بموجب الفقرة الثانية المادة 126-4، وكذلك المادة 52 من قانون الإجراءات المدنية، فلكل طرف خلال ثمانية أيام من تبليغه بقرار تعيين الخبير أن يقدم طلباً معللاً إلى الغرفة الإدارية يتضمن اسم الخبير الذي يطلب رده، وتحكم بذلك الغرفة الإدارية دون تأخير، كما يمكن للمحكمة أن تستخلف كل خبير يرفض تأدية المهام الموكلة إليه أو تعذر عليه القيام بها.

## 2.2.2.2.1.2.2 - تقرير الخبرة

بغرض إعداد تقرير خبرة يقوم الخبراء بالانتقال إلى مكان الخبرة وذلك بحضور ممثل عن إدارة الضرائب المدعى عليها والمكلف بالضريبة العقارية المدعى على إدارة الضرائب أو من يمثله، كما يمكن لرئيس لجنة الدائرة للطعن أن يحضر عملية إجراء الخبرة، ويمكن لكل خبير عند الضرورة أن يستعين بمترجم شفوي أو كتابي، يختاره من بين المترجمين المعتمدين أو يطلب من القاضي أن يعين له مترجماً [ المادة 55 مكرر من قانون الإجراءات المدنية]، ويقوم عون إداري بتحرير محضر عن

سير عملية الخبرة، وبعد أن يفرغ الخبراء من إجراء وإنجاز عملية الخبرة، يقوموا بتحرير تقرير مفصلا عن ذلك، يكون إما مشترك بين الخبراء الثلاث أو تقرير خاص بكل خبير.

يودع محضر إجراء الخبرة وتقارير الخبراء وكذا كشف عن مصاريف وأتعاب الخبراء، لدى قلم كتاب الغرفة الإدارية بالمجلس القضائي ويمهل الأطراف مدة عشرون يوما للإطلاع عليها، ولا يمكن الأخذ بعين الاعتبار أتعاب الخبراء المقدمين للتقارير بعد ثلاثة أشهر من تاريخ غلق محضر إجراء الخبرة [المادة 126-9 من قانون الإجراءات الجبائية المعوضة للمدة 341-9 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة الملغاة بموجب المادة 200 من قانون المالية لسنة 2002]، يبت رئيس الغرفة الإدارية بقرار في الخبرة المقدمة وقيمة أتعاب الخبراء، ويمكن للأطراف أو الخبراء الاعتراض عن تصفية أتعاب الخبراء خلال 3 أيام من تبليغ قرار التصفية.

إن تقرير الخبير غير ملزمة بالنسبة للقاضي خاصة إذا لم يكن كافيا، فإذا رأت الغرفة الإدارية أن الخبرة غير سليمة أو غير كاملة فلا تأخذ بها، ولها أن تأمر بخبرة جديدة على أن تكون وفق الشروط المطلوبة في الخبرة الأولى [المادة 54 من قانون الإجراءات المدنية و المادة 126-10 من قانون الإجراءات الجبائية].

## 2.2.2.2.2.2 . الفصل في النزاع واستئناف القرار أمام مجلس الدولة

بعد أن يتم تسجيل طلبات الأطراف وإتمام إجراءات التحقيق و التحقيق المضاد وإجراء الخبرة وبعد أن يكتفي الخصوم من إيداء طلبات ودفع جديدة، بعرض الملف على النيابة العامة لإيداء ملاحظاتها، ثم يحدد يوم الجلسة النهائية، والتي تسفر بعد المداولات بقرار الغرفة الإدارية بالمجلس القضائي يفصل في النزاع المعروض عليها والذي يمكن استئنافه أمام مجلس الدولة.

## 2.2.2.2.2.2.1 . قرار الغرفة الإدارية بالمجلس القضائي

عندما تجتمع كل المعطيات وعناصر التحقيق والخبرة المتعلقة بالنزاع أمام الغرفة الإدارية، يقوم مقرر الغرفة الإدارية بعرض الملف على النيابة العامة لتقدم تقريرها خلال مدة شهر، وسواء قدمت النيابة العامة تقريرها أو لا، يقوم مقرر الغرفة الإدارية بعد نهاية ميعاد الشهر بتحديد ميعاد الجلسة وذلك بالاتفاق مع رئيس الغرفة الإدارية، ويأمر الكاتب بأن يعلم النيابة العامة وإدارة الضرائب والمكلف بالضريبة العقارية بتاريخ الجلسة بثمانية أيام على الأقل، على أنه يجوز تخفيض المدة إلى أربعة أيام في حالة الاستعجال [المادة 170 فقرة 8، 9، 10 من قانون الإجراءات المدنية]، و العلة من إعلام



أطراف النزاع والنيابة العامة هو جعل قرار الفصل في النزاع قرارا علنيا، وذلك تطبيقا لنص المادة 129 فقرة 2 من قانون الإجراءات الجبائية و التي تقضي بأن تكون جلسة الفصل في المنازعات المتعلقة بالضرائب في جلسة علنية.

ولا ينتج قرار الغرفة الإدارية آثاره إلا بعد تبليغه إلى الأطراف ، إدارة الضرائب والمكلف بالضريبة العقارية أو من يمثلهما، إلا أنه ينبغي أن تتوفر في هذا القرار جملة من الشروط تمكن الأطراف من التمسك به أو الطعن فيه، من أجل ذلك ينبغي علينا التطرق إلى محتوى قرار الغرفة الإدارية في موضوع الضرائب العقارية، والآثار التي ينتجها بعد تبليغه وذلك كما يلي :

### 2.2.2.2.2.2.1 - محتوى قرار الغرفة الإدارية بالمجلس القضائي

تعقد الغرفة الإدارية بالمجلس القضائي جلساتها العلنية بالتاريخ المعين عنه للأطراف، يقوم مقرر الجلسة بتلاوة التقارير ، ويمكن لخصوم أو محاميهم إبداء الملاحظات شفاهة لتدعيم مذكراتهم المكتوبة ، كما تبدي النيابة العامة طلباتها لتحال بعد ذلك القضية للمداولة السرية، وذلك من دون حضور النيابة العامة أو إدارة الضرائب أو المكلف بالضريبة العقارية أو محاميهم [ المادة 142 و 170 مكرر فقرة 3 من قانون الإجراءات المدنية].

لقد حدد المشرع محتوى الأحكام التي تصدر من المجلس القضائي في شكل قرارات وذلك بموجب المادة 144 من قانون الإجراءات المدنية، وبما أن قانون الإجراءات الجبائية لم ينص صراحة على محتوى القرار الفصل في المنازعة الضريبة الصادر عن الغرفة الإدارية فتطبق بالتالي نصوص قانون الإجراءات المدنية، فيجب أن يحتوي القرار الصادر عن الغرفة الإدارية الذي يفصل في المنازعة الضريبة على ما يلي :

- اسم ولقب الأطراف وصفاتهم وموطنهم أو محل إقامتهم، والمحامين الموكلين عنهم.
- إذا كان المكلف بالضريبة العقارية شركة فينبغي ذكر عنوان الشركة ومقرها.
- تلاوة التقارير الواردة في ملف القضية.
- يجب أن يقيد على ورق الجلسة الدفوع التي قدموها الأطراف ويذكر سماع أقوالهم.
- التأشير الإجمالي على الوثائق المقدمة ، بما فيها محاضر إجراء التحقيقات التي تمت في القضية.

