



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة تيسمسيلت

كلية الحقوق

قسم القانون الخاص



مطبوعة بيداغوجية بعنوان:

محاضرات في الجباية العقارية

موجهة لطلبة السنة أولى ماستر

شعبة الحقوق، تخصص: قانون عقاري

إعداد الدكتور/عيادة الحسين

السنة الجامعية 2023-2024

مقدمة:

إن التطور السريع الذي شهده العالم واتساع نطاق المعاملات التجارية والمالية أجبر مختلف دول العالم على إيجاد وسائل وموارد جديدة لتمويل مشاريعها ونفقاتها العامة، ومن بين أهم هذه الموارد نجد الموارد الجبائية التي تلجأ إليها الدول لتغطية متطلباتها الاقتصادية. وفي هذا الصدد تُعد الجباية العقارية إحدى أدوات السياسة المالية التي تعتمد عليها الدولة بقصد ضمان تيار متواصل من الإيرادات الموجهة لتمويل جهود التنمية، وتوفير مخلف الخدمات التي يحتاج إليها المجتمع لأجل تحقيق الرفاهية الاقتصادية والاجتماعية للمواطنين، وذلك باعتبارها أحد أهم أنواع الجباية وإحدى الركائز الأساسية التي تعتمد عليها الدولة كمورد هام من موارد الخزينة العامة، ولذلك ارتأينا بحث موضوع ماهية الجباية العقارية وفق الخطة الآتية:

المبحث الأول: تطور الجباية العقارية

المطلب الأول: الجباية العقارية قبل إصلاحات 1992

المطلب الثاني: الجباية العقارية بعد إصلاحات 1992

المبحث الثاني: مفهوم الجباية العقارية

المطلب الأول: تعريف الجباية العقارية وخصائصها

المطلب الثاني: أنواع الجباية العقارية

المبحث الأول: تطور الجباية العقارية

وجدت الجزائر نفسها بعد الاستقلال في فراغ قانوني هائل في جميع الميادين لاسيما المالي، الأمر الذي جعل السلطات السياسية للدولة تصدر مرسوما مفاده مواصلة العمل بجميع التشريعات الفرنسية إلا ما كان منها مخالفا لسيادة الدولة الجزائرية، وبالنتيجة اعتمدت الدولة بداية على النصوص الجبائية الفرنسية سارية المفعول.

وعلى الرغم من توالي التعديلات والإصلاحات على النظام الجبائي منذ فترة الاستقلال إلى نهاية الثمانينات، إلا أنها لم تكن كافية ولهذا كان من اللازم وبالنظر إلى التحول الذي عرفت البلاد خصوصا في الميدان الاقتصادي، القيام بإصلاحات على النظام الجبائي بحيث مست هذه الإصلاحات التشريع الجبائي والإدارة الجبائية معا، وهذا بهدف تبسيط النظام الجبائي وجعله يتماشى مع التحول الاقتصادي الذي تعرفه البلاد.

ولهذا سنقوم بعرض مراحل تطور الجباية العقارية قبل وبعد إصلاحات سنة 1992.

المطلب الأول: تطور الجباية العقارية قبل إصلاحات 1992

مرت الجباية العقارية قبل إصلاحات 1992 بثلاث مراحل هي:

الفرع الأول: الجباية العقارية في الجزائر من 1962 إلى 1969

سبق الإشارة أعلاه إلى أن اعتماد الدولة الجزائرية بداية على النصوص الجبائية الفرنسية السارية المفعول، وأهم هذه القوانين نجد المرسوم المؤرخ في 09 ديسمبر 1948 والمتعلق بالتنظيم الجبائي، والمرسوم المؤرخ في 06 أبريل 1950 المتعلق بالقانون العام للضرائب⁽¹⁾.

⁽¹⁾ بن رحمان محفوظ، الضريبة العقارية في القانون الجزائري، دراسة مقارنة، دار الجامعة الجديدة، الأزارطة، 2009، ص-ص.44 و45.

لكن ما يمكن ملاحظته على الفترة التي تلت الاستقلال مباشرة أن النظام الضريبي الجزائري كان يتميز بطابع الأزواج بحيث يطبق النظام التقليدي في ولايات الجنوب كاستمرار العمل بنظام الزكاة المفروضة على النخيل، بينما يطبق النظام الحديث في الولايات الشمالية، وفي هذا الصدد ينبغي التمييز بين الضريبة على العقارات المبنية، والضريبة على العقارات غير المبنية والضريبة على انتقال رؤوس الأموال العقارية.

1- بالنسبة للضريبة على العقارات المبنية:

تميزت بانخفاض نسبتها، كون أن المكلفون بها لا يزالون في طور إعادة التنظيم، ولذلك تم إعفاء الأبنية المستخدمة بالمزارع الفلاحية من هذا النوع من الضريبة إعفاء دائما.

2- بالنسبة للضريبة على العقارات غير المبنية:

كانت هذه العقارات تخضع لنوعين من الضرائب هما:

- ضريبة على الملكية العقارية غير المبنية:

والتي تشمل الأراضي التي تمارس فيها الزراعات الحديثة والتقليدية منها على حد سواء، وقد تميزت بارتفاع حصيلتها.

- ضريبة على الدخل الفلاحي:

والتي تميزت بحصيلتها المنخفضة كونها كانت تشمل الدخل الفلاحي في النظام الزراعي الحديث فقط المتمثل في المزارع المسيرة ذاتيا، إضافة إلى أنها لم تكن تحسب الضريبة على الدخل الحقيقي للأرض، إنما كانت تقدر جزافيا.

3- بالنسبة للضريبة على انتقال رؤوس الأموال:

وتتمثل في الضريبة على التركات والضريبة على انتقال الأملاك العقارية، وقد لقيت هذه الأخيرة استياء وعدم تقبل من طرف كل من البائع والمشتري الأمر الذي أدى بالمشروع الجزائري إلى التخفيض من

نسبتها وخاصة بالنسبة للمشتري إذا كان شخصا طبيعيا، بينما بقي البائع يتحمل ثقل ضريبة أخرى هي ضريبة الزيادة في قيمة العقار⁽¹⁾.

وما يمكن قوله عن هذه المرحلة عموما أنها عرفت تدهورا كبيرا في حصيلة الضرائب وهذا ناتج عن سببين هما:

- الفراغ الإداري: نتيجة خروج الإطار الفرنسي سنة 1962، بحيث وجدت الإدارة المالية الجزائرية نفسها تعيش فراغا كبيرا، الأمر الذي جعل النشاطات الاقتصادية تتوقف.
- تقليص وعاء الضرائب: بسبب تعطل الجهاز الإنتاجي في الميدانين الزراعي والصناعي⁽²⁾.

الفرع الثاني: الجباية العقارية في الجزائر من 1969 إلى 1985

ظهرت في هذه المرحلة أول لجنة وزارية مكلفة بالإصلاحات الجبائية سنة 1969، عملت على تقييم ما وصل إليه نظام الجباية الجزائرية، مع محاولتها لربط الجباية بالسياسة الاقتصادية للدولة، ومن أجل ذلك فقد عرفت قوانين المالية عدة إصلاحات بدء بصدور قانون المالية لسنة 1969 الذي دمج الأرباح الفلاحية والرسم على النشاط الفلاحي في ضريبة واحدة هي الضريبة الجزافية المطبقة على قطاع التسيير الذاتي، ليتم توسيع نطاقها فيما بعد ليشمل القطاع الخاص بموجب قانون المالية لسنة 1972، كما تم بموجبه إلغاء الرسم العقاري على الأملاك المبنية بغرض تخفيف العبء الضريبي على الفلاحين⁽³⁾.
لتكون بعد ذلك سنة 1976 سنة الإصلاحات التشريعية الجذرية التي ألغت معظم القوانين الفرنسية التي كانت سارية النفاذ، بحيث صدرت عدة نصوص قانونية تتعلق بالضريبة عموما والضريبة العقارية خصوصا، ومن أهم هذه النصوص قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، (الأمر رقم

(1) بن رحمان محفوظ، المرجع السابق، ص-ص.45-47.

(2) بلوفي حكيم، ترشيد نظام الجباية العقارية -دراسة حالة الجزائر- رسالة دكتوراه، تخصص علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، السنة الجامعية 2011-2012، ص.95.

(3) المرجع نفسه، ص.96.

101-76 ديسمبر 1976)⁽¹⁾، وقانون التسجيل (الأمر رقم 105-76 المؤرخ في المؤرخ في 09 ديسمبر 1976)⁽²⁾ الذي نظم بعض الأحكام المتعلقة بالرسوم العقارية، وقانون الضرائب غير المباشرة (الأمر رقم 104-76 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976)⁽³⁾، وقانون الرسم على رقم الأعمال (الأمر رقم 102-76 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976)⁽⁴⁾.

الفرع الثالث: الجباية العقارية في الجزائر من 1986 إلى 1992

لقد كان لانخفاض أسعار البترول سنة 1986 أثر على إيرادات الدولة الآتية من الجباية البترولية، ولذلك اتجهت الأنظار نحو الجباية العادية بما فيها الجباية العقارية، الأمر الذي أدى بالمشروع الجزائري إلى سن عدة تعديلات جبائية، سواء بزيادة نسبتها أو بإنشاء ضرائب جديدة، أهمها:

- فرض ضريبة جديدة على الدخل الصافي للأرباح المحققة من بيع العقارات المستعملة في السكن.
(المادة 33 من قانون المالية لسنة 1986)⁽⁵⁾.

- إنشاء ضريبة جديدة مفروضة على البناءات الفاخرة، شريطة الاستعمال الفعلي لهذه البناءات.
(المادة 242 من قانون المالية لسنة 1987)⁽⁶⁾.

⁽¹⁾ الأمر رقم 101-76 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976 يتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 102 الصادر بتاريخ 1976/12/22.

⁽²⁾ الأمر رقم 105-76 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976 يتضمن قانون التسجيل، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 102 الصادر بتاريخ 1976/12/22.

⁽³⁾ الأمر رقم 104-76 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976 يتضمن قانون الضرائب غير المباشرة، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 102 الصادر بتاريخ 1976/12/22.

⁽⁴⁾ الأمر رقم 102-76 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976 يتضمن قانون الرسم على رقم الأعمال، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 102 الصادر بتاريخ 1976/12/22.

⁽⁵⁾ المادة 33 من قانون المالية 1986.

⁽⁶⁾ المادة 33 من قانون المالية 1987.

- إحداث رسم سنوي على الأملاك العقارية ذات الاستعمال التجاري. (المادة 50 من قانون المالية لسنة 1990)⁽¹⁾.

- إحداث تعديلات خاصة بالرسم العقاري على الملكيات المبنية وغير المبنية مع تغيير في نسب تطبيق هذا الرسم. (المادة 261 من قانون الضرائب 12 المباشرة)⁽²⁾.

المطلب الثاني: الجباية العقارية بعد إصلاحات 1992

تراجعت الدولة الجزائرية بموجب دستور 1989 عن الخيار الاشتراكي القائم على تحديد الملكية الخاصة، الأمر الذي انجر عنه صدور نصوص قانونية تحمي وتكرس الملكية الفردية عموما، ومنها قانون التوجيه العقاري رقم 90-25 الذي أعاد الأراضي المؤممة إلى ملاكها الأصليين.

وبعد أن كان السوق العقاري في الاقتصاد الموجه محتكرا من طرف الدولة، وكان عدد عمليات نقل العقارات محدود جدا، عرف السوق العقاري انتعاشا واضحا بعد انفتاح الاقتصاد وتحوله إلى اقتصاد السوق.

ومن أجل مواكبة التطور الحاصل في نظام الملكية العقارية الخاصة، عمد المشرع الجزائري إلى إصلاح النظام الضريبي، وذلك من خلال تقديم تسهيلات ضريبية للمؤسسات التي تنشط في قطاع بناء السكن الاجتماعي وبمختلف أنواعه، ومنها تخفيض معدل الضريبة الخاص بالرسم على القيمة المضافة، إعفاء الدخل المحقق من تنفيذ مشاريع بناء السكنات الاجتماعية من الضريبة على الدخل الإجمالي.

كما تم تخفيض الضرائب والرسوم التي تمس العقار في حالة تنقله بعوض، مما أعطى نفسا قوية لحركة العقار خاصة عند الأفراد.

ولعل من أهداف تخفيض الضرائب ليس فقط زيادة الحصيلة الضريبية بل من أجل تشجيع عودة أطراف العقد إلى الاكتتاب الرسمي، والابتعاد عن العرفي الذي يجر عادة إلى السوق الموازي ومنه إلى

(1) المادة 33 من قانون المالية 1990.

(2) المادة 261 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

التهرب الضريبي، إضافة إلى ذلك فإن معرفة المالك الأصلي والمنجز الحقيقي والمستغل الحقيقي من خلال استعمال آلية الضريبة ليس فقط من أجل زيادة العوائد الضريبية، بل لمعرفة القنوات الحقيقية لانسياب السلع والخدمات التي تصب في السوق العقاري ومنه معرفة حركة انتقال الأموال التي تعتبر ضمن المعلومات الرئيسية التي تسمح بالقراءة الصحيحة للوضع الاقتصادي وتدخل الدولة من أجل التنظيم كلما تطلب الأمر ذلك، وأخيرا نجد أن سياسة تخفيض الضرائب تكون عامل جذب للمستثمرين مما يؤدي إلى خلق سوق اقتصادية نشيطة ومنتجة، وهو ما يؤدي إلى زيادة عائدات الدولة.

ومن بين الإصلاحات الأخرى نجد أن المشرع الجزائري قد ضم المداخل الإجارية إلى المداخل الأخرى وأخضعها إلى الضريبة على المداخل الإجمالية، لأن المداخل الإجارية للعقارات لا تختلف عن المداخل الأخرى، ولهذا لا بد من أن تغرم بنفس الطريقة.

فكانت ميزة هذه الفترة اتساع وعاء الضريبة العقارية اتساعا كبيرا مقارنة مع الفترات السابقة، الأمر الذي كان من المفروض أن يؤدي إلى نتائج إيجابية على مستوى خزينة الدولة، خاصة بعد صدور هذه الإصلاحات الجبائية والنية الحسنة لدى الدولة لتنفيذها إلا أنها لم تكن من أولويات تلك المرحلة بالنظر للوضع الأمني الذي عرفته البلاد أثناء فترة التسعينات، لذلك عرفت السنوات الأولى من الإصلاح الجبائي نتيجة ضعف الإدارة وضعف وسائل التنفيذ من حيث القدرة على التحرك في الواقع، إلى عدم تحقيق الأهداف المرجوة.

المبحث الثاني: مفهوم الجباية العقارية

قصد الإمام بمفهوم الجباية العقارية ارتأينا التطرق إلى التعريف بها وبخصائصها في المطلب الأول، ثم نبين أنواعها في المطلب الثاني.

المطلب الأول: تعريف الجباية العقارية وخصائصها

إن التطرق للتعريف بالجباية العقارية يقتضي تعريفها أولاً، ثم دراسة خصائصها ثانياً.

الفرع الأول: تعريف الجباية العقارية

تعرف الجباية عموماً بأنها مبلغ من النقود يلزم الأشخاص بأدائه للسلطات العامة بصفة نهائية دون مقابل معين، وفقاً لقواعد مقررته لكي تتمكن من القيام بالخدمات الملقاة على عاتقها⁽¹⁾.

ويمكن تعريفها أيضاً بأنها فريضة نقدية يدفعها الفرد جبراً إلى الدولة أو إلى الهيئات العامة بصفة نهائية وبدون مقابل كأداة مالية تلجأ إليها الدولة من أجل تحقيق أهدافها على مقتضى أيديولوجياتها⁽²⁾.

أما فيما يتعلق بالجباية العقارية، فهي تمثل مجموعة من الضرائب التي تمس العقار سواء في حالة استقراره عند مالكه أو عند انتقال ملكيته. وعليه يمكن القول إن الجباية العقارية هي الضرائب التي تفرض على الأشخاص بمناسبة قيامهم بمختلف العمليات العقارية، سواء تعلق الأمر بتملك أو إنشاء أو صيانة إلى غير ذلك من الأعمال التي تقع على العقار.

ومن ثم يمكن لنا أن نخلص إلى أن الأشخاص المكلفون بدفع الضريبة العقارية - سواء كانوا

أشخاص طبيعيين أو معنويين - هم الأشخاص الذين يقومون بالعمليات التالية:

(1) محمود رياض عطية، الموجز في المالية العامة، دون مكان الطبع، سنة 1969، ص.145.

(2) سلوم حسين، المالية العامة، القانون المالي والضريبي، الطبعة الأولى، دار الفكر العربي-بيروت، سنة 1990، ص.65.

- عند بيع وشراء العقارات:

يخضع القائمون بهذه العملية إلى ضريبة فائض القيمة التي تترتب عن عملية البيع وتخص البائع، كما أن عملية بيع وشراء العقارات تخضع لضريبة حقوق التسجيل والحفظ، وبالنسبة للبيوع والمزايدات والتنازل وإعادة البيوع للعقار الشائع وكذلك جميع العقود المدنية أو القضائية الأخرى التي تتضمن نقل ملكية العقارات أو حق الانتفاع بها لقاء عوض، فإن الرسوم تصفى على أساس تحديد الثمن المعبر عنه مع إضافة كل الأعباء النقدية وكذلك جميع التعويضات المشروطة لصالح البائع، وعندما يشمل نقل الملكية في آن واحد العقارات بطبيعتها والعقارات بالتخصيص فإنه يجب أن تكون العقارات بالتخصيص موضوع ثمن خاص معين ومفصل⁽¹⁾.

- عند إنشاء وتملك العقار:

تخضع عملية إنشاء وتملك العقار سواء بعوض أو بدون عوض للرسم العقاري ورسم التطهير.

- تقديم حصص لإنشاء الشركات:

يتقدم الشريك لإنشاء الشركة بحصة عينية تتمثل في العقار، وفي هذه الحالة يجب تسجيل العقد الذي يتم فيه تحديد المالك الأصلي للعقار الذي قدمه في حصته، ويخضع هذا العقد إلى حقوق التسجيل.

الفرع الثاني: خصائص الجباية العقارية

تتميز الضريبة العقارية بالخصائص الآتية:

أولاً: الضريبة العقارية ضريبة مباشرة:

اختلف الفقه في تحديد معيار موحد للفصل بين الضريبة المباشرة والضريبة غير المباشرة على

النحو الآتي:

⁽¹⁾ ساوس خيرة، جباية التسجيل، المديرية الجهوية للضرائب-بشار، سنة 2002، ص.15.

1-المعيار القانوني:

وتكون بمقتضاه الضريبة مباشرة إذا استندت إلى جداول اسمية يبين فيها اسم المكلف، المادة الخاضعة للضريبة، مبلغ الضريبة وتاريخ استحقاقها⁽¹⁾، عكس الضرائب غير المباشرة التي تحصل بمناسبة حدوث وقائع أو تصرفات قانونية معينة؛ ووفق هذا المعيار فإن الضريبة العقارية ضريبة مباشرة، لأن إدارة الضرائب تقوم بإعداد تكليف اسمي مباشر للمالك أو المنتفع المسجل لديها في جداول خاصة.

2- المعيار الاقتصادي:

ووفق هذا المعيار تعد الضريبة مباشرة إذا كان المكلف اقتصاديا بدفع الضريبة هو نفسه المكلف قانونا، بينما إذا نقل المكلف القانوني عبء الضريبة المفروضة عليه وحملها لشخص آخر بحيث يصبح هذا الأخير هو المكلف اقتصاديا بدفعها، فتكون الضريبة في هذه الحالة ضريبة غير مباشرة⁽²⁾. وتبعاً لهذا المعيار فإن الضريبة العقارية هي ضريبة مباشرة لأن المكلف القانوني هو نفسه المكلف الاقتصادي ولا يمكن له أن يحمل غيره عبء دفع هذه الضريبة.

3- معيار طبيعة المادة الضريبية:

فالضريبة المباشرة تفرض على مادة ضريبية تمتاز بالثبات والاستقرار، أما الضرائب غير المباشرة فهي التي تفرض على وقائع وتصرفات متقطعة وعرضية⁽³⁾، ووفق هذا المعيار تعتبر الضريبة العقارية ضريبة مباشرة.

(1) محمد عباس محرزي، اقتصاديات الجباية والضرائب، الطبعة الأولى، دار هومة، 16 الجزائر، 2004، ص.63.

(2) محمد عباس محرزي، المرجع السابق، ص.64.

(3) بلوفي حكيم، المرجع السابق، ص.35.

ثانيا: الضريبة العقارية ضريبة عينية:

الضريبة الشخصية هي الضريبة التي تأخذ بعين الاعتبار عند فرضها ظروف المكلف الشخصية والمالية، وهذا يؤدي إلى تكييف العبء الجبائي مع المقدرة التكليفية لكل مكلف؛ أما الضريبة العينية فهي التي تفرض دون مراعاة ظروف المكلف الشخصية والمالية⁽¹⁾.

والأصل أن الضريبة العقارية هي ضريبة عينية لارتكازها في كيفية فرضها على وعاء الضريبة في حد ذاته (العقار)، لكننا نجد أن التشريعات الضريبية لا تعمل بهذه القاعدة على إطلاقها، إنما تعتمد أيضا على كيفية فرضها الضريبة العقارية على حالة المكلف وظروفه الشخصية⁽²⁾. كإعفاء المشرع الجزائري مالك العقار المبنى الحديث العهد بالبناء من دفع الرسوم العقارية عن البنائات الجديدة إعفاء مؤقتا اعتبارا لحالة المكلف المالية التي تكون قد أزهقتته بسبب المصاريف التي تحملها المكلف بالضريبة في البناء.

ثالثا: الضريبة العقارية ضريبة نوعية:

كونها تتعدد بتعدد مصادر الدخل، فتشمل الضريبة على الدخل الإجمالي بعض المداخل العقارية، ويشمل الرسم العقاري الدخل الإيجاري المقدر الذي قد يكون دخل عقار مبنى أو دخل عقار غير مبنى، ولا تشمل الدخل الإجمالي للفرد.

رابعا: الضريبة العقارية ضريبة سنوية:

فهي تفرض على الدخل السنوي كأصل، لكن استثناء نجد بعض الرسوم العقارية تستثنى من هذه القاعدة كرسوم التسجيل التي تترتب على نقل العقارات، والضريبة على فائض القيمة التي تفرض بمناسبة التنازلات بمقابل عن العقارات⁽³⁾.

(1) المرجع نفسه ، ص.36.

(2) برحماني محفوظ، المرجع السابق، ص.70.

(3) برحماني محفوظ، المرجع السابق، ص-ص.74 و76.

المطلب الثاني: أنواع الجباية العقارية

تشمل الجباية العقارية أنواعا مختلفة من الضرائب نتناولها فيما يلي من فروع.

الفرع الأول: الرسم العقاري

هو ضريبة مباشرة تؤسس على مواد تتميز بالثبات، يدفعه الخاضع للضريبة مباشرة لإدارة الضرائب مرة واحدة في السنة، لتمويل ميزانية البلديات، ويطبق هذا الرسم على الملكيات المبنية وغير المبنية.

وقد اصطلح المشرع الجزائري على الضرائب المفروضة على الملكيات المبنية وغير المبنية تسمية الرسوم العقارية. وهي تسمية مجانية للصواب في واقع الأمر، فهي ضريبة وليست رسما، بالنظر إلى انتفاء الخدمة الخاصة التي يستفيد منها المكلف بها دون غيره من الأشخاص⁽¹⁾، فضلا عن أن المشرع الجزائري قد استعمل مصطلح الضريبة في أكثر من موضع، ضمن النصوص القانونية المنظمة للرسم العقاري على الملكيات المبنية وغير المبنية.

كما نظم المشرع الضريبة على تأجير الملكية العقارية المبنية وغير المبنية بالمواد 42 إلى 44 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

تبعاً لذلك نتطرق في هذا الفرع إلى الضريبة على الملكيات المبنية أولاً، ثم نتطرق إلى الضريبة على الملكيات غير المبنية ثانياً، وأخيراً نتطرق إلى الضريبة على تأجير الملكية العقارية.

⁽¹⁾ زكرياء شلش، الضرائب والرسوم على العقارات المبنية، الطبعة الأولى، مطبعة ياسو، الاسكندرية-مصر، 1999، ص.09. وأنظر كذلك برحماني محفوظ، المرجع السابق، ص.110.

أولا: الضريبة على العقارات المبنية

أخضع المشرع الجزائري من خلال نص المادة 248 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للملكيات المبنية الموجودة على التراب الوطني للضريبة، كما أورد حالات يعينها أخضعها للضريبة بصريح نص المادة 249 من نفس القانون، حسما لأي خلاف قد يثور حول مدى خضوعها للضريبة.

بيد أنه استثنى بعض العقارات المبنية من الخضوع للضريبة لأسباب قدر أن اعتبارات العدالة والمنطق تقتضي إعفاءها من الضريبة إما بصورة دائمة أو مؤقتة.

وقد حرص المشرع أن يُبين لإدارة الضرائب كيفية تحديد مقدار الضريبة على العقارات المبنية، صونا لحقوق المؤلف وحماية له من أي تعسف محتمل.

وعليه سنسعى إلى استجلاء مفهوم العقار المبنى الخاضع للضريبة أولا، ثم نبين العقارات المبنية المعفاة من الضريبة العقارية ثانيا، على أن نتطرق ثالثا إلى تحديد مقدار الضريبة المستحقة على العقارات المبنية، وأخيرا نتطرق إلى الرسوم العقارية الملحقة بالملكيات المبنية.

1/- مفهوم العقار المبنى

لم يورد المشرع الجزائري تعريفا للعقار المبنى ضمن النصوص القانونية المنظمة للضريبة على العقارات المبنية، مما يحتم علينا البحث في المنظومة التشريعية عن تعريفات متقاربة من أجل تحديد المعنى الذي قصده المشرع بالعقار المبنى.

أ/- العقارات المبنية

عرف المشرع الجزائري العقار بالمادة 683 من القانون المدني⁽¹⁾ بأنه "كل شيء مستقر بجزئه وثابت فيه ولا يمكن نقله منه دون تلف فهو عقار، وكل ما عدا من ذلك من شيء فهو منقول" غير أن هذا المعنى

⁽¹⁾ الأمر 58-75 المؤرخ في 29/09/1975 المتضمن القانون المدني الجزائري، ج ر للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية رقم 78 المؤرخة في 30/09/1975 المعدل والمتمم بالقانون رقم 88-14 المؤرخ في 03/05/1988 ج ر رقم 18 المؤرخة في 04/05/1988، وبالقانون رقم 05-10 المؤرخ في 20/06/2005 ج ر رقم 44 المؤرخة في 26/06/2005، وبالقانون رقم 07-05 المؤرخ في 13/05/2007 ج ر رقم 31 المؤرخة في 13/05/2007.

ينصرف ليشمل جميع العقارات المبنية وغير المبنية، والمشرع الجزائري لم يكتف بمجرد أن يكون المال عقارا حتى يخضع للضريبة، بل اشترط أن يكون هذا العقار مبنيا، مما يقتضي البحث في معنى البناء من ناحية وفي مدى خضوع العقار بالتخصيص من ناحية أخرى.

بالرجوع إلى نص المادة 02 من القانون رقم 08-15 المؤرخ في 20/07/2008 يُحدد قواعد مطابقة البناءات وإتمام إنجازها⁽¹⁾، نجد أن المشرع الجزائري قد عرف البناء على أنه "كل بناءة أو منشأة يوجه استعمالها للسكن أو التجهيز أو النشاط التجاري أو الإنتاج الصناعي والتقليدي أو الإنتاج الفلاحي أو الخدمات، تدخل البناءات والمنشآت والتجهيزات العمومية في إطار تعريف هذه المادة"، والمتمعن في هذا التعريف يلحظ أن المشرع الجزائري قد عرف البناء من خلال تعداد استعمالاته ولم يعرفه بعناه الفني.

وبالرجوع إلى الفقه، نجد أن البعض قد عرفه بأنه "كل عمل أقامته يد الإنسان، ثابت في حيزه من الأرض، متصلا بها اتصال قرار، عن طريق الربط، ربطا غير قابل للفك دون تعيب، بين مجموعة من المواد، أيا كان نوعها، جرت العادة على استعمالها في مثل هذا العمل، طبقا لمقتضيات الزمان والمكان"⁽²⁾، كما عرف بأنه "كل إنشاء يقيمه الإنسان متصلا بالأرض اتصالا قرارا، ويعتبر عقارا بطبيعته، فلا يكفي أن يكون عقارا بالتخصيص كالمصاعد إذ تعتبر من الأشياء، ولا عبرة بطبيعة المواد التي استعملت في التشييد أو نوعها، ولا بالغرض من تشييد البناء"⁽³⁾.

انطلاقا مما سبق، يمكن القول أن العقارات المبنية الخاضعة للضريبة، هي تلك المنشآت الثابتة والمتصلة بالأرض، والتي لا يمكن نقلها دون تلف، ولا أهمية لمادة بنائها في شأن خضوعها للضريبة من

⁽¹⁾ القانون رقم 08-15 المؤرخ في 20/07/2008 يُحدد قواعد مطابقة البناءات وإتمام إنجازها، ج للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية رقم 44 المؤرخة في 03/08/2008.

⁽²⁾ عبد الرزاق حسين ياسين، المسؤولية الخاصة بالمهندس المعماري ومقاوم البناء، شروطها، نطاق تطبيقها، والضمانات المستحدثة فيها، دراسة مقارنة في القانون المدني، الطبعة الأولى، دار المعارف-مصر، 1987، ص.31، وأنظر أيضا سمير عبد السميع الأودن، المسؤولية الجنائية في البناء والهدم للقائمين بالتشييد، مكتبة الإشعاع-الإسكندرية، 2000، ص.08.

⁽³⁾ أنور طلبية، المطول في شرح القانون المدني، الجزء الرابع، الطبعة الأولى، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2004، ص.08، وأنظر أيضا خالد عبد الفتاح، التعليق على قانون المباني، دار الكتب القانونية، مصر، 2007، ص.35.

عدمه، فيستوي أن تكون مبنية من الحجر أو الخشب أو الخرسانة أو الزجاج أو غيرها من مواد البناء، كما لا يهم الغرض الذي أقيمت لأجله، إن كان للسكن كالمنازل أو لتخزين البضائع كالمخازن أو لمزاولة نشاط صناعي أو تجاري كالمتاجر والمصانع أو غير ذلك، فمناطق استحقات الضريبة على العقارات المبنية هو أن تكون هذه العقارات مستخدمة في غرض معين⁽¹⁾.

ومتى أصبحت المنشآت لا تؤدي غرض معين، كالمبني المصحح بكونها غير صحية أو تلك الموشكة على الانهيار، فحينئذ ترفع عنها الضريبة حسب الفقرة الأولى من نص المادة 252 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على النحو الذي سيتم بيانه لاحقاً.

أما فيما يتعلق بالعقار بالتخصيص وهو المنقول الذي يضعه صاحبه في عقار يملكه رسداً على خدمة هذا العقار أو استغلاله، فهو وإن كان في نظر القانون المدني يأخذ حكم العقار الذي رصد لخدمته أو استغلاله⁽²⁾، إلا أنه فيما يخص خضوعه للضريبة على العقارات المبنية فهو أمر مستبعد، لأن المشرع كان صريحاً من خلال المادتين 248 و249 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، في أن ما يخضع للضريبة وهو العقار المبنى وهما صفتان لازمتان لا يتوفران في المنقول الذي رصد لخدمة العقار، وأن المشرع حين أراد أن يتوسع في مفهوم العقار المبنى أورد الحالات التي تأخذ هذا الحكم، وليس كمن بينها العقار بالتخصيص.

إن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة في مادته 249 التي أقرت صراحة خضوع العقارات المبنية إلى الرسم العقاري دون أن يتدخل المشرع في مسألة تعريفها، حيث اقتصر فقط بالتعبير عنها بمصطلح "المنشأة"⁽³⁾، علماً أن مسألة تحديد المفاهيم هي ليست مسألة تشريعية بقدر ما هي فقهية، وعليه جرى الفقه على تعريف المنشأة على أنها كل ما يندمج مع الأرض اندماجاً قاراً، سواء كانت فوق

(1) ناجي محمد سعد، شرح قوانين الضريبة على العقارات المبنية (ضريبة العوائد)، الطبعة الأولى، المركز القومي للإصدارات القومية، القاهرة-مصر، 2005، ص.19-20، وأنظر أيضاً محفوظ بن رحمان، المرجع السابق، ص.112.

(2) أنظر الفقرة الثانية من نص المادة 683 من ق.م.ج.

(3) بن رحمان محفوظ، المرجع السابق، ص.111.

سطح الأرض أو في باطنها، بغض النظر عن استعمالاتها للسكن، التجارة، الصناعة، السياحة، ومن خلال النص المذكور أعلاه فإنه لا يهم أن تكون العقارات المبنية الخاضعة للرسم العقاري مقامة على سبيل الدوام أو التأقيت في الأرض، ولا يهم أيضا أن يكون المنتفعون بها ملاك أو منتفعين فقط، سواء كان الانتفاع بأجر أو بدون أجر، فصفة التعميم التي وردت في هذا النص يقصد بها المشرع كافة صور العقارات المبنية، كما لا يؤخذ بعين الاعتبار في فرض الرسم على العقارات المبنية المواد التي شيد بها العقار بالإسمنت المسلح، العادي، الحديد، الخشب الصلب أو اللين، فالعبرة في ذلك أن ينطبق على المنشأة وصف العقار المحدد في نص المادة 683 من القانون المدني الجزائري التي تنص على أن العقار هو كل شيء يشغل حيزا ثابتا لا يمكن نقله من مكان إلى مكان آخر.

تجدر الإشارة أن العقارات المبنية في التشريع الجزائري سيما قانون التهيئة والتعمير رقم 90-29 المعدل والمتمم، وقانون التوجيه العقاري رقم 90-25 المعدل والمتمم والقوانين الأخرى، لا تخرج عن الأوصاف التالية:

1/- العقارات المبنية المخصصة للاستعمال السكني،

2/- العقارات المبنية المخصصة للاستعمال المهني،

3/- العقارات المبنية المخصصة للاستعمال التجاري.

هذا ما قصده المشرع صراحة في نص المادة 249 قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة عند

إشارته للعقارات المبنية المشمولة بالضريبة وهي:

- المنشآت المخصصة لإيواء الأشخاص والمواد أو لتخزين المنتجات؛

- المنشآت التجارية الكائنة في محيط المطارات الجوية والموانئ ومحطات السكك الحديدية

ومحطات الطرقات بما فيها ملحقاتها المتكونة من المستودعات وورشات الصيانة⁽¹⁾.

وعلى هذا الأساس فإن الرسم العقاري على العقارات المبنية يتميز بمجموعة من الخصائص وذلك

على التالي:

⁽¹⁾ بن رحمانى محفوظ، المرجع السابق، ص.112.

1- الرسم على العقارات المبنية ضريبة مباشرة نوعية:

على اعتبار أن من خصائص العقار صفة الثبات والاستقرار، فإن الرسم العقاري الذي يفرض على العقارات المبنية يتميز بنفس الخاصية، كونه يعد نوع من أنواع الضرائب المباشرة التي لا تفرض على ملكية العقارات في حد ذاتها، وإنما تفرض على الدخل الناتج عن تلك العقارات، وهو دخل يتميز بالثبات والاستقرار⁽¹⁾، ولقد أقر المشرع الجزائري صراحة في نص المواد 248 و249 من قانون الضرائب المباشرة الرسوم المماثلة على أن الرسم العقاري يفرض سنويا على كل الملكيات الموجودة في إقليم الدولة الجزائرية، باستثناء تلك التي تعفيها من ذلك بعض القوانين أو المعاهدات الدولية، بحكم خاصيتها أو طبيعتها⁽²⁾.

كما أن الرسم المفروض على العقارات المبنية أو ضريبة المباني⁽³⁾ هو نوعي، يُفرض على نوع معين ومحدد من الدخل الناتج عن ملكية العقارات المبنية، أي كانت مادة بنائها والغرض الذي تستخدم فيه، مقامة فوق الأرض أو تحتها أو على الماء، مشغولة بعوض أو بدون عوض⁽⁴⁾.

2- الرسم على العقارات المبنية يفرض على الدخل المقدر:

القاعدة المتعارف عليها في مجال التصريح أن كل مالك أو منتفع بعقار أن يقدم إلى الجهة المختصة سواء كانت مفتشية الضرائب أو المديرية حسب التنظيم المعمول به في دائرة الاختصاص، إقرارا كتابيا يتضمن كل البيانات المتعلقة بالعقار، وهذا من أجل تحديد الدخل المقدر المحتسب بناء على القيمة الإيجارية للعقار، والتي على أساسها يقدر الرسم الضريبي الحاصل من القيمة الإيجارية الجبائية، التي تحدد عن طريق قوانين المالية، ومن هنا يتضح أن الدخل المقدر هو مفترض وليس دخلا حقيقيا أوفعليا⁽⁵⁾، وهذا ما قصده المشرع الجزائري في المادة 18 الفقرة الأولى من القانون رقم 01-21 المؤرخ في

(1) محمد يسعد كريمة، الضريبة على العقارات المبنية، مذكرة ماجستير، كلية الحقوق-جامعة البليدة، سنة 2011، ص.79.

(2) بن رحمان محفوظ، المرجع السابق، ص.111.

(3) حامد عبد المجيد دراز، الضرائب العقارية والتنمية الاقتصادية، الطبعة الثانية، مؤسسة شباب الجامعة-مصر، سنة 1989، ص.110.

(4) عطية عبد الواحد، الضرائب على الإيرادات العقارية، دار النهضة العربية، 1990، ص.10.

(5) المرجع نفسه، ص.11.

2001/12/22 المتضمن قانون المالية لسنة 2002 قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم بالقانون 10-13 المؤرخ في 2010/12/29 المتضمن قانون المالية لسنة 2011 بنصه " تراقب الإدارة الجبائية التصريحات والأعمال المستعملة لتحديد ضريبة أو حق أو رسم أو أتاوى".