- بيان قيمة التخفيض في الضريبة إن وجد أو رفض التخفيض الجزئي من المكلف بالضريبة.

- ذكر النصوص القانونية التي طبقت على القضية.
- اسم الأعضاء الذين اشتركوا في القرار وهم عادة ثلاثة أعضاء [المادة 144 من قانون الإجراءات المدنية]، وكذا عضو النيابة العامة إن وجد.
- يجب أن يوقع أصل الحكم من قبل رئيس الجلسة و المقرر وكاتب الضبط.
- إن عدم وجود عنصر أو بيان من البيانات السابقة يجعل قرار الغرفة الإدارية معيبا وغير مقبول ولا تترتب عنه أية آثار.

### 2.2.2.2.2.2. آثار قرار الغرفة الإدارية بالمجلس القضائي

بعد صدور القرار من الغرفة الإدارية بالمجلس القضائي يبلغ للأطراف بواسطة كاتب الضبط للغرفة الإدارية [المادة 171 فقرة 3 من قانون الإجراءات المدنية]، فينتج القرار الصادر عن الغرفة الإدارية آثاره فور تبليغه للأطراف، ولا يوقف الطعن بالاستئناف ولا سريان ميعاد الاستئناف ولا المعارضة تنفيذ القرارات الصادرة عن الغرفة الإدارية بالمجلس القضائي وفق ما تقض به المادة 171 فقرة 2 من قانون الإجراءات المدنية، وعليه تتمثل آثار القرار فيما يلي :

- يحق لكل طرف سواء المكلف بالضريبة العقارية أو المدير الولائي للضرائب استئناف القرار الصادر عن الغرفة الإدارية إذا لم يرضى بحكم القرار.

- لا يمكن لأي طرف التصل من القرار بحيث يصبح نافذ ومذتج لآثاره فور تبليغه للأطراف، فالطعن بالاستئناف لا يوقف نفاذ القرار وفق ما تقي به المادة 171 فقرة 2 من قانون الإجراءات المدنية.

- يحوز القرار الصادر عن الغرفة الإدارية بالمجلس القضائي حجية الشيء المقضي فيه إذا لم يتم الطعن فيه خلال المواعيد المحددة قانونا.

### 2.2.2.2.2.2. استئناف قرار الغرفة الإدارية أمام مجلس الدولة

إن مبدأ التقاضي على درجتين حق تكفه القوانين، وقد كرس المشرع الجزائري هذا الحق بالنسبة للمكلف بالضريبة الذي يخاصم إدارة الضرائب بموجب نص المادة 130 من قانون الإجراءات الجبائية فإنه يمكن الطعن في القرارات الصادرة عن الغرفة الإدارية بالمجلس القضائي باعتبارها درجة



حسب ما تقضي به المادة 40 القانون رقم 98 - 01 المتعلق بمجلس الدولة، وتطبق بالتالي في شكل القرار الصادر عن مجلس الدولة نص المادة 264 من قانون الإجراءات المدنية التي تقضي بأن يتضمن قرار الحكم العناصر التالية :

- أسماء وألقاب الخصوم و محاميهم.
- المذكرات المقدمة .
- أسماء الأعضاء الجلسة ، واسم ممثل النيابة العامة.
- تلاوة التقارير وسماع النيابة العامة وحمي الخصوم .
- إثبات النطق بالقرار في جلسة علنية.
- التوقيع على أصل القرار من رئيس الجلسة والمقرر والكاتب .

وبصدور القرار النهائي من مجلس الدولة الذي يفصل في طلب الاستئناف، يبلغ القرار النهائي إلى وزير المالية الذي يعمل على تبليغه إلى أطراف النزاع ممثلين في محامي الطرفين، وعندها تتقضي المنازعة المتعلقة بالضريبة العارية، بحيث أن القرار الصادر عن مجلس الدولة قرار نهائي لا يقبل الطعن فيه إلا بالنقض أو في حالتين أقرهما المشرع بموجب المادتين 294 و295 من قانون الإجراءات المدنية وهما :

- حالة صدور حكم حضوري يتضمن خطأ مادي من شأنه التأثير على الحكم، فمن حق الخصم رفع طعن لتصحيح الخطأ.

- حالة الطعن بالتماس إعادة النظر إذا تبين أن الحكم بنية على مستندات مزورة مقدمة لأول مرة أمامه، أو أن الخصم حال دون تقديم مستند حاسم للنزاع.

ومنه فإن المشرع لم يترك الخلاف الذي قد ينشأ بين المكلف بالضريبة العقارية وإدارة الضرائب دون تنظيم وإنما أخضعه لمجموعة من القواعد والإجراءات قصد حل النزاع، الذي يقتضي المرور عبر مرحلتين، المرحلة الأولى مرحلة إدارية تبدأ بشكوى أمام المدير الولائي للضرائب ثم اللجوء إلى لجان الطعن وتقديم طعن أمامها ، وإذا لم يرضى المكلف بالضريبة العقارية بنتائج هذه المرحلة يرفع دعوى أمام الغرفة الإدارية بالمجلس القضائي لمخاصمة إدارة الضرائب.

إن حل المنازعة الضريبية يبدأ بمرحلة التفاوض بين إدارة الضرائب و المكلف بالضريبة العقارية والتي تبدأ بها أو خطوة لحل المنازعة الضريبية بداية من تقديم الشكوى إلى المدير الولائي للضرائب الفصل في الخلاف، وإذا لم تكلل هذه المرحلة بالنجاح ولم يرضى المكلف بالضريبة العقارية بنتائج الشكوى له أن يختار بين أن يلجأ إلى لجان الطعن أولاً ثم القضاء ، وله أن يلجأ إلى القضاء مباشرة وفق الأجل المحددة قانوناً.

## خلاصة الفصل 2

نخلص من دراسة هذا الباب أن ربط الضريبة العقارية وفرضها على المكلف بها يتخلله العديد من التجاوزات والأخطاء في جانب الإدارة أو المكلف بالضريبة العقارية، ومن أجل حماية حق الخزينة وضع المشرع العديد من الضمانات منها امتياز إدارة الضرائب بصلاحيات السلطة العامة في مواجهة المكلف بالضريبة، وفي المقابل وضع المشرع حماية للمكلف بالضريبة العقارية في مواجهة التعسف والظلم الذي يمكن أن تمارسه إدارة الضرائب وذلك بتقرير حق المكلف في التظلم من قرارات إدارة الضرائب التي تدينه بدفع الضرائب والرسوم أمام الجهة مصدرة القرار وله بعد ذلك أن يلجأ إلى لجان الطعن ثم القضاء لمخاصمة إدارة الضرائب.