فالحكمة التي دفعت بالمشروع الجزائري إلى جعل الضريبة المفروضة على العقارات المبنية تُفرض على الدخل المقدر هي كون هذا الأخير أنه لا يتغير بسرعة.

3- الرسم على العقارات المبنية تفرض على الدخل الصافي:

إن من خصائص الرسم العقاري المفروض على العقارات المبنية، أن المشروع يفرضه على الدخل مهما كانت صفته ونوعيته، سواء كان نقداً أو منفعة⁽¹⁾، بحيث يفرض على الإيراد الفعلي الذي يحققه المالك أو المنتفع، سواء كان إيرادا في شكل نقود كحالة الإيجار، العارية بمقابل، أو التنازل بمقابل. أما الحالة التي يكون فيها الإيراد عبارة عن منفعة للمالك، كحالة العقار المخصص للسكن، فالرسم العقاري يفرض على حق السكن، أخذاً بعين الاعتبار ما يمكن أن يتكبد المالك أو المنتفع من مصاريف الصيانة، المحافظة على العقار وباقي التكاليف الأخرى، وبالتالي فهو يفرض بطريقة جزافية تقترب من الدخل الصافي المحصل عليه على أساس الدخل المقدر بموجب قوانين المالية⁽²⁾.

4- الرسم على العقارات المبنية هي ضريبة عينية:

إن الحديث عن العقار والحقوق المرتبطة به، يجزنا للحديث أيضا عن الحقوق العينية، وعليه يمكننا اعتبار الرسم المفروض على العقارات المبنية هو ضريبة عينية تهتم بالعقار من جهة، وتهمل الظروف الشخصية لمالكه أو المنتفع به من جهة أخرى، ولا تقرر أي إعفاءات تراعي الظروف الاجتماعية لهما إلا ما قرره النصوص القانونية والمعاهدات الدولية، فقيمة الرسم الذي قرره المشروع هو قيمة نسبية مرتبطة بالنسبة المئوية الثابتة من القيمة الإيجارية للعقار، غير أنه في مقابل ذلك أقر المشروع الجزائري مجموعة من الإعفاءات عن العقارات المبنية، وهذا إما بحكم طبيعتها أو بالنظر إلى العائدات

(1) بن رحمان محفوظ، المرجع السابق، ص.72.

(2) عطية عبد الواحد، الضرائب على الإيرادات العقارية، المرجع السابق، ص.13.

الصافية الناتجة عن قيمتها الإيجارية السنوية، الأمر الذي يمكن اعتباره خروجاً عن الصفة أو خاصية العينية في الرسم المفروض على العقارات المبنية⁽¹⁾.

5- الرسم على العقارات المبنية ضريبة سنوية:

بالرجوع إلى نص المواد 248 إلى 261 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، يتضح أن المشرع الجزائري قد أقر صراحة على أن الرسم المفروض على العقارات المبنية هو ضريبة سنوية بنصه "يؤسس رسم عقاري سنوي على الملكيات المبنية"، علماً أن حساب السنة يكون وفقاً للسنة المالية التي تبدأ من 01 جانفي إلى 31 ديسمبر من نفس السنة، هذا بما يتماشى ومبدأ الشروع في تنفيذ ميزانية الدولة أو صرف الميزانية⁽²⁾، غير أن تطبيق مبدأ السنوية لا يطبق على إطلاقه لأنه يمكن للمشرع الجزائري النص في بعض الحالات على تحصيل إيرادات الرسوم على العقارات المبنية في شكل أقساط، والحكمة من وراء ذلك هو تخفيف العبء على المكلفين في دفع الضريبة ومراعاة ظروفهم المالية⁽³⁾.

ب/- ما يعد في حكم العقارات المبنية

لم يقصر المشرع الجزائري فرض الضريبة على العقارات المبنية حقيقة فقط، بل توسع في مداها إلى فرضها على أموال ليست بطبيعتها من العقارات المبنية، ولكن اعتبرها في حكم العقارات في شأن خضوعها للضريبة، بما نص عليه في الفقرتين الثالثة والرابعة من نص المادة 249 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على حالتين تستحق فيهما الضريبة على الأرض الفضاء تأخذ حكم الضريبة على العقارات المبنية هما:

- القطع الأرضية التي تشكل ملحقا للملكيات المبنية كالحدايق والفناءات...إلخ، بحيث لا يمكن الاستغناء عنها، فتأخذ نفس حكم المبنى في خضوعها للضريبة،

(1) المرجع نفسه، ص.12.

(2) بن رحمان محفوظ، المرجع السابق، ص.76.

(3) محمد الصغير بعلي ويسري أبو العلي، المالية العامة، دارالعلوم والنشر والتوزيع، الجزائر، ص.64.

- الأراضي غير المزروعة والمستخدمة لاستعمال تجاري أو صناعي، كالورشات وأمامكن إيداع البضائع، وغيرها من الأماكن من نفس النوع، سواء كان يشغلها المالك أو غيرهم مجاناً أو بمقابل، فالمهم أن لا تكون مزروعة، لأن الأراضي المزروعة أو الأراضي الفلاحية تخضع للضريبة على الملكيات غير المبنية كما سيأتي بيانه لاحقاً.

رجوعاً إلى نص المادة 249 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، نجد أن المشرع الجزائري وسع من تطبيق الرسم العقاري على العقارات المبنية وطبق عليه حكم رسم المباني على النحو التالي:

- أراضي الفضاء المستغلة أو غير المستعملة سواء كانت ملحقة بالمباني أو مستقلة عنها: يلاحظ أن المشرع الجزائري ألحقها بالعقارات المبنية وطبق عليها الرسم العقاري، والحكمة من ذلك هو ضمان عدم التعدي عليها أو تركها فضاء حتى لا يرتفع ثمنها⁽¹⁾، وبالتالي تصبح محلاً للمضاربة العقارية، علماً أنه يخرج على هذا النوع والمذكور أعلاه الأراضي المزروعة أو المخصصة للفلاحة التي ما زالت تحافظ على طابعها الفلاحي، باعتبار أن هذا النوع من الأراضي له وظيفة اجتماعية اقتصادية بغض النظر عن النظام الذي تخضع له، سواء كان في شكل مستثمرات فلاحية عامة كانت أو خاصة أو مسيرة ذاتياً⁽²⁾.

- التركيبات المقامة على الأسطح أو واجهات العقارات المؤجرة أو التركيب مقابل النفع أو الأجر: هذا ما عبر عنه المشرع الجزائري بأراضي الفضاء، الذي جاء في عموم النص "المستعملة"، دون إشارة منه لصفة الاستعمال أو طريقته، مما يدل أن الاستعمال المقصود في نص المادة 249 الفقرة 04 هو الاستعمال الظاهر من أجل الصناعة، التجارة أو تخصيصها لأماكن تخزين للبضائع أو للتوقف

(1) عطية عبد الواحد، الضرائب على الإيرادات العقارية، المرجع السابق، ص.17.

(2) عجة الجيلالي، أزمة العقار الفلاحي ومقترحات تسويتها، دار الخلدونية-الجزائر، سنة 2005، ص.264.

وغيرها ، بشرط أن لا تكون هذه الفضاءات مخصصة للزراعة، لأن في هذه الحالة تخضع لنظام ضريبي خاص بها⁽¹⁾.

- حكم خضوع العقارات بالتخصيص إلى الرسم العقاري:

إن المشرع الجزائري في حديثه عن الرسوم العقارية في نص المادة 249 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وضع مصطلح "المنشأة" دون الإشارة في ذات النص لمصطلح "العقار"، وإن كان يفهم من فحوى النص العقارات المبنية التي تشغل حيزا ثابتا، غير أنه من الناحية العملية في كثير من الأحيان، يفرض رسوم عقارية على منشآت تنتقل دون أن تتهدم أو تقتلع مثل الأكشاك، ويلاحظ أن العقارات بالتخصيص بحكم طبيعتها كالأبواب والمصاعد وغيرها، لا يمكن أن تخضع إلى الرسم العقاري المطبق على العقارات المبنية، لأنه في مثل هذه الحالات تعد ملحقة بالعقار وليست مستقلة عنه، على عكس التشريع المصري الذي أكد بموجب قرار وزير الخزانة رقم 24 لسنة 1968 في مادته الرابعة على إخضاع العقارات المبنية للضريبة كالأكشاك الخشبية المقامة على الأرض أيا كان الغرض منها، سواء كانت معدة لتوزيع الصحف، الجرائد، المطبوعات أو لبيع السجائر بصرف النظر عن ضرورة توافر شرط ثباتها والتصاقها بالأرض⁽²⁾.

2/- الملكيات المبنية المعفاة من الرسم العقاري

تقتضي متطلبات العدالة ألا تخضع كافة العقارات المبنية للضريبة، بل يتعين التمييز بينها تبعا لاختلاف المراكز الضريبية لملاكها أو المنتفعين به من جهة، ومراعاة الواقع الذي آل إليه العقار من جهة أخرى، بحيث يمكن رفع الضريبة عليه إذا طرأ ما يستوجب ذلك.

ولقد أقرت جل التشريعات العالمية بما فيها المشرع الجزائري، إعفاءات من الرسم العقاري على بعض العقارات المبنية، منها ما هو دائم ومنها ما هو خاص لأغراض وأهداف معينة، تستخدم فيها تلك العقارات المبنية، ومنها مراعاة لصفة المالك أو تماشيا للأعراف الدولية.

(1) محمد يسعد كريمة، المرجع السابق، ص.82.

(2) عطية عبد الواحد، الضرائب على الإيرادات العقارية ، المرجع السابق، ص.18.

بناء على ذلك حدد المشرع الجزائري الملكيات المبنية التي تعفى من الضريبة العقارية بموجب المواد من 250 إلى 253 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، إذ أن هذه الملكيات المبنية معفاة من الرسم العقاري إما إعفاء دائما أو إعفاء مؤقتا.

أ- الإعفاءات الدائمة:

وردت الإعفاءات الدائمة من الضريبة على العقارات المبنية ضمن نصي المادتين 250 و251 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، ويمكن تصنيف هذه الإعفاءات كمايلي:

1- إعفاءات ترجع لطبيعة الملكية المبنية:

أعفى المشرع الجزائري العقارات التابعة للدولة، الولايات، البلديات، المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري من الضريبة العقارية على الملكيات المبنية، شرط أن تكون مخصصة لمرفق عام أو ذي منفعة عامة وألا تدر دخلا، وينسجم هذا الإعفاء في واقع الأمر مع المبدأ العام الذي يقضي بعدم سريان الضرائب على ممتلكات الدولة المخصصة للمنفعة العامة وغير المدرة للريح⁽¹⁾، كما يُعفى العقار المبنى من الرسم العقاري إذا كان تابعا للأموال الوقفية وقفا عاما بحسب منفعة البناء على جهات خيرية على وجه التأييد.

الملاحظ على المشرع الجزائري أنه حذا في ذلك حذو باقي التشريعات العربية في هذا الإعفاء، ما دام أن هذه الأملاك العقارية مخصصة لصالح النفع العام.

2- إعفاءات خاصة باستخدام العقار المبنى:

إن العقارات المبنية ذات الصبغة الخيرية والاجتماعية، وتلك أيضا المخصصة لأغراض علمية، ثقافية أو رياضية، تشترك كلها في تأديتها لدور اجتماعي نبيل، دون أن تتقاضى أجرا عما تقدمه من خدمات، ومن أجل ذلك يقتضي مبدأ العدالة الضريبية إعفاءها من الضريبة، تمشينا للدور الذي تؤديه، لأجل تحقيق الأهداف المخصصة لها.

⁽¹⁾ عبد المولى محمد مرسي، الوجيز في قانون الضرائب العقارية على المباني، الطبعة الأولى، مكتبة شادي، القاهرة، سنة 2009، ص.133.

كما قرر المشرع إعفاء الأبنية المخصصة لإقامة الشعائر الدينية من الضريبة، ويشمل ذلك المساجد والمدارس القرآنية وحتى الكنائس في حالة وجودها، لأن المشرع الجزائري لم يحدد نوعا معينا من الأبنية المخصصة للقيام بالشعائر الدينية، إذ جاءت العبارة التي استعملها المشرع في الفقرة الأولى من المادة 251 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المتعلقة بإعفاء هذا النوع من الأبنية من الضريبة مطلقة دون تحديد، وبالتالي فكل بناء يخصص لأداء الشعائر الدينية يكون معفيا من الرسم العقاري على الملكيات المبنية، وكأن المشرع بهذا المسلك يفصح عن السمة الأساسية التي تميز دين الإسلام، وهي أنه يقر ويحترم كافة الأديان السماوية، ويبرز الإعفاء المقرر في هذه الحالة حرص المشرع الجزائري على تكريس حرية المعتقد والحق في ممارسة الشعائر الدينية، فضلا عن أن الأبنية المخصصة لذلك، إنما تنهض برسالة دينية تستهدف تعليم الدين الصحيح ونشر الفضيلة والخلق الصالح، وكلها مقومات ضرورية لوجود أي مجتمع صالح⁽¹⁾.

3- إعفاءات خاصة بالعرف الدولي

مجازة لمقتضيات العرف الدولي وتماشيا مع قواعد المجاملات الدولية، قرر المشرع الجزائري إعفاء العقارات المبنية التابعة للدول الأجنبية والمخصصة للإقامة الرسمية لبعثاتهم الدبلوماسية والقنصلية المعتمدة في الجزائر من الضريبة العقارية بشرط المعاملة بالمثل، بمعنى أن تكون العقارات التابعة للبعثة الدبلوماسية والقنصلية الجزائرية في الدولة الأجنبية معفاة من الضرائب، سواء بموجب نصوص قانونية صريحة كما هو الحال في التشريع الجزائري، أو أن يخلو النظام القانوني للدولة الأجنبية أصلا من نصوص قانونية تفرض الضريبة العقارية، كما يشمل هذا الإعفاء أيضا العقارات المبنية التابعة لممثلات المنظمات الدولية المعتمدة في الجزائر.

إن المشرع الجزائري من خلال الفقرة 04 من المادة 251 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، التي تضمنت هذا الإعفاء، لم يكن واضحا في الدلالة عما قصده بالعقارات المبنية التابعة للبعثات الدبلوماسية والقنصلية وممثلات المنظمات الدولية، لأنه إن كان مفهوما أن يشمل هذا الإعفاء

⁽¹⁾ عطية عبد الواحد، شرح أحكام قانون الضريبة على العقارات المبنية الجديد، الطبعة الأولى، دار النهضة العربية، القاهرة- مصر، 2009، ص. 37 ومايليها.

العقارات المبنية المملوكة لتلك الهيئات الأجنبية الرسمية، فهل يستغرق أيضا العقارات المبنية التي تستأجرها.

في الحقيقة يمكن القول أنه ولما كان م الثابت قانونا أن المالك هو من يتحمل عبء الضريبة العقارية على الملكيات المبنية، فإن الإعفاء الذي تضمنته الفقرة 04 من المادة 251 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، لا يمتد ليشمل العقارات التي تستأجرها البعثات الدبلوماسية والقنصلية وممثلات المنظمات الدولية والإقليمية، على أساس أن المكلف بالضريبة في هذه الحالة هو المؤجر مالك العقار المبنى، وما يؤكد هذا الطرح أن اتفاقيتي فيينا للعلاقات الدبلوماسية لسنة 1961 والقنصلية لسنة 1963، قد تضمنتا النص على إعفاء البعثة القنصلية من كافة الضرائب والرسوم المفروضة نظير خدمات خاصة، بشرط أن يكون عبء الضريبة والرسم واقعا على عاتق البعثة لا على طرف آخر.

4- إعفاءات خاصة بتدعيم قطاع الفلاحة

يُعد قطاع الفلاحة من القطاعات المهمة التي تسهم في تحقيق وإرساء التنمية المستدامة، إذ يحظى بعناية فائقة من الدولة، وفي هذا السياق نجد أن المشرع الجزائري قد أعفى المباني والمنشآت المخصصة للفلاحة، وكذا كل ما يدخل ضمن تجهيزات المستثمرات الفلاحية من الضريبة على العقارات المبنية، مثل الحظائر المخصصة للحيوانات، المستودعات المعدة للوازم المستثمرة الفلاحية وكذا المخازن والمطامر لمنتجات زراعية، وغيرها من المنشآت المهيأة لأغراض فلاحية، وهذا دعما لقطاع الفلاحة وتحفيزا للفلاحين على مواصلة نشاطهم وتكثيفه.

ب/- الإعفاءات المؤقتة:

سبق وأن تطرقنا إلى أن من خصائص الرسم المفروض على العقارات المبنية أنه ضريبة عينية تُعنى بالقيمة التجارية للعقار بقدر ما تُعنى بالشخص المالك أو المنتفع، غير أنه ورغم هذه الخاصية فإن المشرع الجزائري خرج عن القاعدة وأقر بعض الإعفاءات من الرسوم المفروضة على الملكيات العقارية المبنية، وهي إعفاءات مؤقتة وليست دائمة يراعى فيها الظروف الشخصية والمعيشية للملاك، وقد نص المشرع الجزائري على هذا النوع من الإعفاءات في المادة 252 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة

السابق الذكر، التي عدلت بموجب المادة 05 من قانون المالية التكميلي الصادر بموجب الأمر 01-15 المؤرخ في 23 يوليو 2015، هذه الإعفاءات تشمل ما يلي:

1- العقارات التي تشكل خطرا على مستعملها

أعفى المشرع الجزائري من الرسم العقاري على الملكيات المبنية، العقارات التي تشكل خطرا على مستعملها، والمصرح بأنها غير صحية، أو التي على وشك الانهيار إلى درجة تحول دون الانتفاع منها كلها أو جزء منها، كالبنائيات المتصدعة بسبب الزلازل أو السيول أو بسبب القدم والإهمال في الصيانة، كما ينسحب المثل إلى البنائيات غير الصالحة للسكن التي تفتقد للمرافق الأساسية كالمياه والكهرباء والصرف الصحي...إلخ.

مهما يكن من أمر، فإن مناط الإعفاء هنا هو عدم مكنة الانتفاع بالعقار المبني كله أو جزء منه، فإذا لم يتم الانتفاع به كله أعفي من الضريبة كلية، أما إذا لم يتحقق الانتفاع به إلا في جزء منه، أعفي من الضريبة عن ذلك الجزء فقط، وتظل سارية في شأن الجزء الأخر القابل للانتفاع به⁽¹⁾، وهو ما ينسجم في واقع الأمر مع ما تقرره الفقرة 03 من المادة 252 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، بأنه في حالة الشغل الجزئي للأموال العقارية قيد الانجاز، تستحق الضريبة على المساحة المنجزة، القابلة للانتفاع بها.

2- البنائيات المستعملة لنشاطات الشباب المستثمر

تعفى من الضريبة العقارية على الملكيات المبنية، وفقا للفقرة 04 من المادة 252 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، البنائيات وإضافة البنائيات المستعملة في النشاطات التي يمارسها الشباب ذوو المشاريع، المستفيدين من إعانة الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب أو الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر أو الصندوق الوطني للتأمين على البطالة، لمدة 03 سنوات بداية من تاريخ إنجازها، على أن ترفع مدة الإعفاء إلى 06 سنوات إذا أقيمت البنائيات وإضافة البنائيات في المناطق التي توليها الدولة بمشاريع الترقية، كما تمدد مدة الإعفاء إلى 06 سنوات إذا أقيمت في مناطق تستفيد من إعانة الصندوق

⁽¹⁾ عبد الهادي مقبل، دراسة تحليلية انتقادية لقانون الضريبة على الفارات المبنية، الطبعة الأولى، دار النهضة العربية، القاهرة- مصر، 2010، ص.166.

الخاص لتطوير الهضاب العليا، أما إذا كانت تلك البنائات وإضافات البنائات مقامة في مناطق تستفيد من إعانة الصندوق الخاص لتطوير مناطق الجنوب، فتمدد مدة الإعفاء إلى 10 سنوات، ويأتي هذا الإعفاء في الحقيقة في سياق مجهودات الدولة الرامية إلى تشجيع الشباب على ولوج عالم الشغل، من أدل القضاء على البطالة في أوساطهم أو الحد منها على الأقل، فضلا عن تحقيق التنمية في المناطق المصنفة ضمن تلك التي تعمل الدولة على ترقيتها وتطويرها.

3- السكن الوحيد والرئيسي للمكلف

أعطى المشرع الجزائري العقارات المبنية التي تشكل الملكية الوحيدة أو السكن الرئيسي لمالكها وفق شروط محددة حسب الفقرة 02 من المادة 252 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وفي الحقيقة صيغت هذه الفقرة بأسلوب بلفه اللبس والغموض، سيما بالنظر إلى صياغتها باللغة الفرنسية التي تفيد إعفاء الملكية الوحيدة التي تشكل السكن الرئيسي للمكلف، وهو معنى يختلف دون شك عن الذي تضمنته الصياغة العربية.

إن الثابت في مثل هذه الحالات أن يرجح النص العربي، لكن بالرغم من ذلك يمكن القول أن النص الفرنسي هو الأقرب إلى قصد المشرع الجزائري، بالنظر إلى الغاية التي توخاها المشرع من إقرار هذا الإعفاء، وهي التخفيف عن المكلف الذي لا يملك سوى مسكنا وحيدا يعيش فيه، مراعاة لحالته الاجتماعية والاقتصادية، وأن الأخذ بالمعنى الذي تضمنه النص العربي لا ينسجم بتاتا مع هذه الغاية، إذ قد يترتب على تطبيقه أن يجعل الشخص الذي يملك أكثر من عقار مبني، وهو حتما في هذه الحالة ميسور الحال، معفيا من دفع الضريبة عن العقار الذي يتخذ مسكنا رئيسيا رغم يسره المالي.

وما يعزز أيضا فكرة أن هذا الإعفاء إنما قرره المشرع الجزائري مراعاة للحالة الاقتصادية للمكلف، مما يرجح معه المعنى الذي تضمنته الصياغة الفرنسية للفقرة 02 من المادة 252 المنوه عنها أعلاه، إذ ربط المشرع الاستفادة من هذا الإعفاء بضرورة توفر شرطين اثنين، يتعلق أولهما بقيمة الضريبة المفروضة على البناء، إذ يتعين أن لا تفوق مبلغ 1400 دج، بينما يتعلق الشرط الثاني بدخل المكلف بالضريبة الذي ينبغي أن لا يتعدى ضعف الأجر الوطني الأدنى المضمون، بما معناه أنه متى حصل المكلف

على دخل شهري يفوق ضعف الجر الوطني الأدنى المضمون، فهو في نظر المشرع الجزائري قادر على تحمل عبء الضريبة العقارية.

4- البنائيات الجديدة

أعفى المشرع الجزائري البنائيات الجديدة من الضريبة بموجب الفقرة 03 من المادة 252 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وهذا تيسيرا على المكلف الذي تكون قد أرهقته نفقات وتكاليف إنجاز البناء، بما قد يؤدي إلى تعقيد وضعيته في حال فرض أي أعباء مالية في الفترة التي تعقب مباشرة الانتهاء من تشييد البناء، سيما بالنسبة لمحدودي الدخل، وينتهي هذا الإعفاء بداية من الأول جانفي من السنة التي تلي سنة إنجازها، وبذلك يكون المشرع الجزائري قد قلص بشكل كبير الفترة الزمنية التي يتعين مراعاتها بإعفاء البنائيات الجديدة وإضافات البنائيات من الضريبة، فقد كانت تقدر بـ 07 سنوات تحسب بداية من الأول من جانفي من السنة التي تلي سنة نهاية إنجازها أو شغلها، ويتعين على المكلف بدفع الضريبة أن يثبت مدة إنجاز البناء أو تاريخ شغله، تحت طائلة اعتبار البناء منجزا في أجل أقصاه 03 أشهر بداية من تاريخ تسليم رخصة البناء الأولى، وهو توجه لا ريب في غير صالح المكلفين من محدودي الدخل الذين فرغوا لتوهم من إنجاز مساكنهم، بما يزيد من الأعباء والتكاليف على عاتقهم.

5- السكن الاجتماعي العام المؤجر

تعفى السكنات الاجتماعية التابعة للأمالك الوطنية الخاصة المخصصة للإيجار من من الضريبة العقارية على الملكيات المبنية، وذلك استنادا إلى الفقرة 05 من المادة 252 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، بالنظر إلى أن تأجير هذه السكنات لا يدر في الواقع دخلا كبيرا على الدولة، بقدر ما يعد إعانة منها للمستفيدين من الإيجار الذين يكونون في الغالب من ذوي الدخل الضعيف. وقد ربط المشرع الاستفادة من هذا الإعفاء بضرورة توفر الشرطين المتعلقين بحالة الإعفاء الخاصة بالمسكن الوحيد والرئيسي للمكلف، إذ يتعين أن لا يفوق مبلغ الضريبة المستحقة مبلغ 1400 دج، وألا يتعدى دخل المكلف بالضريبة ضعف الجر الوطني الأدنى المضمون⁽¹⁾، على أن يرفع هذا الإعفاء متى انتقلت هذه الملكية

⁽¹⁾ لا يستثنى الإعفاء في الحالتين أصحاب السكنات المعنية من دفع ضريبة عقارية قدرها 500 دج سنويا، حسب الفقرة 05 من المادة 252 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

إلى المستأجر في إطار التنازل عن أملاك الدولة، وما لم يتحقق الإعفاء لسبب آخر من الأسباب السالفة الذكر.

3/- تحديد مقدار الرسم على العقارات المبنية

إن تحديد مقدار الرسم العقاري على الملكيات المبنية يفترض التوصل إلى تقدير حقيقي لقيمة المال الخاضع له، وهو ما يسمى بالوعاء الضريبي، باعتبار أن ذلك يعد شرطاً لازماً لعدالة الضريبة ولصون مصلحة كل من الكلف بها والخزينة العمومية.

أ/- وعاء الضريبة العقارية على الملكيات المبنية

وفقاً لنص المادة 254 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة⁽¹⁾، ينتج أساس فرض الضريبة العقارية على الملاك المبنية، من ناتج القيمة الإيجارية الجبائية لكل متر مربع مضروب في المساحة الخاضعة للضريبة من الملكية العقارية المبنية على أن يطبق معدل تخفيض قدره 2% كل سنة مراعاة لقدم الملكية العقارية المبنية، إلى أن يصل إلى 25% كحد أقصى لا يكون بعده أي تخفيض، وإذا كان البناء يتمثل في مصنع فإن التخفيض يصل إلى 50% كحد أقصى.

1- تقدير القيمة الإيجارية

الأصل أن يراعى في تقدير القيمة الإيجارية للعقار المبنى جميع العوامل التي تؤدي إلى تحديدها كطبيعة العقار والمنطقة التي يوجد بها وعلى الخصوص الأجرة الفعلية للعقار والثابتة في عقد الإيجار. وذلك متى كان العقد خالياً من شبهة الصورية أو المجاملة⁽²⁾.

غير أن المشرع الجزائري لم يأخذ في الاعتبار القيمة الإيجارية الفعلية، ولا حتى إن كان العقار مؤجراً فعلاً من عدمه، فتولى بنفسه تقدير القيمة الإيجارية للعقار المبنى وما يدخل في حكمه، بأن اعتمد

⁽¹⁾ المادة 254 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة معدلة بموجب المادة 07 من القانون رقم 14-10 المؤرخ في 2014/12/30 يتضمن قانون المالية لسنة 2015، الجريدة الرسمية العدد 78 لسنة 2014.

⁽²⁾ محمد جمال الذنبيات، الضريبة على العقارات المبنية، دراسة مقارنة، الطبعة الأولى، الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع ودار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان-الأردن، 2002، ص.50.

في تحديد سعر تأجير المتر المربع بالاستناد إلى تصنيف البلديات حسب المناطق والمناطق الفرعية التي يوجد بها العقار وفقا للمادتين 256 و 257 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة⁽¹⁾ التي حددت القيم الإيجارية الجبائية لكل متر مربع من الملكية العقارية المبنية.

وفي هذا السياق نشير إلى ثقل آليات تحديد القيمة الإيجارية التي تعد أساس حساب الضريبة العقارية، وهي مرتبطة في الواقع بمشروع مسح الأراضي العام الذي لم يكتمل بعد، والذي يعتبر السند المادي لأي عملية تحقيق ميدانية من أجل التعرف على العقارات التي يشملها التحقيق، لذلك يقترح البعض في هذا الصدد ضرورة التحول إلى الضريبة العقارية التصريحية السنوية، وهي الضريبة التي تقرر على الأملاك العقارية على أساس قيمتها التجارية، هذه القيمة التي يقوم المالك بالتصريح بها سنويا لدى مصالح الضرائب المباشرة، بالاستعانة إن اقتضى الأمر بخبير عقاري يسلمه شهادة تثبت عقاره ويكون لمصالح الضرائب التي تكون على علم بحدي (الأقصى والأدنى) للقيمة التجارية للعقارات، والتي تخرجها من فهرس المعاملات العقارية أن تطلب خبرة مضادة من أجل تحديد القيمة التجارية في حالة نقص التصريح⁽²⁾.

وتحقق هذه الآلية عدة مزايا، فهي تؤدي إلى توحيد أسس تحديد الضرائب العقارية باختلاف أنواعها، بجعلها كلها مؤسسة على القيمة التجارية للعقارات وهذا عكس ما هو معتمد بالنسبة للضريبة العقارية على الملكيات المبنية وغير المبنية المؤسسة على القيمة الإيجارية، وهو ما يفضي إلى توضيح النظام الجبائي العقاري من جهة وكذا من الناحية المادية يسهل عمل مصالح الضرائب ويقلل من نفقاته، كما يؤدي ذلك إلى التقليل من المنازعات المتعلقة بطعن الملاك في تقييم مصالح الضرائب، ويمكن للإدارة استغلال تصريحهم في حالة تقييم التعويض الواجب عند نزع الملكية للمنفعة العمومية، كما يمكن أن يكون لالتزام المالك بالتصريح بقيمة الأملاك العقارية وسيلة من أجل تنظيم السوق العقارية، وتفادي

(1) المادة 257 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة معدلة بموجب المادة 08 من القانون رقم 10-14 المؤرخ في 2014/12/30 يتضمن قانون المالية لسنة 2015، الجريدة الرسمية العدد 78 لسنة 2014.

(2) بلوفي حكيم، المرجع السابق، ص-ص 69 و70.

التهاب الأسعار، إذ عادة ما يحاول المالك التصريح بالثمن الأقل بقصد تفادي أعباء أكبر، مما يجعل التصريح أداة بسيكولوجية تحد من المضاربة⁽¹⁾.

2- تحديد مساحة العقار الخاضع للضريبة

تضمنت المواد 258 و260 و261/أ من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، بيان كيفية حساب مساحة العقار المبني الخاضع للضريبة، التي تتحدد في الحقيقة وفقا لطبيعة العقار والغرض الذي أعد له.

- العقارات ذات الاستعمال السكني

تُحدد مساحة العقار ذو الاستعمال السكني الفردي بالحواجز الخارجية له، بمعنى المساحة المبنية فعلا والمساحة غير المبنية إلى غاية نهاية حدود الملكية، بينما تحدد المساحة الخاضعة للضريبة في العقار ذو الاستعمال السكني الجماعي، الذي يتشكل من ملكيات مفرزة وملكية مشتركة من المساحة المفرزة لكل مالك مضاف إليها، الحصة المتعلقة بالأجزاء المشتركة في الملكية.

- العقارات ذات الاستعمال الصناعي والتجاري

تحدد المساحة الخاضعة للضريبة في العقارات المبنية المخصصة للمحلات التجارية، ضمن نفس الشروط وبالطريقة ذاتها الخاصة بالعقارات ذات الاستعمال السكني، أما بشأن المحلات الصناعية فتحدد المساحة الخاضعة للضريبة فيها بحدود مساحة الرقعة الممتدة عليها⁽²⁾.

- العقارات غير المبنية الملحقة بالملكيات المبنية

تحدد المساحة الخاضعة للضريبة بالنسبة للعقارات غير المبنية التي تشكل ملحقات للملكيات المبنية، بالفارق بين المساحة الإجمالية للملكية العقارية والمساحة التي تمتد على رقعتها المباني المشيدة عليها⁽³⁾.

⁽¹⁾ المادة 260 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة معدلة بموجب المادة 10 من قانون المالية التكميلي لسنة 2015.

⁽²⁾ أنظر المادة 260 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

⁽³⁾ أنظر المادة 261/أ من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

ب/- حساب الضريبة العقارية على الملكيات المبنية

القاعدة في حساب القيمة التجارية للعقارات المبنية يكون بمراعاة العديد من العوامل التي لها علاقة بتحديد قيمة العقار، كالعوامل المادية، مساحة العقار، موقعه وعمره، كما توجد عوامل اقتصادية لا بد من مراعاتها في عملية التقييم منها، مدى خضوع العقار للعرض والطلب، أيضا هناك عوامل قانونية تراعى في عملية التقييم حقوق الارتفاق المرتبطة بالعقار، حق المرور، حق المسيل، حق الشرب،...ألخ، إذ يخضع العقار في حساب القيمة الإيجارية لسعر المتر المربع المحدد في عقد الإيجار أو البيع، مع مراعاة المنطقة التي يوجد فيها العقار، دون الأخذ في الاعتبار على ما يصرحه الأطراف في العقد، فعادة ما يكون هذا التصريح كاذبا وغير حقيقي مع الأخذ في الحسبان عند تقدير حساب الضريبة تحديد المساحة الحقيقية للعقار المبنى.

تطبيقا لنص المادة الرابعة من قانون المالية التكميلي الصادر بموجب رقم الأمر 01-15 المؤرخ في 23 يوليو 2015 المعدلة لنص المادة 248 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، يلاحظ أن المشرع الجزائري قد أكد أن الرسم العقاري يفرض على جميع الملكيات العقارية الموجودة فوق التراب الوطني مهما كانت وضعيتها القانونية باستثناء تلك المعفاة من الضريبة العقارية، وحددت المادة 08 من نفس القانون القيمة الإيجارية الجبائية لكل متر مربع على النحو الذي يبين فيه التفرقة بين المنطقة الفرعية الأولى والثانية والثالثة والرابعة، وما يلاحظ على هذا القانون أن المشرع الجزائري عند تعديله لنص المادة 261 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، بالمادة 16 من القانون المالية التكميلي لسنة 2015، وأبقى في حساب الرسم على النسب كما هي، 3 % من الأساس الخاضع للضريبة في الملكيات المبينة فعلا، وترفع هذه النسبة إلى 10 % عندما لا يكون العقار المبنى ذو الاستعمال السكني غير مشغول سواء كان بصفة شخصية أو عائلية أو عن طريق الإيجار، حيث يلاحظ أن المشرع يرفع من قيمة الضريبة على العقارات المبنية عندما تعطل المنفعة التي وجدت من أجلها.

غير أن الجديد الذي جاء به قانون المالية التكميلي لسنة 2015 في نص المادة 261 ط المعدلة بموجب المادة 16 من ذات القانون، والتي نصها "يستحق الرسم العقاري لسنة كاملة من المساحة الخاضعة لها والقائمة عند تاريخ أول يناير من السنة، من صاحب حق الملكية أو حق مماثل... وفي غياب

أي حق ملكية أو حق مماثل يتعين على شاغل الملكية السعي لدفع الرسم العقاري على العقارات المبنية حتى في الحالات التالية

- حالة وجود رخصة أو حق امتياز لشغل الأملاك العامة للدولة بحيث يقع دفع الرسم العقاري من صاحب حق الامتياز أو الشاغل.

- بالنسبة للسكنات بصيغة البيع بالإيجار فعلى المستفيد من هذا السكن تسديد هذا الرسم.

- بالنسبة للسكنات العمومية الإيجارية. التابعة للقطاع العام يسدد المستأجر المبلغ الثابت للرسم العقاري والمنصوص عليه في المادة 252 من قانون الضرائب والرسوم المماثلة."

ما يلاحظ على ما سبق ذكره أن العقارات غير المبنية والتي تأخذ حكم العقارات المبنية، فإن

قانون المالية التكميلي لسنة 2015 جاء بأحكام جديدة فيما يخص الرسوم العقارية المفروضة عليها، كونها تأخذ حكم العقارات المبنية. وقد ميز ما بين:

- ملحقات الملكيات المبنية الموجودة في قاعات عمرانية.

- ملحقات الملكيات المبنية الموجودة في القطاعات القابلة للتعمير.

إن قيمة الضريبة تكون 5 % من الأساس الخاضع للضريبة عندما تقل المساحة أو تساوي 500

متر مربع أو تقل أو تساوي 1000 متر مربع و10% عندما تفوق المساحة 1000 متر مربع.

إن الجديد الذي جاء به قانون المالية لسنة 2015 هو إضافة نص المادة 262 مكرر 01 تحت

عنوان التعاون بين المصالح الجبائية ومصالح البلديات المكلفة بالعمران، التي عليها أن تعلم قبل 01

فيفري من كل سنة المصالح الجبائية المختصة إقليميا وتقدم لها كشف تبين فيه تراخيص البناء

الجديدة والمعدلة الصادرة خلال السنة الماضية، وأي معلومات أخرى تخص المصالح الجبائية من أجل

إعداد القوائم الضريبية.

نخلص مما ذكر أعلاه أن المشرع الجزائري أنه قد قرر نسبة ثابتة تُطبق على الوعاء الخاضع

للضريبة على النحو السابق بيانه حينما يتعلق الأمر بعقارات مبنية فعلا، بينما فرض نسبة تصاعدية

بشأن العقارات التي تشكل ملحقات للملكيات المبنية وهذا النحو الآتي:

- العقارات المبنية فعلا

قرر المشرع فرض نسبة ثابتة مقدرة بـ 3 % تُطبق على الوعاء الخاضع للضريبة المفروضة على العقارات المبنية فعلا، على أن ترفع هذه النسبة إلى 10 % في الحالة التي تكون فيها الملكيات المبنية ذات الاستعمال السكني غير مشغولة، سواء من المالك أو عائلته أو عن طريق الإيجار.