كما أن العلاقة بين إدارة الضرائب والمكلف بالضريبة العقارية فيها من الجانب الإنساني ما يعززها، بحيث أقر القانون حق المكلف في أن يلتمس من إدارة الضرائب إعفائه من الضرائب المفروضة عليه قانوناً أو التخفيف منها في حالة العوز أو ضيق الحال، التي تجعله في وضعية العاجز عن دفع ديونه ، وعليه بتقرير المشرع الإمكانية الصريح والعفو عن المكلف بالضريبة لظروفه المالية يكون بذلك عزز العلاقة بين إدارة الضرائب والمكلف بالضريبة العقارية.

## الخاتمة

إن المواضيع العملية مثل الضريبة يصعب على الباحث ترويضها وجعلها موضوعا نظريا بحتا، ورغم ذلك حاولنا أن نجمع بين النقاط المشتركة في موضوع الضريبة العقارية بين الجانب العملي والجانب النظري ، وغايتنا في ذلك إسقاط الأسس العلمية للضريبة العقارية على الجانب التطبيقي لها لمعرفة مدى مطابقتها لقواعد العلمية للضريبة من جهة، ومن جهة أخرى الإشادة بالأسس العملية وجعلها أسسا علمية.

إن التطور الذي لحظناه في القواعد القانونية المتعلقة بالضريبة العقارية من حيث الشكل والموضوع، كرسا فعلا نظاما يحكم الضرائب العقارية، مسايرا لإحد ما التطور الذي يشهده نظام الملكية العقارية، فالعقارات هي مصدر هام للثروة المالية، من أجل ذلك كانت أنظمة الحكم تفرض على مالكي العقارات ضرائب ورسوم عقارية، فقد ظهرت الضرائب على الثروة العقارية منذ بداية الحضارات، بداية من ظهور قيمة الملكية العقارية بدأ من الحضارة الفرعونية ، ثم عذد اليونان و الرومان والفرس، كما اهتمت ونظمت الشريعة الإسلامية الثروة العقارية، والدخل الذي يجنى من هذه الثروة لصالح بيت مال المسلمين .

وفي وقتنا الحالي تراجعت أهمية ملكية العقارات أمام ظهور أنواع جديدة من الأموال التي تفوق قيمتها قيمة العقارات بكثير، لكن بالرغم من هذا التراجع بقيت الملكية العقارية والدخل الذي تدره وعاء للعديد من الضرائب و الرسوم، كما أن هذا الوعاء ازداد توسعا بفعل تراجع الملكية العامة للعقارات أمام الملكية الخاصة، الأمر الذي عزز مكانة العقارات كمصدر للجباية تعتمد عليه الدولة في تغطية جانب من نفقاتها العامة.

إن الضرائب العقارية على الرغم من أنها تحمل مفهومين أحدهما واسع ، يعنى بأنها ضرائب مباشرة نوعية عينية يدفعها جبرا المكلفين بها إلى الخزينة العامة للدولة تفرض على الدخل الصافي المقدر سنويا الناتج عن العقارات، أما المفهوم الضيق للضريبة العقارية فيعني أنها تلك الرسوم العقارية التي تحصل لفائدة الدولية والجماعات المحلية، فبرغم من وجود هذين المفهومين والفقهيين ، فإن الضرائب العقارية لا تخرج عن كونها جزء من الجباية العقارية التي تمتد لتشمل جميع الاقطاعات الجبرية المحصلة لفائدة خزينة الدولة سواء تدفع كضريبة لتغطية الأعباء العامة للدولة أو تدفع كرسوم بمناسبة خدمة تقدمها الدولة، إن هذا المفهوم للضريبة العقارية يجعلها تتميز لذاتها عن غيرها من الضرائب، كونها ضريبة مباشرة عينية، وهي نوعية تفرض على الدخل المقدر سنويا.

يتمثل وعاء الضريبة العقارية في القيمة الإيجارية للعقارات المبنية و غير مبنية ، وكذلك الدخل العقاري الناتج عن استغلال العقار، ويندرج ضمن وعاء الضرائب العقارية الرسوم التي تحصل لفائدة الخزينة و المفروضة على التصرفات الناقلة للملكية العقارية أو بمناسبةها ، كونها تمثل جزء من الجباية العقارية لا يمكن تناسيه ، وبالتالي يتحدد نطاق سريان الضريبة العقارية من حيث الموضوع بتحديد صور الضرائب العقارية التي نظمها المشرع الضريبي.

إن رؤية المكلف بالضريبة العقارية بأن تحصيل الضريبة المفروضة عليه بالإكراه والقسر دون أن يستفيد من منفعة مباشرة، و يرى أحيان أخرى أنه ضحية لتعسف الإدارة الضريبة حينما تقوم بتطبيق السياسة الضريبة ، في حين ترى الإدارة الضريبة أنها تطبق السياسة المالية المقررة بموجب قانون المالية، كما أنها تهدف وتسعى إلى تحقيق النفع العام ، أمام هذا الوضع قرر القانون الضريبي حقوقا تحمي المكلف بالضريبة العقارية من تعسف الإدارة الضريبة، كما وضع ضمانات للخزينة العامة للدولة تواجه بها إدارة الضرائب المكلفين بالضريبة و الغير عند عدم القيام بالواجبات المفروضة عليهم قانونا.

إن التطبيق الفعال للضريبة العقارية هو التطبيق الذي يحقق أحسن دخل ممكن لهذه الضريبة لفائدة خزينة الدولة ، على أن ترعى العدالة في تطبيقها، بغية جعل المكلف لا يقع في التهرب من دفعها بل على العكس تجعله مطمئن لها ، لذلك ينبغي على إدارة الضرائب أن تساهم في تشجيع الالتزام الطوعي



بأداء الضريبة العقارية ، و يمكن أن نحدد الأسباب المساعدة على التهرب من دفع الضريبة العقارية ، على النحو التالي:

- أسباب تعود إلى عيوب في التشريع الضريبي، والمتمثلة في التعقيدات و الغموض الذي يعتري النص الضريبي فنيا وتنظيما، وكذا ثقل العبء وضعف الجزاء الذي يلحقه على المتهرب.

- أسباب تعود إلى ضعف الإدارة الجبائية ، كنقص الكفاءة لدى الموظفين ونقص نزاهتهم المهنية، كما أن ضعف الوسائل المادية المتاحة لإدارة الضرائب مثل قلت التجهيزات ووسائل الرقابة.

- أسباب تعود إلى عوامل نفسية متعددة تخص المكلف بالضريبة ، فغالبا ما تكون العوامل النفسية للمكلف بالضريبة العقارية هي المدرك الرئيسي الذي يدفعه للتهرب من الضريبة، فربط ظاهرت التهرب الضريبي بضعف الوعي المالي والأخلاقي للمكلفين بالضريبة فيه كثير من المغالاة ، لإهماله للجوانب النفسية الأخرى للمكلف بالضريبة ، كشعوره بالظلم الضريبي وعدم المساواة أمام الضريبة ، الذي يكون استياء لدى المكلف يجعله يبحث عن تطبيق العدالة بنفسه ، فيتهرب عن دفع الضريبة متى أتاحت له الفرصة ، بغض النظر عن مستواه الأخلاقي ووعيه المالي.