العقارات غير المبنية التي تشكل ملحقات للملكيات المبنية

فرض المشرع نسبة تصاعدية على العقارات غير المبنية الملحقة بالملكيات المبنية بالاستناد إلى مساحتها، فتكون النسبة 5 % من الوعاء الخاضع للضريبة على النحو السابق بيانه، عندما تقل المساحة أو تساوي 500 متر مربع، و 7 % عندما تفوق المساحة 500 متر مربع وتقل أو تساوي 1000 متر مربع، وتصل النسبة إلى 10 % حالما تفوق المساحة 1000 متر مربع.

4/- الرسوم العقارية الملحقة بالملكيات المبنية

تضمن التشريع الجبائي الجزائري نوعين الرسوم العقارية الملحقة بالملكيات المبنية، الأول رسم التطهير أو ما يسمى برسم رفع القمامة المنزلية، والثاني الرسم السنوي على السكن، وهي إيرادات ذات طابع محلي، توجه نسبة كبيرة منها إلى ميزانية الجماعات المحلية.

أ- رسم التطهير أو القمامات

في إطار سعي الدولة للمحافظة على نظافة المدن والأحياء وجمال منظرها ومن أجل توفير التمويل اللازم لتحقيق ذلك، فقد فرض المشرع الجزائري بموجب المادة 263 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، رسما سنويا على الملكيات المبنية يسمى "رسم رفع القمامات المنزلية" يحصل لفائدة البلديات التي تشتغل فيها مصلحة رفع القمامة، أما الأشخاص المكلفين بدفعها هم المالك أو المنتفع أو المستأجر، غير أن المشرع ميز بين نوعين من الرسوم:

- الرسوم على المحلات ذات الاستعمال السكني قيمتها من 500 دج إلى 1000 دج، وقد عدلت في

قانون المالية التكميلي لسنة 2015 وأصبحت قيمتها من 1000 دج إلى 1500 دج.

- الرسوم على المحلات ذات الاستعمال المهني، التجاري، الحرفي أو الصناعي من 1000 دج إلى 10000 دج ومن 10000 دج إلى 100000 دج، عندما تكون كمية النفايات الصادرة عن هذه المحلات كبيرة، غير أن هذه الرسوم عرفت تعديلات في قيمتها بموجب قانون المالية التكميلي لسنة 2015 وأصبحت على النحو الآتي:

ما بين 3000 دج إلى 12000 دج على كل محل ذو استعمال مهني، تجاري، حرفي أو ما يشابهه، وما بين 8000 دج إلى 23000 دج على كل أرض مهيأة للتخميم أو المقطوعات وما بين 20000 دج إلى 130000 دج على كل محل ذي استعمال صناعي تجاري أو حرفي أو ما يشابهه ينتج عنه كمية من النفايات تفوق الأصناف المذكورة.

تجدر الإشارة أن قيمة رسم التطهير الذي يلحق بالملكيات المبنية، تختلف في واقع الأمر بحسب طبيعة استعمال العقار المبني، إذ غالبا ما يكون حجم القمامة والنفايات الصادرة عن العقارات المخصصة للسكن أقل من تلك الصادرة عن العقارات ذات الاستعمال المهني والحرفي أو الصناعي والتجاري، مما يحتم من باب العدالة أن تكون قيمة رسم التطهير المطبقة على المساكن أقل من تلك المطبقة على المحلات الصناعية والمهنية.

ب- الرسم السنوي على السكن

أسس المشرع الجزائري رسما سنويا على السكن بموجب المادة 67 من قانون المالية لسنة 2003⁽¹⁾، المعدلة بالمادة 41 من قانون المالية التكميلي لسنة 2015 والمادة 37 من قانون المالية لسنة 2016⁽²⁾، يستحق على العقارات المبنية سواء كانت محلات ذات طابع سكني أو لمزاولة نشاط مهني⁽³⁾،

(1) القانون رقم 02-11 المؤرخ في 24/12/2002، يتضمن قانون المالية لسنة 2003، الجريدة الرسمية العدد 86 لسنة 2002.

(2) القانون رقم 15-18 المؤرخ في 30/12/2015، يتضمن قانون المالية لسنة 2016، الجريدة الرسمية العدد 72 لسنة 2015.

(3) اصطلاح عليه المشرع بالرسم رغم أن المكلف يدفعه جبرا عنه فضلا عن انتفاء الخدمة أو المنفعة الخاصة التي يحصل عليها المكلف دون سواه.

يحصل من قبل وكلاء شركات توزيع الكهرباء والغاز على وصلات الكهرباء والغاز حسب دورية الدفع، ويدفع ناتج هذا الرسم إلى الصندوق المكلف بإعادة الاعتبار للحظيرة العقارية⁽¹⁾.

وقد حدد المشرع مبلغه بواقع 600 دج و2400 دج على التوالي، بالنسبة للمحلات ذات الطابع السكني والمهني الواقعة في البلديات مقر الدوائر، فضلا عن مجموع بلديات ولايات الجزائر، عنابة، قسنطينة ووهران، بينما تقدر قيمته بـ 300 دج و1200 دج على التوالي بالنسبة للمحلات ذات الطابع السكني والمهني الواقعة في باقي بلديات ولايات الوطن، وبذلك يكون المشرع الجزائري قد قرر مبالغ محددة للرسم السنوي على السكن بصرف النظر عن المقدرة التكلفة للمكلفين به.

ثانيا: الضريبة على العقارات غير المبنية

الضريبة العقارية على الملكيات غير المبنية، هي ضريبة سنوية تُطبق على الأراضي الفضاء غير المبنية، وقد أبقى المشرع بعض العقارات غير المبنية من الضريبة اعتبارا لمقتضيات العدالة والمنطق القانوني السليم، كما حرص على بيان كيفية تحديد مقدار الضريبة العقارية على الملكيات غير المبنية. وعليه سنتطرق أولا إلى تحديد الملكيات غير المبنية الخاضعة للضريبة العقارية، ثم نبين ثانيا الملكيات غير المبنية المعفاة من الضريبة، وأخيرا نتطرق إلى تحديد مقدار الضريبة العقارية على الملكيات غير المبنية.

1/- تحديد الملكيات غير المبنية الخاضعة للضريبة

تُطبق الضريبة العقارية على جميع الملكيات العقارية غير المبنية باستثناء تلك المعفية صراحة بنص القانون، فضلا عن الملكيات غير المبنية المعتبرة حكما مبنية والتي تخضع للضريبة العقارية على الملكيات المبنية وفقا لما سبق بيانه.

⁽¹⁾ أنظر المادة 37 من قانون المالية لسنة 2016 المنوه عليه سابقا.

وقد خص المشرع الجزائري بالذكر بعض العقارات غير المبنية التي تخضع للضريبة بموجب المادة 261/د من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة⁽¹⁾ على النحو الآتي:

- الأراضي الكائنة في القطاعات العمرانية أو القابلة للتعمير، بما فيها الأراضي قيد التعمير التي لم تخضع بعد للضريبة على الملكيات المبنية،

- المحاجر ومواقع استخراج الرمل والمناجم في الهواء الطلق،

- مناجم الملح والسبخات،

- الأراضي الفلاحية.

أ- الأراضي الكائنة في القطاعات العمرانية أو القابلة للتعمير، بما فيها الأراضي قيد التعمير التي

لم تخضع بعد للضريبة على الملكيات المبنية

بالنظر إلى خلو التشريع الضريبي الجزائري من تعريف للقطاعات العمرانية أو القابلة للتعمير، فإنه لا مناص من الالتجاء إلى القوانين الخاصة ذات الصلة، سيما قانون التهيئة والتعمير⁽²⁾، وقانون التوجيه العقاري المنوه عليه سابقا.

من الثابت قانونا أنه يتعين تغطية كل بلدية بمخطط توجيهي للتهيئة والتعمير، يتم إعداده بمبادرة من رئيس المجلس الشعبي البلدي وتحت مسؤوليته، يحدد هذا المخطط التوجيهات الأساسية للتهيئة العمرانية للبلدية أو البلديات المعنية، أخذا بعين الاعتبار تصاميم التهيئة ومخططات التنمية، ويضبط الصيغ المرجعية لمخطط شغل الأراضي⁽³⁾.

ففيما يخص القطاعات العمرانية، فقد بينت المادة 20 من قانون التوجيه العقاري أنها تشمل كل الأراضي حتى وإن كانت غير مجهزة بجميع التهيئات التي تشغلها بنايات مجمعة، ومساحات فاصلة ما بينها ومستحوزات التجهيزات والنشاطات ولو غير مبنية، كالمساحات الخضراء والحدائق والفسحات الحرة

⁽¹⁾ المادة 261/د من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة معدلة بموجب المادة 13 من قانون المالية التكميلي لسنة 2015.

⁽²⁾ القانون رقم 90-29 المؤرخ في 01/12/1990، المتعلق بالتهيئة والتعمير، الجريدة الرسمية العدد 52 لسنة 1990، المعد والمتمم بالقانون رقم 04-05 المؤرخ في 14/08/2004، الجريدة الرسمية العدد 51 لسنة 2004.

⁽³⁾ أنظر المادتين 16 و24 من قانون التهيئة والتعمير.

والغابات الحضرية الموجهة لخدمة هذه البنايات المتجمعة، كما تشمل القطاعات العمرانية أيضا الأجزاء من المناطق المعمرة الواجب تجديدها وإصلاحها وحمايتها، وينسجم هذا المعنى في الحقيقة مع ذلك الذي تضمنه نص المادة 20 من قانون التهيئة والتعمير في تحديده لمفهوم الأراضي العمرانية، على أنها كل قطعة أرض يشغلها تجمع بنايات في مجالاتها الفضائية وفي مشتملات تجهيزاتها وأنشطتها، ولو كانت هذه الأرضية غير مزودة بكل المرافق أو غير مبنية أو مساحات خضراء أو حدائق أو تجمع بنايات، وبالتالي فإن القطاعات العمرانية تتشكل من مجموع امتداد الأراضي العمرانية.

أما بخصوص القطاعات القابلة للتعمير، فهي تتشكل وفقا لنص المادة 21 من قانون التوجيه العقاري من جميع القطع الأرضية المخصصة للتعمير في الأجل المعينة بواسطة أدوات التهيئة والتعمير، وتضم القطاعات المبرمجة للتعمير وقطاعات التعمير المستقبلية.

وقد وضحت المادة 21 من قانون التهيئة والتعمير أن القطاعات المبرمجة للتعمير هي القطاعات المخصصة للتعمير على الأمدين القصير والمتوسط في آفاق 10 سنوات، حسب الأولويات المنصوص عليها في المخطط التوجيهي للتهيئة والتعمير، في حين تشمل قطاعات التعمير المستقبلية وفقا لنص المادة 22 من ذات القانون، جميع الأراضي المخصصة للتعمير على الأمد البعيد في آفاق 20 سنة.

وصفوة القول، أنه ينبغي التركيز في خضم ما قيل أعلاه بشأن تحديد ماهية القطاعات العمرانية وتلك القابلة للتعمير، أن ما يخضع للضريبة العقارية على الملكيات غير المبنية هي الأراضي الفضاء غير المبنية وغير المعتبرة مبنية حكما والواقعة ضمن قطاعات التعمير، بما فيه الأراضي قيد التعمير التي لم تخضع بعد للضريبة على الملكيات المبنية، حسب المادة 261/د من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

ب/- المحاجر ومواقع استخراج الرمل والمناجم في لهواء الطلق

إن مقالع الحجارة والمرامل هي تلك المواقع التي تقتطع وترفع منها الحجارة والرمل لغرض استعمالها في مجالات متعددة، كالبناء والزخرفة والرصف وتهيئة الأراضي وتمهيدتها وتخصيبها⁽¹⁾، أما

⁽¹⁾ عبد المنعم محمد داود، الضرائب العقارية والرسوم المحلية، مركز البحوث والمراجع الجمركية والضريبية، القاهرة-مصر، 2008، ص.68.

المناجم في الهواء الطلق فهي الأماكن والمواقع التي تمارس فيها الأنشطة التي تهدف إلى استخراج المواد المعدنية والمواد الخام، عن طريق رفع الأتربة التي تغطي المادة المعدنية المطلوب استغلالها، مباشرة من سطح الأرض دون القيام بأعمال الحفر في جوفها⁽¹⁾.

تعد المحاجر والمراجل والمناجم في الهواء الطلق من الأملاك العقارية غير المبنية⁽²⁾، التي تخضع للضريبة العقارية، أما المواد المستخرجة منها فتعتبر أملاكاً منقولة⁽³⁾، مما يخرجها من نطاق تطبيق الضريبة العقارية على الملكيات غير المبنية.

ج- /مناجم الملح والسبخات

تُعد الأماكن التي يستخرج منها الملح وكذلك الأحواض المائية المالحة التي تشكل ما يعرف بالسبخات عقارات غير مبنية، وتخضع بالتالي للضريبة العقارية وفقاً للفقرة الثالثة من المادة 261/د من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، فمناطق فرض الضريبة هو أن تكون هذه العقارات غير المبنية منتجة فعلاً أو قابلة لأن تكون منتجة⁽⁴⁾.

د- /الأراضي الفلاحية

عرف المشرع الجزائري الأراضي الفلاحية بموجب المادة 04 من قانون التوجيه العقاري، بأنه كل أرض تنتج بتدخل الإنسان سنوياً أو خلال عدة سنوات إنتاجاً يستهلكه البشر أو الحيوان أو يستهلك في الصناعة استهلاكاً مباشراً أو بعد تحويله.

وعليه تخضع جميع الأراضي الفلاحية التي ينطبق عليها مفهوم المادة 04 من قانون التوجيه العقاري، للضريبة العقارية على الملكيات غير المبنية، سواء كانت مزروعة بالفعل أو قابلة للزراعة، إذ لم

(1) بن رحمان محفوظ، المرجع السابق، ص.131.

(2) أنظر المادة 12 م من القانون رقم 05-14 المؤرخ في 2014/02/24 يتضمن قانون المناجم، الجريدة الرسمية العدد 18 لسنة 2014.

(3) تُعد المواد المعدنية والمتحجرة المكتشفة وغير المكتشفة في المجال البري الوطني السطحي أو الباطني أو في المجال البحري التابع لسيادة الدولة الجزائرية أو للقانون الجزائري، ملكية عمومية ملكاً للمجموعة الوطنية طبقاً للمادة 18 من الدستور، وهو ما أكدته المادة 02 من القانون 05-14 المتضمن قانون المناجم المنوه عنه..

(4) بن رحمان محفوظ، المرجع السابق، ص-ص.131 و132.

يشترط المشرع الجزائري من خلال الفقرة 04 من المادة 261/د من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، أن تكون الأرض الفلاحية مزروعة بالفعل، مما يعني أن الأرض الفلاحية القابلة للزراعة تخضع أيضا للضريبة العقارية، غير أن وعاء الضريبة في هذه الحالة هي القيمة الإيجارية للأرض، وليس الدخل أو الإيراد الذي ينتج عن الأرض الفلاحية، المتأتي من الأنشطة الفلاحية وتربية المواشي والدواجن والنحل، التي يمارسها المزارع داخل مزرعته ولا تكتسي طابعا صناعيا⁽¹⁾.

ويشكل في الحقيقة فرض الضريبة العقارية في هذه الحالة نوعا من الجزاء المسلط على مالك الأرض القابلة للزراعة ولا يزرعها، حتى يكون ذلك دافعا للمالك لزرع أرضه والاستفادة منها بدلا من تركها معطلة.

إن الدور الذي يتعين أن تؤديه السلطات العمومية في تنظيم السوق العقارية بقصد ضمان شفافيته وكذا سيولتها، يحتم أن تكون الضريبة على العقارات غير المبنية أداة توجيه في يد الإدارة، من أجل تحقيق الأهداف المرجوة والمتمثلة أساسا في حماية الأراضي الفلاحية وزيادة مردوديتها، لذلك وجب محاربة الربح العقاري من خلال تشجيع الاستغلال المباشر للأرض من قبل المالك وعائلته، بتقرير سلسلة من التخفيضات وربما حتى الإعفاءات سيما المرتبطة بإنجاز عمليات المحافظة على خصوبة التربة وكذاتهيئة العقارية من خلال دمج أنعاب الأشغال المنجزة من قبلهم ضمن مصاريفهم التي يمكن إعفاؤها، بينما يجب تشديد العبء الضريبي على ملاك الأراضي الفلاحية الذين يثبت عدم استغلالهم لأراضيهم في الفلاحة، وفقا لنص المادة 55 وما يليها من قانون التوجيه العقاري، وينسحب ذلك أيضا على عاتق المالك

⁽¹⁾ عرف المشرع الجزائري الإيرادات الفلاحية بموجب نص المادة 35 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على النحو الآتي "تعتبر إيرادات فلاحية، الإيرادات المحققة من الأنشطة الفلاحية وتربية المواشي.

وتشكل كذلك إيرادات فلاحية الأرباح الناتجة عن أنشطة تربية الدواجن، والنحل والمحار، وبلح البحر، والأرناب واستغلال الفطريات في السرايب داخل باطن الأرض.

غير أنه لا تعتبر أنشطة تربية الدواجن والأرناب إيرادات فلاحية إلا إذا:

- كانت ممارسة من طرف مزارع في مزرعته،

- وكانت لا تكتسي طابعا صناعيا".

الريعي الذي يعطي أرضه لاستغلالها من قبل الغير، وفي هذه الحالة يتعين تفادي محاولة المالك الريعي أن يُحمل المستأجر العبء الضريبي المفروض على الملكية العقارية⁽¹⁾.

2/- الملكيات غير المبنية المعفاة من الضريبة العقارية

قرر المشرع الجزائري عدة إعفاءات للملكيات غير المبنية من الضريبة العقارية، تضمنها نص المادة 261/هـ من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، منها ما هو مقرر مراعاة لطبيعة الملكية العقارية غير المبنية المخصصة للمصلحة والمنفعة العامة، ومنها ما قصد المشرع به تلافي الازدواج الضريبي. إن الإعفاءات التي تضمنها نص المادة 261/هـ المنوه عنها، إنما هي إعفاءات دائمة بالنسبة للملكية العقارية غير المبنية، فالمشرع الجزائري لم ينتهج ذات المسلك الذي انتهجه بخصوص الإعفاءات المقررة بشأن الضريبة العقارية على الملكيات المبنية حين قرر إعفاءات دائمة وأخرى مؤقتة.

1- الأملاك العقارية غير المبنية المدرجة ضمن الأملاك الوطنية

تعفى من الضريبة العقارية وفق الفقرة 01 من المادة 261/هـ من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، الملكيات العقارية غير المبنية التابعة للدولة والولايات والبلديات والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري، متى كانت مخصصة لنشاط ذي منفعة عامة وغير مدرة للربح، بينما يرفع عنها الإعفاء حين تكتسي طابعا صناعيا وتجاريا

2- الأراضي المشغولة بالسكك الحديدية

إن الأراضي التي تشغلها السكك الحديدية لسير القطارات، تكون معفية من الضريبة العقارية وفق الفقرة 02 من المادة 261/هـ من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وفي هذه الحالة يكون المشرع الجزائري قد خرج عن القاعدة الواردة في الفقرة 01 من المادة ذاتها، التي تقضي بعدم إعفاء الأراضي التابعة للدولة حين تكون مدرة بالأرباح.