كما أن التطبيق الفعال للضريبة العقارية ، يلزم على إدارة الضرائب أن تساهم في تشجيع الالتزام الطوعي في دفع الضريبة ، ومن أجل ذلك نوصي بما يلي :

- التبسيط من إجراءات التحصيل لتحقيق العدالة بين المكلفين بالضريبة العقارية، لأن تبسيط القانون الضريبي في جعل قواعده وإجراءاته سهلة وغير معقدة يوفر الكثير من الجهد والوقت، ويقضي على الآثار السلبية للتعقيدات التي كانت سائدة من قبل، ويؤدي كل تبسيط على هذا النحو إلى الخضوع الطوعي نتيجة زيادة ثقة المكلف بعدالة الضريبة التي يقوم بدفعها.

- يجب أن تعمل وزارة المالية على زيادة مهارات موظفي إدارة الضرائب، وذلك من أجل الحد من المستوى المنخفض لكفاءة العديد منهم، ولا يمكن ذلك إلا بالرفع من مستوى التكوين في المدرسة الوطنية للضرائب .

- هيكلت تنظيم الجهاز الضريبي على نحو يمكن من تحقيق متطلبات المكلفين بالضريبة ، وذلك بفتح نقاط اتصال في الإدارة الضريبية للنظر في اشغالات كل مكلف بأداء الضريبة، مع حاجة الإدارة الضريبية إلى التخصص بنفس حاجة أي صناعة أخرى إلى خبير لتطوير أدائها وتحسين التعامل مع المكلفين بالضريبة، وصولاً لأفضل خدمة للعملاء، ولذلك نجد عدم الاقتصار في التوظيف على المختصين في المحاسبة والقانون بل لا بد من إشراك المختصين في الاقتصاد و علم الاجتماع.

- التعاون : يجب دعم التعاون بين إدارة الضرائب وغيرها من المصالح الحكومية وغير الحكومية في الدولة ، ومع السلطات الضريبية لدول أخرى.

- خدمة وتعليم المكلف : يجب أن تتولى إدارة الضرائب مساعدة المكلفين بالضريبة عن طريق نشر الوعي الضريبي وذلك بداية من التفكير في تعليم الإذعان الضريبي للتلاميذ في المدارس كونهم سيصبحون يوماً ما مكلفين ، كما ينبغي أيضاً توعية المكلفين الحاليين وتدريبهم على الإذعان الضريبي.

- دعم تنفيذ القانون : إن أكبر المسدبات لعدم الالتزام الطوعي لدفع الضريبة العقارية على الخصوص والضرائب كافة على العموم هو عدم تنفيذ القانون تنفيذاً كاملاً ، فالتجاوزات و المحاباة و الرشاوى و غيرها من التصرفات تجعل المكلف بدفع الضريبة إما ضحية في تحمل عبء هذه الضريبة مع مثله من المكلفين الملتزمين طواعية ، أو تجعله متورطاً في التملص من دفعها سواء بطريق مشروع بالاستفادة من الثغرات القانونية ، أو بسلوكه طريقاً غير مشروع في التهرب من دفع الضريبة ، التطبيق الصارم للقانون يحد لا محال من هذه التصرفات التي ترهق كثيراً خزينة الدولة.

تمت بحمد الله وعونه

## قائمة الملاحق

الملحق رقم 1

لقد حددت المادة 9 من قانون المالية لسنة 2002 القيم الإيجارية الجبائية لكل متر مربع على النحو التالي:

## ا - العقارات وأجزاء العقارات ذات الاستعمال السكني :

المنطقة 1	المنطقة 2	المنطقة 3	المنطقة 4	
445 د.ج.	408 د.ج.	371 د.ج.	334 د.ج.	المنطقة الفرعية ا
408 د.ج.	371 د.ج.	334 د.ج.	297 د.ج.	المنطقة الفرعية ب
371 د.ج.	334 د.ج.	297 د.ج.	260 د.ج.	المنطقة الفرعية ج

## ب - المحلات التجارية والصناعية :

المنطقة 1	المنطقة 2	المنطقة 3	المنطقة 4	
891 د.ج.	861 د.ج.	742 د.ج.	669 د.ج.	المنطقة الفرعية ا
816 د.ج.	742 د.ج.	669 د.ج.	594 د.ج.	المنطقة الفرعية ب
742 د.ج.	669 د.ج.	549 د.ج.	519 د.ج.	المنطقة الفرعية ج

## ج - الأراضي الملحقة بالملكيات المبنية :

المنطقة 1	المنطقة 2	المنطقة 3	المنطقة 4	
22 د.ج.	18 د.ج.	13 د.ج.	7 د.ج.	مناطق عمرانية
16 د.ج.	13 د.ج.	10 د.ج.	06 د.ج.	مناطق قابلة للتعمير

الملحق رقم 21 - الأراضي الموجودة في القطاعات العمرانية

المناطق				تعيين الأرض
4	3	2	1	
50	90	120	150	أراضي معدة للبناء
09	16	22	27	أراضي أخرى مستعملة كأرض للنزهة وحدائق الترفيه ، ملاعب لا تشكل ملحقات الملكية المبنية .....

2 - الأراضي الموجودة في قطاعات معدة للتعمير في المدى المتوسط وقطاع التعمير المستقبلي

المناطق				تعيين الأرض
4	3	2	1	
17	33	44	55	أراضي معدة للبناء
07	13	17	22	أراضي أخرى مستعملة كأرض للنزهة وحدائق الترفيه ، ملاعب لا تشكل ملحقات الملكية المبنية .....

3 - المحاجر ومقالع الحجارة ، المناجم في الهواء ، ومناجم الملح والسبخات

المنطقة 4	المنطقة 3	المنطقة 2	المنطقة 1
17	33	44	55

#### 4 - الأراضي الفلاحية

تحدد القيمة الإيجارية حسب الهكتار كما يلي :

المناطق	المسقية	اليابسة
أ	7.500 د.ج	1.250 د.ج
ب	5.625 د.ج	937 د.ج
ج	2.981 د.ج	497 د.ج
د	375 د.ج	

تحديد المناطق المشار إليها أعلاه :

حددت المادة رقم 81 من القانون رقم 88 - 33 المؤرخ في 31 ديسمبر 1988 المتضمن قانون المالية

لسنة 1989 مناطق الأراضي الفلاحية كما يلي :

المنطقة (أ) : تظم أراضي السهول الساحلية والمجاورة للسواحل المستفيدة من كميات الأمطار تفوق 600 مم .

المنطقة (ب) : تظم أراضي السهول المستفيدة من كمية الأمطار تتراوح ما بين 450 و 600 مم.

المنطقة (ج) : أراضي السهول المستفيدة من كميات الأمطار تتراوح ما بين 350 و 450 مم.

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

تعتبر الأراضي سهولا عندما يقل الانحدار فيها عن 12.5 % .

الملحق رقم 3

تقدير قيمة حق الانتفاع وملكية الرقبة حسب نص المادة 2/53 والمادة 7/353 من قانون التسجيل المحدثة بموجب المادة 10 من قانون المالية لسنة 2004.