⁽¹⁾ سماعين شامة، النظام القانوني الجزائري للتوجه العقاري، دراسة وصفية وتحليلية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2002، ص.163.

3- الأملاك العقارية غير المبنية الموقوفة وقفا عاما

أعطى المشرع الجزائري الملكيات غير المبنية التابعة للأوقاف العمومية المحبوسة على جهات خيرية على وجه التأييد من الضريبة العقارية، حسب الفقرة 03 من المادة 261/هـ من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، كون أن منفعتها أصبحت مرصودة لأوجه البر والإحسان، بما يحقق التكافل الاجتماعي ويدعم جهود الدولة الرامية إلى التكفل الفئات المعوزة والمحرومة، وبالتالي تحقيق المصلحة والمنفعة العامة، مما يقتضي معه إعفاءها من الضريبة العقارية.

4- الأراضي الخاضعة للضريبة العقارية على الملكيات المبنية

يقتضي مبدأ العدالة الضريبية عدم فرض أكثر من ضريبة على ذات الوعاء الضريبي، لذلك أدرج المشرع الجزائري بموجب الفقرة 04 م المادة 261/هـ من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، الأراضي المعتبرة حكما عقارات مبنية والخاضعة للضريبة العقارية على الملكيات المبنية، ضمن الإعفاءات المقررة من الخضوع للضريبة العقارية على الملكيات غير المبنية، وهذا منعا للازدواج الضريبي، كما ان اعتبار الأرض عقارا مبنيا حكما، يجعلها تخرج من الناحية الضريبية من نطاق الملكيات غير المبنية، مما يفسر أيضا إعفاءها من الضريبة على الملكيات غير المبنية.

3/- تحديد مقدار الضريبة العقارية على الملكيات غير المبنية

يرتبط تحديد مقدار الضريبة العقارية المستحقة للخزينة العمومية على الملكيات غير المبنية، بنسب محددة قانونا من وعاءها الخاضع للضريبة، المشكل من القيمة الإيجارية الجبائية للملكية غير المبنية تبعا للمساحة الخاضعة للضريبة.

أ- وعاء الضريبة العقارية على الملكيات غير المبنية

ينتج الأساس الضريبي على الملكيات العقارية غير المبنية وفق المادة 261/و من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، من ناتج ضرب القيمة الإيجارية الجبائية للملكية غير المبنية، المعبر عنها بالهكتار بالنسبة للأراضي الفلاحية وبالمتر المربع بالنسبة لباقي الأراضي، مضروبا في مساحة الملكية الخاضعة للضريبة العقارية.

وقد حدد المشرع الجزائري القيمة الإيجارية الجبائية للأراضي الفضاء الخاضعة للضريبة العقارية بالاعتماد في تحديد سعر تأجير الوحدة (المتر المربع أو الهكتار حسب الحالة) وفق طبيعة الأرض والمنطقة المصنفة فيها.

فيما يتعلق بتصنيف الأراضي الواقعة في قطاعات التعمير، فقد قسمت إلى 04 مناطق، وهي المحددة بموجب القرار الوزاري المشترك المؤرخ يف 1994/05/24⁽¹⁾، على أن تضم كل منطقة وفقا للمادة 09 من قانون المالية لسنة 2002 المنوه عنه، المعدلة للمادة 261/و من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة نوعين من الأراضي، يحوي النوع الأول الأراضي المعدة للبناء، يكون فيه سعر تأجير المتر المربع أعلى من النوع الثاني الذي يشمل الأراضي الأخرى المستعملة للنزهة وحدائق الترفيه والألعاب والتي لا تشكل ملحقات للملكية المبنية.

أما بخصوص تصنيف الأراضي الفلاحية، فإنه وفق المادة 81 من قانون المالية لسنة 1989⁽²⁾، فقد تم تصنيفها إلى 04 مناطق على أساس المناخ السائد وكذا خضوع الأراضي لنظام السقي من عدمه، حيث يزيد سعر تأجير الهكتار في الأراضي المسقية عنه في المناطق اليابسة⁽³⁾، فيزيد تبعا لذلك معدل الضريبة العقارية.

⁽¹⁾ قرار وزاري مشترك مؤرخ في 1994/05/24، يتضمن تصنيف البلديات حسب المناطق والمناطق الفرعية، لتحديد القيمة الإيجارية الجبائية في مجال الرسم العقاري المطبق على الملكيات المبنية وغير المبنية، وتقييم الأملاك العقارية في حالة وجود نقص في التصريح، الجريدة الرسمية عدد 70 لسنة 1994.

⁽²⁾ القانون رقم 33-88 المؤرخ في 1988/12/31، يتضمن قانون المالية لسنة 1989، الجريدة الرسمية العدد 54 لسنة 1988.

⁽³⁾ تشمل هذه المناطق وفق المادة 81 من قانون المالية لسنة 1989 مايلي:

- المنطقة أ: تضم هذه المنطقة أراضي السهول الساحلية والمجاورة للسواحل المستفيدة من كميات أمطار تفوق 600مم.
- المنطقة ب: تضم أراضي السهول المستفيدة من كميات أمطار تتراوح ما بين 450 و600مم.
- المنطقة ج: تضم أراضي السهول المستفيدة من كميات أمطار تتراوح ما بين 350 و450 مم.
- المنطقة د: وتضم كافة الأراضي الفلاحية الأخرى المستفيدة من كميات أمطار تقل 350 مم وكذا الواقعة منها بالجبال. وتعتبر الأراضي سهولا، وفق المادة 81 المذكورة أعلاه، عندما تقل نسبة انحدارها عن 12.50%.

ب/- حساب الضريبة العقارية على المكيات غير المبنية

تحسب الضريبة العقارية على المكيات غير المبنية على أساس القيمة الإيجارية الجبائية لمساحة الأرض، بنسب مختلفة تبعا لطبيعة الأرض والمنطقة المتواجدة بها، حددتها المادة 261/ز من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة⁽¹⁾، على النحو الآتي:

تخضع المكيات غير المبنية المتواجدة في المناطق غير العمرانية لضريبة تقدر نسبتها بـ 5 % من الأساس الضريبي لها، الناتج من ضرب القيمة الإيجارية لهذه الأرض في المساحة الخاضعة للضريبة.

وفيما يخص الأراضي العمرانية، فإن مبلغ الضريبة يحدد كمايلي:

* 5 % عندما تقل مساحة الأرض عن 500 متر مربع أو تساويها،

* 7 % عندما تفوق مساحة الأرض 500 متر مربع وتقل أو تساوي 1000 متر مربع،

* 10 % في الحالة التفوق فيها مساحة الأرض 1000 متر مربع.

ومما يجدر التنويه إليه بشأن الأراضي الواقعة في قطاعات التعمير، فإن المشرع قد قرر مضاعفة نسبة الضريبة العقارية المفروضة عليها إلى أربعة أضعاف، حينما لا تنشأ عليها بنايات خلال مدة 03 سنوات تسري من تاريخ الحصول على رخصة البناء أو صدور رخصة التجزئة، حسب الفقرة 02 من المادة 261/ز من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وهذا إن دل على شيء، فإنما يدل على رغبة المشرع وحرصه على تفادي تعطيل الغرض الذي تؤديه الأراضي العمرانية المصنفة وفق أدوات التهيئة والتعمير، كأوعية لاستقبال البنيات والمنشآت المرصودة للاحتياجات الحالية والمستقبلية، سيما في مجال السكن، فكم من الناس يحرص على إبقاء الأرض فضاء غير مبنية طالما اتصلت بالمرافق الأساسية، ويستمر الحال كثيرا انتظارا لارتفاع الأسعار لاسيما في ظل أزمة الإسكان المستمرة، وقد تحقق له أرباحا طائلة من ذلك بالرغم من حججها عن الاستثمار الحقيقي لها، وبالتالي كان سائغا فرض ضريبة على هذه الأراضي حتى

⁽¹⁾ المادة 261/ز من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، معدلة بموجب المادة 16 من القانون رقم 97-02 المؤرخ في 1997/12/31، يتضمن قانون المالية لسنة 1998، الجريدة الرسمية العدد 89 لسنة 1997، والمادة 10 من قانون المالية لسنة 2002، والمادة 15 من قانون المالية التكميلي لسنة 2015، والمادة 05 من قانون المالية لسنة 2016 وهي القوانين المنوه عنها سلفا.

تسهم هذه الضريبة في حث الملاك على البناء، بما يضيفي إلى مواجهة مشكلة الإسكان المستفحلة بدلا من ترك الأرض فضاء دون إقامة أي مباني عليها⁽¹⁾.

أما بالنسبة للأراضي الفلاحية، فتحسب الضريبة العقارية بنسبة 3% من الأساس الضريبي، وتعد أقل النسب المطبقة على العقار غير المبني، بما يجسد نية المشرع في تدعيم قطاع الفلاحة.

ثالثا: الضريبة على تأجير الملكية العقارية

لقد استحدث المشرع الجزائري بموجب المادة 38 من قانون المالية لسنة 1991⁽²⁾، ضريبة سنوية على الدخل الإجمالي للأشخاص الطبيعيين⁽³⁾، إذ تفرض هذه الضريبة على مجموعة من المداخل من بينها الإيرادات المحققة من إيجار الملكيات المبنية وغير المبنية بما فيها الأراضي الفلاحية، وفقا للمادة 42 وما يليها من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، بل حتى ولو لم يكن هناك عقد إيجار، إذ وسع المشرع هذه الضريبة لتشمل العقارات المعارة، وفقا لنص المادة 03 من قانون المالية لسنة 1994⁽⁴⁾، المعدلة للمادة 42 المذكورة أعلاه.

1/- تحديد المداخل الخاضعة للضريبة على تأجير الملكية العقارية

عرف المشرع الجزائري المداخل الناتجة عن إيجار الملكية العقارية والتي تخضع للضريبة بنص المادة 42 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وقد اصطلح عليها بالريوع العقارية الناتجة عن:

(1) عطية عبد الواحد، الضرائب على الإيرادات العقارية، المرجع السابق، ص.83.

(2) القانون رقم 90-36 المؤرخ في 1990/12/31، يتضمن قانون المالية لسنة 1991، الجريدة الرسمية العدد 57 لسنة 1990.

(3) بالنسبة للأشخاص المعنوية فهي خاضعة للضريبة على أرباح الشركات، فأساس التمييز بين ما يخضع لأحكام الضريبة على الدخل الإجمالي وما يخضع لأحكام الضريبة على أرباح الشركات هو طبيعة الشخص الذي يحقق الدخل، فإذا كان الشخص شخصا طبيعيا فإن ما يحققه من مداخل من مباشرة نشاطاته المختلفة وممتلكاته يخضع للضريبة على الدخل الإجمالي، أما إذا كان الشخص اعتباريا (معنويا)، فإن أرباحه تخضع للضريبة على أرباح الشركات.

(4) المرسوم التشريعي رقم 93-18 المؤرخ في 1993/12/31، يتضمن قانون المالية لسنة 1994، الجريدة الرسمية عدد 88 لسنة 1993.

- إيجار العقارات المبنية أو أجزاء منها، كإيجار العقارات السكنية وكذلك إيجار العقارات ذات الاستعمال التجاري أو الصناعي غير المجهزة بعنادها، وما لم تكن قيمة الإيجار مدرجة ضمن أرباح المحل التجاري أو المؤسسة الصناعية أو الحرفية أو مستثمرة فلاحية أو مهنة غير تجارية وهذا من أجل تفادي تكليف ذات الدخل بالضريبة أكثر من مرة.

- عقد عارية الاستعمال، وقد عرف المشرع الجزائري عقد العارية بنص المادة 538 من ق.م.ج بأنه "عقد يلتزم بمقتضاه المعير أن يسلم المستعير شيئاً غير قابل للاستهلاك ليستعمله بلا عوض لمدة معينة أو في غرض معين على أن يرده بعد الاستعمال"، وبالتالي فإن عقد عارية الاستعمال لا يدر في الحقيقة أي ربح أو إيراد على المعير، مما يظهر غرابة مسلك المشرع في افتراض ربح أو دخل معين عن عقد العارية وإخضاعه للضريبة.

- تدرج كذلك ضمن صنف الربوع العقارية الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي، الإيرادات الناتجة عن إيجار العقارات غير المبنية بمختلف أنواعها بما فيها الأراضي الفلاحية.

2/- تحديد قيمة الضريبة على تأجير الملكية العقارية

اعتمد المشرع الجزائري في تحديد مبلغ الضريبة على القيم الإيجارية بالنسبة لعقد العارية، بينما فرق في تحديده لمبلغ الضريبة على المداخل الناتجة عن تأجير الملكية العقارية بين نوعين من الإيجار، تختلف نسبة الضريبة بينهما وفقاً لمايلي:

أ- عقد العارية

يتكون الأساس الضريبي المعتمد في عقد العارية من القيمة الإيجارية، المحددة استناداً إلى السوق العقارية المحلية أو حسب المقاييس المقررة عن طريق التنظيم، حسب المادة 42 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

ب- إيجار العقارات ذات الاستعمال السكني

تخضع المداخل المتأتية من الإيجار المدني للعقارات ذات الاستعمال السكني للضريبة على الدخل العقاري بنسبة 7 % محررة من الضريبة على أساس مبلغ الإيجار الإجمالي السنوي من دون تخفيض، كمقابل لجبر النقص في قيمة العقارات ومصاريف الصيانة والتصليح التي يتحملها المؤجر، في حين يعفى الإيجار الذي يتم لفائدة الطلبة من الضريبة وفقا للمادة 08 من قانون المالية لسنة 2005⁽¹⁾، المعدلة للمادة 42 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وهو ما يعكس سعي المشرع إلى ضمان إسكان الطلبة خاصة الجامعيين منهم الذين تبعد الجامعات أو مراكز البحث عن مقر سكنهم، لكنه إجراء لن يؤدي في اعتقادنا إلى فائدة عملية ملموسة كون أن الدولة تحتكر مجال الخدمات الجامعية، فهي تضمن الإيواء والإسكان لفائدة الطلبة طيلة فترة الدراسة.

ج- إيجار العقارات ذات الاستعمال التجاري أو المهني

تخضع المداخل الناتجة عن إيجار العقارات ذات الاستعمال التجاري أو المهني للضريبة على الدخل، بمعدل 15 % محررة من الضريبة من قيمة الإيجار السنوي ومن دون تخفيض أو خصم للمصاريف والأعباء التي يكون قد تحملها المؤجر وفقا للمادة 42 المذكورة أعلاه، وفي الصدد أخضع المشرع الجزائري إيرادات كراء قاعات الحفلات وحفلات الأسواق والسيرك للضريبة على الدخل الإجمالي بنسبة 15 % محررة من الضريبة، أي من دون تطبيق تخفيضات، وفقا للمادة 42 من قانون المالية لسنة 2005 المنوه عنه سابقا، وهو في الحقيقة حكم ينسجم مع نص المادة 42 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، باعتبار أن القاعات المعدة للحفلات والسيرك تعد من العقارات ذات الاستعمال التجاري.

⁽¹⁾ القانون رقم 21-04 المؤرخ في 2004/12/31، يتضمن قانون المالية لسنة 2005، الجريدة الرسمية العدد 85 لسنة 2004.

الفرع الثاني: حقوق التسجيل (رسوم التسجيل والإشهار العقاري)

تستحق بمناسبة انتقال الملكية العقارية رسوما لفائدة الخزينة العمومية تسمى بحقوق التسجيل، تشمل التصرفات والوقائع القانونية التي استوجب القانون تسجيلها لدى مفتشية التسجيل والطابع بمديرية الضرائب المختصة، مقابل دفع الرسوم المحددة قانونا إلى خزينة الدولة، باستثناء ما تم إعفاؤه صراحة بنص القانون.

ويعقب مرحلة إجراء التسجيل وما يستحق عنها من رسوم، مرحلة أخرى ربط المشرع انتقال الملكية الحقوق العقارية من السلف إلى الخلف بوجوب تنفيذها، ألا وهي الإشهار العقاري لدى المحافظة العقارية المختصة، على أن تقبض بمناسبة هذا الإجراء رسوم الإشهار العقاري المحددة بموجب القانون، باستثناء ما تم إعفاؤه صراحة بنص القانون على غرار الحال بشأن رسوم التسجيل. وعليه سنتطرق أولا إلى رسوم التسجيل العقاري ونتطرق ثانيا إلى رسوم الإشهار العقاري.

أولا: رسوم التسجيل العقاري

تفيد أحكام قانون التسجيل⁽¹⁾، بأن المشرع الجزائري قد أخضع التصرفات والوقائع المنصبة على العقار للتسجيل وجوبا، سواء تعلق الأمر بنقل الملكية والحقوق العينية الأخرى بين الأشخاص بعوض كالبيع والمقايضة أو من غير عوض كالهبة من غير عوض والوصي والميراث، أو تعلق الأمر بتصرفات كاشفة ومصرحة كالقسمة العقارية، وقد حدد نسب الرسوم المستحقة عنها⁽²⁾، فضلا عن تلك المستثناة من دفع حقوق التسجيل لاعتبارات العدالة والمنطق القانوني السليم.

(1) الأمر رقم 76-105 المؤرخ في 09/12/1976، يتضمن قانون التسجيل، الجريدة الرسمية العدد 81 لسنة 1976.

(2) تستوفي رسوم التسجيل إما بناء على رسم نسبي أو ثابت أو تصاعدي، تبعا لنوع العقود ونقل الملكية الخاضعة لهذه الرسوم، وفقا للمادة 02 من قانون التسجيل.

1/- نقل الملكية العقارية بعوض

يعد نقل الملكية العقارية بعوض من أهم الآثار المترتبة على التصرفات الملزمة لجانبين، إذ يلتزم المالك السابق بنقل الملكية العقارية إلى المالك الجديد، في حين يلتزم الأخير بتقديم مقابل الملكية. يحصل عند تسجيل العقود المتضمنة نقل الملكية العقارية والحقوق العقارية بعوض، رسوم التسجيل، ومن الثابت قانوناً أن ما يؤخذ بعين الاعتبار بشأن رسوم التسجيل المتعلقة بنقل الملكية العقارية بعوض هو مقدار ما نقل منها⁽¹⁾.

تنتقل الملكية العقارية من شخص لأخر وتنتقل بالتبعية سلطات التصرف، الاستغلال والاستعمال وذلك عن طريق عقدي البيع والمقايضة، وسنركز على عقد البيع فقط.

يقتضي عقد البيع التزام البائع بأن ينقل للمشتري ملكية شيء أو حقا ماليا آخر مقابل ثمن نقدي⁽²⁾، ولا يتم نقل الملكية العقارية عن طريق عقد البيع إلا بعد استيفاء الإجراءات الشكلية المنصوص عليها قانوناً، ومن بينها وجوب تقديمه إلى مفتشية التسجيل والطابع لتسجيله، وتكون الحقوق والرسوم المترتبة عن بيع العقارات مستحقة فور تحقق العملية، متى كان البيع تلماً ومنتجاً لآثاره بصورة مؤكدة وحالية.

تحسب حقوق التسجيل استناداً إلى مبلغ البيع كله، الذي يتشكل من الضمن المصرح به ومبلغ الأعباء التي يمكن إضافتها، والتي يفرضها البائع على المشتري في إطار العملية المنجزة، والتي تمثل امتيازات غير مباشرة يحصل عليها البائع، كأن يتم الاتفاق على أن يتحمل المشتري عبء سداد الضريبة العقارية على الملكية المبنية أو غير المبنية محل عقد البيع، لأنها تقع في الأصل على عاتق البائع المالك، غير أن الالتزامات التي يكلف بها المشتري والمفروضة عليه قانوناً من جهة، والأعباء المتعددة التي تثقل العقار من جهة أخرى، لا تمثل تكاليف إضافية وليست خاضعة لرسم نقل الملكية، بل تخصص من مبلغ البيع

(1) بن رحمانى محفوظ، المرجع السابق، ص.150.

(2) أنظر المادة 351 من ق.م.ج.

التكاليف المفروضة عاديًا على المشتري والتي يلتزم البائع بتنفيذها، كأن يتحمل البائع أتعاب الموثق التي تقع بحسب الأصل على عاتق المشتري.

إن الرقابة اللاحقة لإدارة الضرائب تسمح لها عند الاقتضاء إرساء الرسم المستحق على القيمة الحقيقية للعقار المبيع، استنادًا إلى أسعار السوق العقارية متى كانت تلك القيمة تفوق تلك المصرح بها في العقد، والنقص المعين يؤدي إلى دفع مبلغ ممتص للرسم المستحق، فضلًا عن العقوبات المقررة قانونًا، التي يتحملها أطراف العقد بصفة مشتركة وبالتضامن، دون أن يكون لذلك أثر على صحة العقد، بحيث يظل مرتبًا لكافة آثاره.

يخضع تسجيل بيع العقارات لرسم نسبي مقدر بـ 5% من الثمن المعلن عنه ومبلغ الأعباء التي يمكن إضافتها، على أن تخفض هذه النسبة إلى 3% إذا كانت العقارات والحقوق العقارية موجودة في بلد أجنبي، ووفقًا للمادتين 252 و253 من قانون التسجيل⁽¹⁾.

وإذا ورد عقد البيع على عقارات ومنقولات معًا، فإن رسم التسجيل يدفع عن المبلغ كله بحسب النسبة المحددة للعقارات المنوه عنها، ما لم يكن قد اشترط ثمن خاص بالنسبة للأشياء المنقولة، ولم تكن هذه الأشياء معينة ومقدرة مادة بمادة، وفق المادة 13 من قانون التسجيل.

على أنه عند بيع عقارات في الشيوخ، ويتعلق الأمر بالعقارات المتعذر قسمتها بين الشركاء، بما يحتم بيعها بالمزاد العلني، فهي تخضع لرسم قدره 3% من الثمن المصرح به ومبلغ الأعباء التي يمكن إضافتها، ويخفض هذا الرسم إلى النصف في حالة الشراء من أحد الشركاء في الشيوخ، حسب المادة 230 من قانون التسجيل.

⁽¹⁾ المادة 252 من قانون التسجيل، معدلة بموجب المادة 125 من القانون رقم 84-21 المؤرخ في 24/12/1984، يتضمن قانون المالية لسنة 1985، الجريدة الرسمية عدد 72 لسنة 1984، والمادة 62 من قانون المالية لسنة 1992، والمادة 47 من قانون المالية لسنة 1994 المنوه عنه سابقًا، والمادة 32 من القانون رقم 98-12 المؤرخ في 31/12/1998، يتضمن قانون المالية لسنة 1999، الجريدة الرسمية عدد 98 لسنة 1998.

أما بالنسبة للإعفاء من دفع رسوم التسجيل، فقد أورد المشرع الجزائري ضمن قانون التسجيل حالات عدة، يعفى فيها نقل الملكية العقارية عن طريق البيع من رسوم التسجيل، تضمنت المادة 258 منه أغلب هذه الحالات.

2/- نقل الملكية العقارية دون عوض

إن نقل الملكية العقارية دون عوض يعني انتقالها من المالك إلى الخلف من دون مقابل، ويتم ذلك إما حين الوفاة عن طريق الميراث و الوصية أو بين الأحياء من خلال عقد الهبة، وسنقتصر على الحالة الأولى أي نقل الملكية العقارية عند الوفاة.

تنتقل أملاك المورث بعد وفاته، سواء كانت وفاة طبيعية أو حكمية، إذ يخضع نقل الملكية الذي يتم إثر وفاة الشخص سواء من خلال الميراث أو بواسطة وصية، للرسوم المقررة لنقل الملكية عن طريق الوفاة.

يتمد مجال تطبيق رسوم التسجيل الخاصة بنقل الملكية العقارية عن طريق الوفاة، إلى جميع الموال الموجودة في الجزائر، بصرف النظر عن جنسية أو إقامة أو موطن المتوفي أو الورثة، وهذا استنادا إلى مبدأ إقليمية الضريبة، وخروجا عن القواعد الموضوعية المتعلقة بالميراث والوصية التي تخضع لقانون دولة الهالك⁽¹⁾، وفقا للفقرة 1 من المادة 16 من ق.م.ج.

خلافًا لما سبق، لا تخضع لرسوم نقل الملكية عن طريق الوفاة، الأموال الموجودة في الخارج والتي سبق أن خضعت لرسم التسجيل في الدولة الأجنبية، إذ لا يمكن تكليفها مرة ثانية في الجزائر لذات الرسم، وهذا حسب ما تقتضي به الاتفاقيات الدولية التي تحد من الازدواج الضريبي الدولي، المبرمة بين الجزائر والدولة المعنية.

يحسب الرسم على انتقال الملكية عن طريق الوفاة على أساس المال الصافي من التركة (الميراث) بعد أن يخصم كل من:

⁽¹⁾ بن رحمان محفوظ، المرجع السابق، ص-ص 159 و 160.

- مصاريف التجهيز والدفن بالقدر المشروع من دون إسراف ولا تقتير، ولقد قدرها المشرع الجزائري بخمسين ألف دينار جزائري (50000 دج)، وهو ما يستشف ضمنا من نص المادة 37 من قانون التسجيل، التي تقضي بتخفيض المبلغ المذكور من أصول التركة، أي بعد خصم الديون المتعلقة بذمة المتوفي⁽¹⁾.

- الديون الثابتة في ذمة المتوفي بصفة قانونية وقت فتح التركة بحسب نص المادة 36 من قانون التسجيل، لكن تجنبا للغش والتحايل الذي يمكن أن يمارس من قبل الورثة قصد تهريب بعض أجزاء التركة من الخضوع لرسم التسجيل، اشترط المشرع في الديون القابلة للخصم أن تكون ثابتة في حق المتوفي يوم فتح التركة ومثبتة بسند يمكن الاحتجاج به أمام القضاء، غير أن الديون اللاحقة المحددة بموجب إجراءات الإفلاس والتسوية القضائية، الناجمة عن حكم قضائي رفعت الدعوى فيه قبل الوفاة وكذلك الضرائب التي تم إعدادها بعد وفاة المورث، تشكل ديونا تخصص من التركة بصرف النظر عن الشروط السابقة، حسب المادتين 38 و40 من قانون التسجيل⁽²⁾.

أم بالنسبة للإعفاء من رسم نقل الملكية العقارية عن طريق الوفاة، فقد حدد المشرع الجزائري في قانون التسجيل، بعض الحالات التي يعفى فيها انتقال الملكية العقارية عن طريق الوفاة من دفع رسوم التسجيل، وهي على النحو الآتي:

- تعفى الدولة من دفع حقوق التسجيل المتعلقة بنقل الملكية عن طريق الوفاة، عند تسجيل الأموال التي تؤول إليها في حالة عدم وجود ورثة للمتوفي،

- يعفى الورثة من الأصول والفروع والزوج الباقي على قيد الحياة، من دفع رسوم نقل الملكية بسبب الوفاة على السكن الفردي الذي كان يشغله الهالك، وعلى ملحقاته المباشرة أيضا، وفقا لنص المادة 3/236 من قانون التسجيل، كما يعفى ذات الأشخاص من دفع رسوم نقل ملكية الأموال المودعة لدى الصندوق الوطني للتوفير والاحتياط أو في حسابات التوفير للسكن، حسب نص المادة 236 من قانون التسجيل.

⁽¹⁾ بن رحمان محفوظ، المرجع السابق، ص.159.

⁽²⁾ المادة 40 من قانون التسجيل، معدلة بموجب المادة 20 من قانون المالية لسنة 2011.

ثانيا: رسوم الإشهار العقاري

يلي إجراء تسجيل التصرفات والوقائع القانونية الواردة على الملكية والحقوق العقارية على مستوى مصلحة التسجيل والطابع بمديرية الضرائب، واستيفاء الرسوم المستحقة عن ذلك، مرحلة أخرى ذات أهمية بالغة سيما بشأن انتقال الملكية والحقوق العقارية من الخلف إلى السلف، وهي الإشهار العقاري بالمحافظة العقارية، إذ تقبض بمناسبة هذا الإجراء رسوم الإشهار العقاري المحددة بموجب القانون لصالح الخزينة العمومية، باستثناء ما تم إعفائه صراحة بنص القانون. وعليه سنركز فقط بتبيان كيفية حساب رسوم الإشهار العقاري أولا، ثم نتطرق ثانيا إلى عمليات الشهر المعفاة من هذا الرسم.

1/- حساب رسم الإشهار العقاري

حدد المشرع الجزائري من خلال قانون التسجيل، كيفية حساب رسم الإشهار العقاري والنسب المطبقة على شهر مختلف المحررات والوثائق لدى المحافظة العقارية.

أ- الرسوم النسبية

تحسب الرسوم النسبية من قيمة العقار أو الحقوق العقارية المصرح بها في الوثيقة المتعين شهرها، ولا يحصل سوى رسم نسبي واحد على العقد الرئيسي ولواحقه المحتملة، والتي لا يترتب عليها رسم نسبي بمبلغ أعلى، كما لا يمكن تحصيل مبلغ أقل من 1000 دج بالنسبة للإجراءات التي لا ينتج عنها رسم نسبي بذات المبلغ⁽¹⁾، وقد حدد المشرع الجزائري نسبتين لرسم الإشهار العقاري هما على النحو الآتي:

1- رسم قدره 1% : يحصل رسم قدره 1% من قيمة العقار أو الحقوق العقارية المصرح بها، عند

كل عملية تتعلق بشهر العقود المثبتة لنقل ملكية العقار أو الحقوق العقارية، حتى ولو كانت هذه العقود مثقلة بشرط واقف، كما يخضع شهر الأحكام القضائية المتضمنة نقل أو تأسيس حقوق عينية عقارية للرسم ذاته⁽²⁾.

⁽¹⁾ أنظر المادة 3/353 من قانون التسجيل.

⁽²⁾ أنظر المادة 3/353 من قانون التسجيل.

2- رسم قدره 0.5 % : يحصل رسم قدره 0.5 % من قيمة العقار أو الحقوق العقارية المصرح بها، عند كل عملية شهر للعقود والقرارات القضائية التصريحية بحق الملكية أو الحقوق العينية العقارية وعقود إيجار العقارات المبنية وغير المبنية، فضلا عن التنازلات عن قيمة الكراء أو المزارعة⁽¹⁾. يلاحظ في هذا الصدد أن المادة 2/353 من قانون التسجيل، لا تزال تنص على تحصيل الرسم النسبي المقدرب 0.5 % بشأن العقود المحررة تطبيقا للمرسوم 83-352 المؤرخ في 21/05/1983، المنشئ لإجراء إثبات التقادم المكسب وإعداد عقد الشهرة المتضمن الاعتراف بالملكية، بالرغم من أنه قد تم إلغاؤه بالقانون 02-07 المؤرخ في 27/02/2007 المتضمن تأسيس إجراء معاينة حق الملكية العقارية وتسليم سندات الملكية عن طريق تحقيق عقاري، لذلك يتعين على المشرع الجزائري تعديل الفقرة 2 من المادة 2/353 من قانون التسجيل بإلغاء العبارة المتضمنة لهذا النوع من العقود.

ب- الرسوم الثابتة

تشتمل هذه الرسوم على فئتين، تحدد الأولى جزافا بإحدى القيمتين 1000 دج و3000 دج، بينما يتم تقدير الفئة الثانية بمعاييرين هما مساحة العقار وطبيعته:

1- رسم ثابت قدره 1000 دج: يحصل رسم ثابت قدره 1000 دج، بمناسبة عمليات الشهر المتعلقة بشهادات نقل الملكية العقارية عن طريق الوفاة أو عن طريق المزاد، فضلا عن شهر شهادات الحيابة المعدة تطبيقا للمادة 39 من القانون رقم 90-25 المتضمن قانون التوجيه العقاري المعدل والمتمم المنوه

⁽¹⁾ تعتبر المزارعة نوعا من أنواع الإيجار، فهي صورة من صور الاستغلال الزراعي عن طريق مشاركة الغير، حيث يجوز أن تعطى الأرض الزراعية والأرض المغروسة بالأشجار مزارعة للمستأجر في مقابل أخذ المؤجر جزء معين من المحصول، وتتميز بالتالي عن الإيجار العادي للأرض الزراعية بأن الأجرة فيها نسبة معينة من نفس المحصول الناتج عن الأرض كالنصف أو الثلث أو الربع. راجع في ذلك محمد عادل عبد الرحمن ومحمد شريف عبد الرحمن، المبادئ الأساسية في القانون الزراعي، دار النهضة العربية-مصر، 2009، ص-ص 449 و450.

وقد عرف المشرع الجزائري المزارعة في ذات السياق بموجب المادة 26 مكرر 1 من القانون 01-07 المؤرخ في 22/05/2001 المعدل والمتمم للأمر رقم 91-10 المؤرخ في 24/04/1991 المتعلق بالأوقاف بأنه "يقصد بالمزارعة إعطاء الأرض للمزارع من أجل استغلالها مقابل حصة من المحصول، يتفق عليها عند إبرام العقد".

عنه سابقا، وعقود التقسيم المبينة والمثبتة لممتلكات سبق تملكها، وتسليم شهادات التقييم العقاري المؤقت، بناء على طلب الأشخاص المعنيين، تتابعا مع الإجراء الأول للدفتري العقاري.

كما يستحق ذات الرسم بمناسبة شهر العقود المتضمنة تكملة أو تفسيراً أو تصحيحاً لأخطاء مادية، أو قبولا أو تخليا بلا قيد أو شرط، أو تأكيدا أو موافقة أو تصديقا أو إلغاء لشروط موقفة أو تحقيق وعد بالبيع، وهذا ما لم تكن تحتوي على إجراء يخضع لرسم نسبي⁽¹⁾، وفي الحالة التي يتعين فيها إشهار نفس العقد أو القرار القضائي أو تسجيل نفس الدين أو نفس الاستبدال أو الشطب أو أي إجراء آخر من النوع نفسه في عدة محافظات عقارية، فإن الرسم المستحق يؤدي كاملا في المحافظة العقارية التي طلب فيها الإشهار للمرة الأولى، ولا يدفع إلا رسم ثابت قدره 1000 دج في كل من المحافظات العقارية الأخرى⁽²⁾.

2- رسم ثابت قدره 3000 دج: يحصل رسم ثابت قدره 3000 دج عند كل إجراء شهر يتعلق بقيد الرهون القانونية أو الاتفاقية أو حق التخصيص الرهني وتجديدها وشطبها، كما يحصل الرسم ذاته عند قيد كل كتابة أو استبدال أو شطب يدون على هامش التسجيلات الموجودة، على أنه إذا تعلق الأمر بكتابة تسجيلات عديدة مختلفة، بموجب نفس العقد لضمان نفس الدين، فلا يحصل الرسم إلا مرة واحدة⁽³⁾.

3- رسم يقدر على أساس مساحة العقار وطبيعته: يحصل رسم ثابت يقدر وفقا لمساحة العقار وطبيعته، يطبق عند كل عملية شهر تتعلق بالإجراء الأول في السجل العقاري المتعلق بالعقارات المسووحة، سواء كانت تحمل ترقيما مؤقتا أو نهائيا، كما يحصل عند شهر عقود الملكية المعدة تطبيقا للقانون رقم 02-07 المتضمن تأسيس إجراء معاينة حق الملكية العقارية وتسليم سندات الملكية عن طريق تحقيق عقاري، السالف الذكر.

⁽¹⁾ أنظر الفقرة الأخيرة من المادة 3/353 من قانون التسجيل.

⁽²⁾ أنظر المادة 9/353 من قانون التسجيل.

⁽³⁾ أنظر المادة 11/353 من قانون التسجيل.

2/- عمليات الشهر المعفاة من رسوم الإشهار العقاري

لقد حدد المشرع الجزائري عمليات الشهر المعفاة من رسم الإشهار العقاري على سبيل الحصر، ضمن المادتين 5/353 و6/353 من قانون التسجيل.

ومن خلال استقراء مضمون هاتين المادتين، نجد أن المشرع قد توخى من تقرير هذه الإعفاءات تحقيق جملة من الأهداف الإستراتيجية ذات البعد الاجتماعي والاقتصادي، ناهيك عن انسجام هذه الإعفاءات مع المنطق القانوني، وفيما يلي بيان هاته الحالات حسب ما نظمها المشرع بالمادتين المنوه عنهما أعلاه.

أ- حالات الإعفاء حسب المادة 5/353 من قانون التسجيل:

- إن الدولة والولاية والبلدية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري، تكون معفية من أداء رسم الإشهار العقاري، وهذا الإعفاء يتفق مع المنطق القانوني، إذ من غير المتصور أن تكلف الدولة نفسها بدفع الرسوم والضرائب أو تكلف بها الهيئات والمؤسسات الخاضعة للقانون العام كالولاية والبلدية والمؤسسة العمومية ذات الصبغة الإدارية⁽¹⁾، كما تعفى من ذات الرسم العقود المحررة والإجراءات المنجزة في إطار التشريع المتعلق بنزع ملكية العقارات للمنفعة العمومية، بالنظر إلى أيلولة العقار في هذه الحالة إلى الدولة مقابل تعويض مسبق عادل ومنصف يتلقاه المالك، فيدرج العقار ضمن الأملاك العمومية التابعة للدولة، ويخصص للمنفعة العمومية.

- تعفى الجمعيات والتعاضديات من تسديد رسم الإشهار العقاري حين شهرها للتصرفات التي تبرمها، بالنظر إلى الهدف غير المادي الذي تبتغي تحقيقه، فهي لا تسعى إلى تحقيق الربح بل إلى أغراض خيرية اجتماعية، وبالتالي تسهم بصورة غير مباشرة في التكفل بجانب من النفقات العامة، التي تقع بالأساس على عاتق الدولة كتقديم المساعدة والمعونة للمحتاجين⁽²⁾.