سن المنتفع	قيمة حق الانتفاع	قيمة ملكية الرقبة
أقل من 20 سنة	7 على 10 من الملكية التامة	3 على 10 من الملكية التامة
من 20 إلى 30 سنة	6 على 10 من الملكية التامة	4 على 10 من الملكية التامة
من 30 إلى 40 سنة	5 على 10 من الملكية التامة	5 على 10 من الملكية التامة
من 40 إلى 50 سنة	4 على 10 من الملكية التامة	6 على 10 من الملكية التامة
من 50 إلى 60 سنة	3 على 10 من الملكية التامة	7 على 10 من الملكية التامة
من 60 إلى 70 سنة	2 على 10 من الملكية التامة	8 على 10 من الملكية التامة
أكثر من 70 سنة	1 على 10 من الملكية التامة	9 على 10 من الملكية التامة

الملحق رقم 4

تقدير قيمة رسم الإشهار العقاري الوارد بنص المادة 353 - 2 فقرة 5 و6 من قانون التسجيل المعدلة بموجب المادة 10 من قانون المالية لسنة 2004 .

المادة 2-353 فقرة 5 ) : رسوم ثابتة كما هي محددة أدناه بالنسبة للإجراء الأول في السجل العقاري المتعلق بالعقارات التي تشمل إما الترقيم المؤقت المعمول به طبقاً لأحكام المادة 13 و14 من المرسوم رقم 76- 63 المؤرخ في 25 مارس 1976 ، المعدل والمتمم، والمتعلق بتأسيس السجل العقاري ، أو الترقيم العقار النهائي إذا كانت معدة لفائدة ذوي الحقوق أو إذا كانت مخصصة لتقسيم مصادق ، حتى وإن كان الحق المشكل لأصل الملكية قد سبق إشهاره.

المساحة	الرسم المطبق
أقل من 100 م <sup>2</sup>	1.000 د.ج
من 100 م <sup>2</sup> إلى 200 م <sup>2</sup>	1.500 د.ج
أكثر من 200 م <sup>2</sup>	2.000 د.ج

## قائمة المراجع

### المراجع باللغة العربية

1. د / نعيم عطية، د. حسن الفكهاني ، الموسوعة الإدارية الحديثة الجزء 17 ، الأدار العربية للموسوعات ، القاهرة 1987.
2. د/ أحمد عبد الغفار، الضرائب على التركات مطبعة مصطفى البابي الحلبي وأولاده ، الطبعة الأولى ، القاهرة بدون تاريخ طبع .
3. / أحمد عز الدين محمود، الإجراءات القانونية أمام مأموريات الضرائب العقارية ، دار العربي ، الطبعة الأولى ، القاهرة 2004.
4. د/ أحمد فتحي سرور، الجرائم الضريبية، دار النهضة العربية، القاهرة 1990.
5. / أحمد لعور، أنيبيل صدقر، الموسوعة في المنازعات الضريبية ، دار الغرب للنشر والتوزيع ، الجزائر 2004 .
6. د/ السيد عطية عبد الفتاح، الضرائب على الإيرادات العقارية، دار النهضة العربية، القاهرة 1993.
7. د/ حازم البيلاوي، محنة الاقتصاد و الاقتصاديين ، درا الشرق ، الطبعة الأولى ، القاهرة 1979.
8. د/ حامد عبد المجيد دراز، الضرائب العقارية والتنمية الاقتصادية ، مؤسسة سدباب الجامعية، الإسكندرية 1989 .
9. د/ حسن عواضة، المالية العامة ، الطبعة الرابعة ، دار النهضة العربية ، لبنان 1978.
10. د/ حسن عواضة و د/ عبد الرؤوف قطيش ، المالية العامة ، دار الخلود الطبعة الأولى لبنان 1995.
11. / خالد حمدي، كيفية حساب الضرائب العقارية الأصلية والإضافية، دار العربي، الطبعة الثانية 2001 .
12. د/ رمضان صديق، التشريع الضريبي المصري، الجزء الأول، الضرائب على الدخول العقارية دار النهضة العربية القاهرة 2001 .



13. د/ رمضان صديق، الإدارة الضريبية الحديثة دراسة في علاقة الإدارة الضريبية بالمولين، دار النهضة العربية، القاهرة 2005.
14. د/ رمضان صديق، المنازعات الضريبية الناشئة عن تطبيق القوانين الضريبية والاتفاقيات الدولية، دار النهضة العربية، القاهرة 2006.
15. د/ زكريا شلش، الضرائب والرسوم على العقارات المبنية، مطبعة ياسدو الطبعة الأولى الإسكندرية 1999 .
16. د/ زين العابدين بن ناصر، مبادئ علم المالية العامة، دار الثقافة الجامعية بجامعة عين الشمس، القاهرة 1989 .
17. د/ زينب حسن عوض الله، التشريع الضريبي اللبناني، الدار الجامعية، بيروت لبنان 1994.
18. د/ سامي السيد، المالية العامة وأدوات السياسة المالية، دار الثقافة العربية، القاهرة، مصر 2002.
19. د/ سعيد بن عيسى، الجباية وشبه الجباية الجمارك وأملاك الدولة، المطبعة الرسمية البساتين، الطبعة الأولى، الجزائر 2003.
20. د/ سوزي عدلي ناشد، الوجيز في المالية العامة، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية 2000.
21. د/ شكري محمد سعيد، الوجيز في أحكام الضريبة العقارية، القاهرة 1997 ،
22. د/ صلاح الدين إبراهيم صالح، الضرائب، درا الطباعة العربية، الطبعة الأولى، القاهرة 1999
23. د/ عاطف صديقي، مبادئ علم المالية العامة، دار النهضة العربية، الجزء الأول، القاهرة 1977.
24. د/ عاطف صديقي و د/ محمد أحمد الرزاز، التشريع الضريبي المصري الطبعة الثانية القاهرة 2000.
25. د/ عبد الحميد الشواربي، الطعون الضريبية، منشأة المعارف، الإسكندرية 2003.
26. د/ عبد الرزاق السنهوري، الوسيط في شرح القانون المدني – النظرية العامة للالتزام، دار إحياء التراث العربي بيروت، لبنان 1999.
27. د/ عبد الفتاح مراد، الضريبة على العقارات المبنية، الإسكندرية 2002 .
28. د/ عبد الله الصعيدي، الضريبة على الدخل في التشريع الضريبي المصري، دار الثقافة الجامعية، جامعة عين الشمس القاهرة 1988 .

29. د/ عبد الله الصعيدي و د/ عز الدين إبراهيم ، التشريع الضريبي المصري ، دار الثقافة الجامعية بجامعة عين الشمس القاهرة 1990 .
30. د/ عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسة المالية ، دار النهضة العربية ، لبنان 1972.
31. د/ عز الدين عبد الله، القانون الدولي الخاص ، الجزء الأول ، الطبعة السادسة ، مطبعة جامعة عين الشمس ، القاهرة 1962.
32. د/ عزة عبد الحميد البرعي، إقتصاديات المالية العامة ، مطبعة جامعة المنوفة ، المنوفة 1998.
33. / عزة عبد القادر، الإجراءات العملية أمام المأمورية الضريبية ، دار النشر الذهبي ، مصر 1999.
34. د/ علي أحمد دسليمان، الضرائب في السودان، دار الطباعة الجامعية، الطبعة الأولى، الخرطوم 1970.
35. د/ عمار معاشو، تعدد مصادر القاعدة الإجرائية في المنازعات الإدارية في النظام الجزائري ، دار الأمل الجزائر 1999 .
36. / عمر قيلمي، الدليل العلمي في التسجيل والطابع ، مطبعة معهد الاقتصاد الجمركي والجبائي الجزائري التونسي ، 1990.
37. د/ محمد حامد عطا، التصرفات العقارية في ضوء القانون الضريبي وأحكام القضاء ، دار الطباعة الحرة ، الإسكندرية 2000 .
38. د/ محمد حامد عطا، المنازعات الضريبية في مجال الضريبة على الدخل ، دار الطباعة الحرة، الإسكندرية 2006 ،
39. د/ محمد سعيد عبد السلام، دراسة تحليلية في مقدمة علم الضرائب، دار المعارف الطبعة الأولى سنة 1966.
40. / محمد عباس محرزي، اقتصاديات الجباية والضرائب، دار هوما، الطبعة الأولى الجزائر 2004.
41. د/ محمد محمد السيد، الوسيط في الضرائب على العقارات المبنية وشغلها وقانون الإيجار الجديد ، الطبعة الأولى ، الإسكندرية 1973 .
42. د/ محمد مرسي فهمي، الضريبة العامة على الإيراد وتطبيقاتها العملية، مطبعة مصر المكتبية ، القاهرة 1959.
43. د/ محمود محمد هاشم، إجراءات التقاضي والتنفيذ، مطبعة جامعة الملك سعود ، المملكة العربية السعودية 1989.

44. د/ محي محمد مسعد، العلاقة القانونية بين الممول والإدارة الضريبية ، مكتبة الإشعاع الفنية الطبعة الأولى الإسكندرية مصر 2000 .
45. د/ مصطفى حسن مصطفى، مبادئ علم المالية العامة ، دار النهضة العربية ، الطبعة الأولى القاهرة 1999.
46. د/ معوض عبد التواب، الدفع الضريبية مكتبة علم الفكر والقانون الطبعة الأولى ، طنطا ، مصر 2003.
47. د/ مذر قدف، السياسة الاقتصادية في إطار النظام الإسلامي ، معهد الإسلامي للبحوث والتدريب، الطبعة الأولى ، السعودية 1997 .
48. د/ ناجي محمد أحمد سعد، الضريبة على العقارات المبنية، دار الفكر العربي، القاهرة 2002.
49. د/ ناصر مراد، فاعلية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق ، دار هومة ، الجزائر 2003.
50. د/ نعيم عطية وأ/ حسن الفاكهاني ، الموسوعة الإدارية الحديثة ، الجزء السابع عشر ، الطبعة الأولى، 1987 .
51. د/ هشام محمد البدري، النص الضريبي بين التفسير الإداري والتفسير القانوني ، منشأة المعارف، الإسكندرية 2005 .
52. د/عبد الرحمان شرف الدين، د/عاصم أحمد عجيلة و د/ محمد رفعة عبد الوهاب ، التشريع الضريبي اليمني ، جامعة صنعاء 1989 .

#### رسائل الدكتوراه

53. أحمد عبد السميع علي علام، ضرائب الدخل والتراكم الرأسمالي ، دراسة مقارنة ، رسالة لنيل درجة دكتوراه في الحقوق ، جامعة طنطا كلية الحقوق مصر 2003.
54. السيد يوسف أبو جليل، الضريبة في الإسلام والتشريع الوضعي ، دراسة مقارنة ، رسالة للحصول على درجة دكتوراه في الحقوق جامعة القاهرة، مصر 1975 .
55. زاخر عياد زاخر، الضرائب العقارية ودورها في إعادة توزيع الدخل القومي في مصر ، رسالة دكتوراه ، جامعة عين شمس، مصر 1991.
56. سالم عبد المنعم حشيش، ضمانات تحصيل ضريبة الدخل في مصر، رسالة لنيل درجة دكتوراه في الحقوق ، جامعة طنطا ، مصر 2003.

57. عبد الحسن هادي صالح، إقليمية ضريبة الدخل في التشريع العقاري ، دراسة مقارنة ، رسالة دكتوراه ، جامعة القاهرة ، مصر 1983.
58. عبد العال الصكبان، الضرائب على التركات أهدافها وتنظيمها ، دراسة مقارنة مع إشارة خاصة للتشريع العراقي ، رسالة للحصول على درجة دكتوراه في الحقوق جامعة القاهرة، مصر 1963.
59. محمد إبراهيم حسن عبد الله القلموني ، المنازعات الضريبية في إطار الضريبة العامة على المبيعات، رسالة دكتوراه ، جامعة الإسكندرية، مصر 1998.
60. محمد أحمد عبد الرؤوف محمد، المنازعة الضريبية في التشريع المصري المقارن، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق جامعة عين الشمس القاهرة، مصر 1996 .
61. محمد جمال الذنبيات، الضريبة على العقارات المبنية، رسالة دكتوراه، الادار العلمية للنشر، الأردن 2002.
62. محمد سعيد محمد الشرييني، جرائم التهرب الضريبي، رسالة لنيل دكتوراه في الحقوق ، كلية الحقوق جامعة القاهرة ، مصر 2001.
63. موفق سمور المحاييد، المعاملة الضريبية للدخل غير المشروع ، رسالة لنيل درجة دكتوراه في الحقوق ، الطبعة الأولى دار الثقافة للنشر والتوزيع عمان ، الأردن 2005.
64. وديع رزق بدوي، الاتفاق على تقدير وعاء الضريبة ، رسالة دكتوراه في الحقوق، جامعة القاهرة . 1964 .

#### البحوث والمقالات

65. د/ إبراهيم محمد درويش عيسى ، السكنات والضريبة ، مجلة كلية الشريعة والعلوم الاجتماعية للبحوث العلمية ، العدد الأول 1979 من الصفحة 1 إلى الصفحة 80 .
66. د/ زكريا محمد بيومي، القاضي المستعجل الضريبي ، مجلة الاقتصاد والقانون ، ديسمبر 1973 العدد الرابع ، الشركة المصرية للطباعة والنشر ، القاهرة 1974 ص ص 1 -39.
67. د/ زين العابدين ناصر، حول وحدة علم المالية العامة ومفاهيمه العلمية الخاصة ، مجلة العلوم القانونية الاقتصادية ، القاهرة العدد الثاني ، 1971 من صفحة 1 إلى صفحة 33 .
68. د/ سالم محمد الشوابكة، التهرب من الضريبة على الدخل ، مجلة الحقوق ، العدد الرابع، ديسمبر 2003 ، الكويت ، ص ص 247 – 304.

69. د/ سالم محمد الشويكة، قرار تقدير ضريبة الدخل وطرق الطعن به ، مجلة الحقوق ، الكويت جوان 2000 من الصفحة 179 إلى الصفحة 338 .
70. د/ كمال رزيق، و أ/مسدور فارس ، تقييم إصلاح النظام الجبائي، مداخلة بمناسبة الملتقى الوطني حول السياسة الجبائية في الجزائرية في الألفية الثالثة، جامعة سعد دحلب 12 ماي 2003 ، نشرة خاصة ص ص 162 -168.
71. / لعروم مصطفى، مصاريف الكتابة عند الموثق وكيفية توزيعها، مجلة الموثق ، العدد التاسع جانفي 2000 ، ص ص 9 - 11 .
72. مجلس الأمة ( هيئة التحرير)، البرلمان وقوانين المالية ( الأسس الدستورية ) مجلة الفكر البرلماني، العدد الرابع الجزائر أكتوبر 2003، ص ص 3-20.
73. د/ محمد سعيد فرهود، التخصصية والضرائب نظرة مستقبلية للنظام الضريبي في دولة الكويت، مجلة الحقوق ، الكويت جوان 1997 من الصفحة 85 إلى الصفحة 137 .
74. د/ محمد سعيد فرهود، العدالة الضريبية اقتصاديا، مجلة الحقوق، جامعة الكويت، العدد الرابع، ديسمبر 2001، من الصفحة 13 إلى الصفحة 159.
75. د/ محمد سعيد وهبة، صور التهرب الضريبي، مجلة البحوث القانونية والاقتصادية ، كلية الحقوق جامعة المنوفية، مصر 1992.
76. د/ مرسي السيد حجازي، السياسة الضريبية ودورها في تحقيق عدالة توزيع الدخل، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، الدار الجامعية، العدد الأول أكتوبر بيروت 1998 ص ص 341-376.

#### النصوص القانونية

77. الأمر رقم 65 - ، 320 المؤرخ في 31 ديسمبر 1965 المتضمن قانون المالية لسنة 1966 ، ج.ر رقم 108 لسنة 1965.
78. الأمر رقم 66 - 154، المؤرخ في 8 جوان 1966، المتضمن قانون الإجراءات المدنية المعدل والمتمم .
79. الأمر رقم 67 - 290، المؤرخ في 20 ديسمبر 1967 المتضمن قانون المالية لسنة 1968 ، ج.ر رقم 108 لسنة 1967 .
80. الأمر رقم 75 - 58، المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 المتضمن القانون المدني المعدل والمتمم.

81. الأمر رقم 75 - 93، المؤرخ في 31 ديسمبر 1975 ، المتضمن قانون المالية لسنة 1976 ، ج.ر رقم لسنة 1975.
82. الأمر رقم 76 - 101، المؤرخ في 09 ديسمبر 1976 المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المعدل والمتمم.
83. الأمر رقم 76 - 102 ، المؤرخ في 09 ديسمبر 1976 المتضمن قانون الرسم على رقم الأعمال المعدل و المتمم.
84. الأمر رقم 76 - 103، المؤرخ في 09 ديسمبر 1976 قانون الطابع المعدل والمتمم.
85. الأمر رقم 76 - 104، المؤرخ في 09 ديسمبر 1976 المتضمن قانون الضرائب غير المباشرة المعدل والمتمم.
86. الأمر رقم 76 - 105، المؤرخ في 09 ديسمبر 1976 المتضمن قانون التسجيل المعدل والمتمم
87. الأمر رقم 94 - 03، المؤرخ في 31 ديسمبر 1994، المتضمن قانون المالية لسنة 1995 ج.ر رقم 87 لسنة 1994.
88. الأمر رقم 95 - 27 ، المؤرخ في 30 ديسمبر 1995، المتضمن قانون المالية لسنة 1996 ج.ر رقم 82 لسنة 1995.
89. الأمر رقم 96 - 31 ، المؤرخ في 30 ديسمبر 1996، المتضمن قانون المالية لسنة 1997، ج.ر رقم 85 لسنة 1996.
90. الأمر رقم 03 - 02 ، المؤرخ في 19 جويلية 2003 المتعلق بالمناطق الحرة ، ج.ر رقم 43 لسنة 2003.
91. القانون رقم 64 - 361 المؤرخ في 13/12/1964 المتعلق بقانون المالية لسنة 1965.
92. القانون رقم 68 - 654 المؤرخ في 30/12/1968 المتعلق بقانون المالية لسنة 1969.
93. القانون رقم 79 - 09 المؤرخ في 31 ديسمبر 1979 ، المتضمن قانون المالية لسنة 1980، ج.ر رقم لسنة 1979.
94. القانون رقم 80 - 12 المؤرخ في 31 ديسمبر 1980 المتضمن قانون المالية لسنة 1981، ج.ر رقم 54 لسنة 1980.
95. القانون رقم 84 - 11 المؤرخ في 9 جويلية 1984 ، المتعلق بقانون الأسرة (ج.ر 24).
96. القانون رقم 84 - 17 المؤرخ في 7 جويلية 1984 المتعلق بقوانين المالية (ج.ر 28).

97. القانون رقم 87 - 19 المؤرخ في 8 ديسمبر 1987 المتضمن كيفية استغلال الأراضي الفلاحية التابعة للأموال الوطنية الخاصة وتحديد حقوق المنتجين وواجباتهم ، ج.ر رقم 50 لسنة 1987.
98. القانون رقم 90 - 21 المؤرخ في 15 أوت 1990 المتضمن المحاسبة العمومية ، ج.ر رقم 35 لسنة 1990.
99. القانون رقم 90 - 25 المؤرخ في 18 نوفمبر 1990 المتضمن قانون التوجيه العقاري.
100. القانون رقم 90 - 36 المؤرخ في 31 ديسمبر 1990، المتضمن قانون المالية لسنة 1991، ج.ر رقم 57 لسنة 1990.
101. القانون رقم 91 - 25 المؤرخ في 16 ديسمبر 1991، المتضمن قانون المالية لسنة 1992، ج.ر رقم 65 لسنة 1991.
102. القانون رقم 97 - 02 المؤرخ في 31 ديسمبر 1997، المتضمن قانون المالية لسنة 1998، ج.ر رقم 89 لسنة 1997.
103. القانون رقم 98 - 01 المؤرخ في 30 ماي 1998 ، المتعلق باختصاصات مجلس الدولة وتنظيمه وعمله ، ج.ر رقم 37 لسنة 1998.
104. القانون رقم 98 - 12 المؤرخ في 31 ديسمبر 1998 ، المتضمن قانون المالية لسنة 1999، ج.ر رقم 98 لسنة 1998.
105. القانون رقم 99 - 11 المؤرخ في 23 ديسمبر 1999، المتضمن قانون المالية لسنة 2000، ج.ر رقم 92 لسنة 1999.
106. القانون رقم 2000 - 06 المؤرخ في 23 ديسمبر 2000، المتضمن قانون المالية لسنة 2001، ج.ر رقم 80 لسنة 2000.
107. القانون رقم 01 - 21 المؤرخ في 22 ديسمبر 2001 المتضمن قانون المالية لسنة 2002 ، ج.ر رقم 79 لسنة 2001.
108. القانون رقم 02 - 11 المؤرخ في 24 ديسمبر 2002 المتضمن قانون المالية لسنة 2003، ج.ر رقم 86 لسنة 2002.
109. القانون رقم 03 - 11 المؤرخ في 26 أوت 2003 المتضمن قانون القرض والنقد
110. القانون رقم 03 - 22 المؤرخ في 28 ديسمبر 2003 المتضمن قانون المالية لسنة 2004 ، ج.ر رقم 83 لسنة 2003.
111. القانون رقم 05 - 16 المؤرخ في 31 ديسمبر 2005 المتضمن قانون المالية لسنة 2006، ج.ر رقم 85 لسنة 2005.

112. المرسوم الرئاسي رقم 02 - 121 ، المؤرخ في 07 أبريل 2002، المتضمن المصادقة على اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي وتفادي التهرب و الغش الجبائي المبرمة بين فرنسا والجزائر ، ج.ر رقم 24 لسنة 2002.
113. المرسوم الرئاسي رقم 04 - 435 ، المؤرخ في 29 ديسمبر 2004، المتضمن المصادقة على اتفاقية منع الازدواج الضريبي على الدخل والثروة، المبرمة بين الجزائر وبلغاريا، ج.ر رقم 01 لسنة 2004
114. المرسوم التشريعي رقم 93 - 18 المؤرخ في 29 ديسمبر 1993، المتضمن قانون المالية لسنة 1994، ج.ر رقم 88 لسنة 1993.
115. المرسوم التشريعي رقم 93 - 03 ، المؤرخ في 01 ماي 1993 المتعلق بالنشاط العقاري ، ج.ر رقم لسنة 1993.
116. المرسوم التشريعي رقم 93 - 01 ، المؤرخ في 19 جانفي 1993، المتضمن قانون المالية لسنة 1993، ج.ر رقم 04 لسنة 1993.
117. المرسوم التنفيذي رقم 94 - 69، المؤرخ في 19 مارس 1994 المتضمن تحديد نموذج عقد الإيجار، ج.ر رقم 17 لسنة 1994.

#### المنشورات و المراسلات

118. المديرية العامة للضرائب، المداخل الناتجة عن تأجير الأملاك العقارية المبنية وغير المبنية، سلسلة المطويات رقم 5 لسنة 2001.
119. المديرية العامة للضرائب ، الضريبة على العقارات المبنية و غير المبنية ، سلسلة المطويات رقم 08 الجزائر سنة 2001.
120. المديرية العامة للضرائب، الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، سلسلة المطويات صنف ج، رقم 2، سنة 2002.
121. المديرية العامة للضرائب ، التعليم رقم 615 / 98 المتضمنة الإعفاء من الضريبة على فائض القيمة العقارية المؤرخة في 1998/10/08.
122. المديرية العامة للضرائب ، الرسم على الملكيات غير المبنية ، سلسلة المطويات رقم 2 لسنة 2004.



123. مديرية الشؤون المدنية بوزارة العدل، رسالة رقم 1998/477 التي ترد عن إرسالية المديرية العامة للضرائب رقم 208 المؤرخة في 1998/04/27، المتعلقة بتحصيل الضريبة عن فائض القيمة بسبب التقادم المكسب.

### المراجع باللغة الفرنسية

#### Les ouvrages:

124. Abdelkader BOUDERBAL, la fiscalité a la portée de tous, les belles imprimeries, 3em Edition Alger 1987.
125. CHRISTINE COLLETTE; Gestion Fiscale des Entreprises; édition ELLIPSES; Paris 1998.
126. JEAN ALEXANDRE, Droit fiscal algérien, O.P.U ; Alger, 1990.
127. JEAN SRRUT et autre, Dictionnaire fiscal permanent, librairies, CATTAN. Paris 1948.
128. SAID BENISSA, Introduction aux finances publiques, Algérie 1982.
129. LUIS TROTABAS, Finances Publiques, 4 m édition, DALLOZ, Paris 1970.
130. ATHMANE KANDIL, Théorie fiscale et développement (l'expérience algérienne ) SNED, Alger, 1970.
131. Jean BESSON, loi de finances pour 1999, SENT, Paris 1999.
132. Paul Luis deure; le nouveau guide des impôts locaux ; édition du ; moniteur Paris 1981.
133. PATRICK Serlooten, Introduction Au Droit Fiscal, Dalloz, 2e édition 2000.

#### Les thèses de doctorats :

134. Alexandre Henry Dupuy; IMPOTS INDIGENES EN ALGERIER. Thèse de doctorat en droit; Alger 1910.
135. Alexandre GIACOBBI; L'IMPOT SUR LES BENEFICES DE L'EXPLOITATION AGRICOLE EN ALGERIER ; Thèse de doctorat en droit; Université de Paris faculté de droit 1934

136. G.VOGT, l'imposition des plus values immobilières, thèse de Doctorat en droit, Alger 1914.
137. H.COSTE, les impôts ACHOUR et HOCKOR dans le département de Constantine thèse de Doctorat en droit, Alger 1911.
138. L.M.TROUSSEL, les impôts en Algérie leur suppression leur remplacement, thèse de Doctorat en droit, Alger 1922.

Les articles:

139. ROLAND THESAUROS, les problèmes fiscaux en Algérie, Revue algérienne des sciences juridiques, économiques et politiques, N° 01, mars 1971.
140. Y.DENIDENI, l'histoire du régime financière en Algérie, Revue MALIA, ENI octobre 2001.
141. ZINE ELABIDINE NASSER, la double imposition internationale et l'intervention des organisations internationales pour y remédier Revue S.J.E. Caire Juillet 1969 N°02 page 207 à 235 .

Lois, Instruction, Bulletin...

142. Code général des impôts, édition Dalloz France 2002.
143. MINISTERE DE L'Economie, Instruction impôt sur le revenu global, O.P.U. Alger 1992.
144. MINISTERE DE L'économie, Instruction impôt les bénéfices des sociétés, O.P.U. Alger 1992.
145. MINISTERE DE L'Economie, Instruction générale de la taxe sur la valeur ajoutée. O.P.U. Alger 1992.
146. Direction Général des Impôts. Bulletin de la TAXE foncière sur les propriétés non bâties N° 15 Alger 1994.
147. Direction Général des Impôts, circulaire n° 06/L.F99 – 1999.
148. Direction Général des Impôts, circulaire n° 06/L.F02 - 2002.
149. Direction Général des Impôts. Bulletin de la plus values de cessions immobilières réalisées par les particulières N° 08 Alger 2000.
150. Direction Général des Impôts. Bulletin des revenus des exploitations agricoles N° 04 Alger 1994.

151. Direction Général des Impôts. Bulletin des revenus provenant de la location de propriétés bâties et no bâties N° 05 Alger 1996.
152. Direction Général des Impôts. Bulletin le contentieux fiscal N° 10 Alger 2000.
153. Direction Général des Impôts. Bulletin les impôts sur le patrimoine, Alger Janvier 1994.
154. Nouveau répertoire de droit DALLOZE .1950.