- تعفى شركة الكهرباء والغاز من دفع الرسم، عند إشهار العقود المتعلقة بتأسيس حقوق الارتفاق لمد أسلاك الكهرباء أو لتمرير أنابيب الغاز، فبالرغم من أن شركة الكهرباء والغاز لا تعفى كأصل عام من

(1) بن رحمان محفوظ، المرجع السابق، ص.168.

(2) المرجع نفسه، ص-ص.168 و169.

دفع الضرائب والرسوم، إلا أن المشرع قرر إعفاءها لاعتبار توصيل المستهلك بالكهرباء والغاز إنما يعد خدمة عمومية ترتبط بالمصلحة العامة⁽¹⁾.

- تعفى من رسم الإشهار العقاري العقود المتعلقة باقتناء العقارات من قبل البنوك والمؤسسات المالية التي يحكمها الأمر 11-03 المتعلق بالنقد والقرض⁽²⁾، في إطار الإيجار العقاري، ويشمل الإعفاء أيضا القروض العقارية الممنوحة من قبلها، كما تعفى من الرسم ذاته بيانات الحلول الاتفاقي في حقوق الرهن لفائدة البنوك والمؤسسات المالية في إطار عمليات إعادة التمويل الرهني.

- إن العقود المتضمنة اقتناء المرقين العقاريين عموميين أو خواص، أراضي موجهة لإنجاز برامج السكن المستفيدة من الدعم المالي للدولة، تكون معفاة من رسم الإشهار العقاري، ويعكس هذا الإعفاء في الحقيقة وجهها من أوجه الدعم من قبل الدولة للمتعاملين في الترقية العقارية، قصد تشجيعهم على ولوج هذا المجال، مما يسهم بشكل كبير في الحد من أزمة السكن، كما ينسحب هذا الإعفاء على شهر العقود المتضمنة بيع المحلات ذات الاستعمال السكني الجديدة، المنجزة من طرف المرقين العقاريين والمرتبطة بذات برامج السكن المستفيدة من الدعم المالي للدولة.

ب- حالات الإعفاء حسب المادة 6/353 من قانون التسجيل:

- إن القيود والتشطيبات الخاصة بالرهون القانونية، الضامنة للقروض الممنوحة من قبل البنوك والمؤسسات المالية لتمويل نشاطات الفلاحين، تكون معفية من رسم الإشهار العقاري، وذلك تشجيعا لهذه القروض الموجهة للاستثمار في قطاع الفلاحة، إذ يعد هذا الإعفاء تكريسا لسياسة دعم النشاط الفلاحي المنتهجة من قبل الدولة، وتعفى من ذات الرسم أيضا القيود والتشطيبات الخاصة بالرهون المعدة لفائدة

(1) بن رحمانى محفوظ، المرجع السابق، ص.169.

(2) الأمر رقم 11-03 المؤرخ في 26/08/2003، يتعلق بالنقد والقرض، الجريدة الرسمية عدد 52 لسنة 2003.

البنوك والمؤسسات المالية، ضمانا للقروض الممنوحة للأفراد والتعاونيات العقارية لغرض بناء المساكن⁽¹⁾، وذلك لغرض تحفيز البنوك لتمويل عمليات إنجاز المساكن، بما يسهم في التخفيف من أزمة السكن⁽²⁾.

- إن العقود المتضمنة بيع المساكن إلى المدخرين والمبنية في إطار الادخار السكني من قبل الهيئات العمومي المختصة، معفاة من رسم الإشهار العقاري، لتبعية هذه الهيئات للدولة من جهة، ولتشجيع الاستثمار في مجال البناء للحد من الأزمة المتعلقة بالسكن من جهة أخرى، ويعفى من الرسم ذاته أيضا شهر العقود المبرمة من قبل التعاونيات العقارية التي أنشأت في ظل الأمر رقم 92-76⁽³⁾، كونها تسهم في بناء المساكن بما يخفف من أزمة السكن، فضلا عن سعيها لتحقيق أغراض اجتماعية وليست للربح المادي⁽⁴⁾.

- تعفى من رسم الإشهار العقاري، عقود المبادلات المتعلقة بالأراضي الفلاحية أو ذات الوجهة الفلاحية، قصد التيسير على الفلاحين وتشجيعهم على الاستغلال الأمثل للأراضي الفلاحية، كما تعفى عمليات شهر عقود التنازل بين الشركاء على الشيوخ للأراضي الفلاحية أو ذات الوجهة الفلاحية من رسم الإشهار لدى المحافظة العقارية، كون أن هذه التنازلات تقلل من الملكية الشائعة، بتركيز الملكية في يد شخص واحد، مما يسهم حتما في استقرار الملكية العقارية.

- إن العقود المتعلقة بدمج العقارات في مجال الاحتياطات العقارية التابعة للبلدية، كما العقود المتعلقة بتحويل الملكية العقارية التي أقتنيت بموجب الأمر رقم 26-74⁽⁵⁾ إلى هيئات عمومية تتولى تسييرها، تكون معفاة من رسم الإشهار العقاري، لتعلق الأمر بهيئات عمومية يقتضي المنطق القانوني إعفاءها من دفع الرسم.

⁽¹⁾ غير أن الرسم يحصل تلقائيا في حالة التنازل عن العقار على حاله، دون إنجاز هذه البناءات، حسب الفقرة 2 من المادة 6/353 من قانون التسجيل.

⁽²⁾ بن رحمانى محفوظ، المرجع السابق، ص.ص. 170 و171.

⁽³⁾ الأمر رقم 92-76 المؤرخ في 23/10/1976، يتعلق بتنظيم التعاون العقاري، الجريدة الرسمية عدد 12 لسنة 1976.

⁽⁴⁾ بن رحمانى محفوظ، المرجع السابق، ص. 171.

⁽⁵⁾ الأمر رقم 26-74 المؤرخ في 30/02/1974، يتضمن تكوين احتياطات عقارية لصالح البلديات، الجريدة الرسمية عدد 19 لسنة 1974.

- تعفى دواوين الترقية والتسيير العقاري من دفع رسم الإشهار العقاري بمناسبة الإجراء الأول الذي يتم في السجل العقاري، المتعلق بالمحلات ذات الاستعمال السكني الممسوحة التابعة لها، والقابلة للتنازل في إطار المرسوم التنفيذي رقم 03-269⁽¹⁾، كما تعفى ممن الرسم ذاته عمليات التنازل عن هذه الأملاك العقارية ذات الاستعمال السكني المنجزة في إطار المرسوم التنفيذي نفسه، والموضوعة حيز الاستغلال قبل أول جانفي 2004.

- تعفى عمليات التنازل عن أصول المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري المحلة لفائدة العمال، فضلا عن تلك المنجزة في إطار عمليات الخصخصة، من دفع رسم الإشهار العقاري لدى المحافظة العقارية.

- إن سندات الملكية المعدة في إطار عملية جماعية لتحقيق العقاري المنظمة بالقانون رقم 07-02، المتضمن تأسيس إجراء معاينة حق الملكية العقارية وتسليم سندات الملكية عن طريق تحقيق عقاري، تكون معفاة من رسم الإشهار العقاري، ومن شأن هذا الإعفاء تحفيز المالكين المعنيين على الاستجابة الواسعة للعمليات الجماعية لتحقيق العقاري⁽²⁾.

⁽¹⁾ المرسوم التنفيذي رقم 03-269، المحدد لشروط وكيفيات التنازل عن الملام العقارية التابعة للدولة ولدواوين الترقية والتسيير العقاري الموضوعة حيز الاستغلال قبل أول يناير سنة 2004، الجريدة الرسمية عدد 48 لسنة 2003، المعدل بالمرسوم التنفيذي رقم 06-296 المؤرخ في 02/09/2006.

⁽²⁾ بالنسبة للملكية المعدة في إطار إجراء التحقيق العقاري المطالب به بصفة فردية، فإنه ينجم عنها تحصيل رسم الإشهار العقاري، وهو ما أكدته التعليمية رقم 03 المؤرخة في 27 سبتمبر 2008 عن المديرية العامة للأملاك الوطنية، المتعلقة بعمليات سير التحقيق العقاري ومعاينة حق الملكية العقارية وتسليم سندات الملكية.

خاتمة:

غير خفي على أحد الأهمية التي تمتاز بها الجباية العقارية في تنشيط السوق العقارية، الأمر الذي أدى بالمشرع الجزائري حرصا منه على تطوير الاقتصاد إلى تنظيمها بنصوص، هذه النصوص التي شهدت عدة إصلاحات جبائية عقارية اتسمت بالمرونة وسرعة تغيرها. لكن على الرغم من الدور الفعال الذي تلعبه الجباية العقارية في دعم خزينة الدولة، إلا أنه ينبغي أن تكون الجباية منظمة بمقتضى قوانين جبائية مستقرة قدر الإمكان وذلك بالتقليل من التعديلات المتكررة، هذه التعديلات التي قد تخيب أمل المستثمرين، ويجعل من الصعب عليهم فهم القوانين والالتزام بها.

قائمة المصادر والمراجع

أ- قائمة المصادر

- القرآن الكريم.

- النصوص القانونية والتنظيمية:

- دستور الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية الصادر بتاريخ 1996/11/28 ج.ر.ج.د.ش رقم 76 المؤرخة في 1996/12/08، المعدل بالقانون رقم 03-02 المؤرخ في 2002/04/10، ج.ر.رقم 25 المؤرخة في 2002/04/14، والمعدل بالقانون رقم 19-08 المؤرخ في 2008/11/15، ج.ر.رقم 63 المؤرخة في 2008/11/16، والمعدل بالقانون رقم 01-16 المؤرخ في 2016/03/06 ج.ر.رقم 14 المؤرخة في 2016/03/07، المعدل بموجب المرسوم الرئاسي رقم 442-20 المؤرخ في 2020/12/30، ج.ر.رقم 82 المؤرخة في 2020/12/30.

- الأمر 58-75 المؤرخ في 1975/09/29 المتضمن القانون المدني الجزائري، ج ر للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية رقم 78 المؤرخة في 1975/09/30 المعدل والمتمم بالقانون رقم 14-88 المؤرخ في 1988/05/03 ج رقم 18 المؤرخة في 1988/05/04، وبالقانون رقم 10-05 المؤرخ في 2005/06/20 ج ر رقم 44 المؤرخة في 2005/06/26، وبالقانون رقم 05-07 المؤرخ في 2007/05/13 ج رقم 31 المؤرخة في 2007/05/13.

- الأمر رقم 101-76 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976 يتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 102 الصادر بتاريخ 1976/12/22.

- الأمر رقم 105-76 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976 يتضمن قانون التسجيل، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 102 الصادر بتاريخ 1976/12/22.

- الأمر رقم 104-76 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976 يتضمن قانون الضرائب غير المباشرة، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 102 الصادر بتاريخ 1976/12/22.

- الأمر رقم 102-76 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976 يتضمن قانون الرسم على رقم الأعمال، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 102 الصادر بتاريخ 1976/12/22.

- القانون رقم 15-08 المؤرخ في 2008/07/20 يُحدد قواعد مطابقة البناءات وإتمام إنجازها، ج ر للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية رقم 44 المؤرخة في 2008/08/03.

-
- القانون رقم 10-14 المؤرخ في 2014/12/30 يتضمن قانون المالية لسنة 2015، الجريدة الرسمية العدد 78 لسنة 2014.
- القانون رقم 11-02 المؤرخ في 2002/12/24، يتضمن قانون المالية لسنة 2003، الجريدة الرسمية العدد 86 لسنة 2002.
- القانون رقم 18-15 المؤرخ في 2015/12/30، يتضمن قانون المالية لسنة 2016، الجريدة الرسمية العدد 72 لسنة 2015.
- القانون رقم 29-90 المؤرخ في 1990/12/01، المتعلق بالتهيئة والتعمير، الجريدة الرسمية العدد 52 لسنة 1990، المعد والمتمم بالقانون رقم 05-04 المؤرخ في 2004/08/14، الجريدة الرسمية العدد 51 لسنة 2004.
- القانون رقم 02-97 المؤرخ في 1997/12/31، يتضمن قانون المالية لسنة 1998، الجريدة الرسمية العدد 89 لسنة 1997.
- القانون رقم 05-14 المؤرخ في 2014/02/24 يتضمن قانون المناجم، الجريدة الرسمية العدد 18 لسنة 2014.
- القانون رقم 33-88 المؤرخ في 1988/12/31، يتضمن قانون المالية لسنة 1989، الجريدة الرسمية العدد 54 لسنة 1988.
- القانون رقم 36-90 المؤرخ في 1990/12/31، يتضمن قانون المالية لسنة 1991، الجريدة الرسمية العدد 57 لسنة 1990.
- المرسوم التشريعي رقم 18-93 المؤرخ في 1993/12/31، يتضمن قانون المالية لسنة 1994، الجريدة الرسمية عدد 88 لسنة 1993.
- القانون رقم 21-04 المؤرخ في 2004/12/31، يتضمن قانون المالية لسنة 2005، الجريدة الرسمية العدد 85 لسنة 2004.
- الأمر رقم 105-76 المؤرخ في 1976/12/09، يتضمن قانون التسجيل، الجريدة الرسمية العدد 81 لسنة 1976.
- القانون رقم 21-84 المؤرخ في 1984/12/24، يتضمن قانون المالية لسنة 1985، الجريدة الرسمية عدد 72 لسنة 1984.

- القانون رقم 98-12 المؤرخ في 31/12/1998، يتضمن قانون المالية لسنة 1999، الجريدة الرسمية عدد 98 لسنة 1998.
- القانون 07-01 المؤرخ في 22/05/2001 المعدل والمتمم للأمر رقم 91-10 المؤرخ في 24/04/1991 المتعلق بالأوقاف.
- الأمر رقم 03-11 المؤرخ في 26/08/2003، يتعلق بالنقد والقرض، الجريدة الرسمية عدد 52 لسنة 2003.
- الأمر رقم 76-92 المؤرخ في 23/10/1976، يتعلق بتنظيم التعاون العقاري، الجريدة الرسمية عدد 12 لسنة 1976.
- الأمر رقم 74-26 المؤرخ في 30/02/1974، يتضمن تكوين احتياطات عقارية لصالح البلديات، الجريدة الرسمية عدد 19 لسنة 1974.
- المرسوم التنفيذي رقم 03-269، المحدد لشروط وكيفيات التنازل عن الملام العقارية التابعة للدولة ولدواوين الترقية والتسيير العقاري الموضوعة حيز الاستغلال قبل أول يناير سنة 2004، الجريدة الرسمية عدد 48 لسنة 2003، المعدل بالمرسوم التنفيذي رقم 06-296 المؤرخ في 02/09/2006.
- قرار وزاري مشترك مؤرخ في 24/05/1994، يتضمن تصنيف البلديات حسب المناطق والمناطق الفرعية، لتحديد القيمة الإيجارية الجبائية في مجال الرسم العقاري المطبق على الملكيات المبنية وغير المبنية، وتقييم الأملاك العقارية في حالة وجود نقص في التصريح، الجريدة الرسمية عدد 70 لسنة 1994.

ب/- قائمة المراجع

1/- الكتب

- أنور طلبة، المطول في شرح القانون المدني، الجزء الرابع، الطبعة الأولى، المكتب الجامعي الحديث، الاسكندرية، 2004.
- بن رحمان محفوظ، الضريبة العقارية في القانون الجزائري، دراسة مقارنة، دار الجامعة الجديدة، الأزاريطة، 2009.
- حامد عبد المجيد دراز، الضرائب العقارية والتنمية الاقتصادية، الطبعة الثانية، مؤسسة شباب الجامعة-مصر، سنة 1989.
- خالد عبد الفتاح، التعليق على قانون المباني، دار الكتب القانونية، مصر، 2007.

-
- زكرياء شلش، الضرائب والرسوم على العقارات المبنية، الطبعة الأولى، مطبعة ياسو، الاسكندرية-مصر، 1999.
- سماعيل شامة، النظام القانوني الجزائري للتوجه العقاري، دراسة وصفية وتحليلية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2002.
- سمير عبد السميع الأودن، المسؤولية الجنائية في البناء والهدم للقائمين بالتشييد، مكتبة الإشعاع-الإسكندرية، 2000.
- سلوم حسين، المالية العامة، القانون المالي والضريبي، الطبعة الأولى، دار الفكر العربي-بيروت، سنة 1990.
- ساوس خيرة، جباية التسجيل، المديرية الجهوية للضرائب-بشار، سنة 2002.
- عبد الرزاق حسين ياسين، المسؤولية الخاصة بالمهندس المعماري ومقاوم البناء، شروطها، نطاق تطبيقها، والضمانات المستحدثة فيها، دراسة مقارنة في القانون المدني، الطبعة الأولى، دار المعارف-مصر، 1987.
- عطية عبد الواحد، الضرائب على الإيرادات العقارية، دار النهضة العربية، 1990.
- عطية عبد الواحد، شرح أحكام قانون الضريبة على العقارات المبنية الجديد، الطبعة الأولى، دار النهضة العربية، القاهرة-مصر، 2009.
- عجة الجيلالي، أزمة العقار الفلاحي ومقترحات تسويتها، دار الخلدونية-الجزائر، سنة 2005.
- عبد المولى محمد مرسي، الوجيز في قانون الضرائب العقارية على المباني، الطبعة الأولى، مكتبة شادي، القاهرة، سنة 2009.
- عبد الهادي مقبل، دراسة تحليلية انتقادية لقانون الضريبة على القارات المبنية، الطبعة الأولى، دار النهضة العربية، القاهرة-مصر.
- عبد المنعم محمد داود، الضرائب العقارية والرسوم المحلية، مركز البحوث والمراجع الجمركية والضريبية، القاهرة-مصر.
- محمود رياض عطية، الموجز في المالية العامة، دون مكان الطبع، سنة 1969.
- محمد عباس محرز، اقتصاديات الجباية والضرائب، الطبعة الأولى، دار هومة، 16 الجزائر، 2004.
- ناجي محمد سعد، شرح قوانين الضريبة على العقارات المبنية (ضريبة العوائد)، الطبعة الأولى، المركز القومي للإصدارات القومية، القاهرة-مصر، 2005.

- محمد الصغير بعلي ويسري أبو العلى، المالية العامة، دارالعلوم والنشر والتوزيع، الجزائر.
- محمد جمال الذنبيات، الضريبة على العقارات المبنية، دراسة مقارنة، الطبعة الأولى، الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع ودار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان-الأردن، 2002.
- محمد عادل عبد الرحمن ومحمد شريف عبد الرحمن، المبادئ الأساسية في القانون الزراعي، دار النهضة العربية-مصر، 2009.

2/- المذكرات والسائل الجامعية

- بلوفي حكيم، ترشيد نظام الجباية العقارية -دراسة حالة الجزائر- رسالة دكتوراه، تخصص علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، السنة الجامعية 2011-2012.
- محمد يسعد كريمة، الضريبة على العقارات المبنية، مذكرة ماجستير، كلية الحقوق-جامعة البليدة، سنة 2011.

فهرس المحتويات

| الموضوع | الصفحة |
|--|--------|
| المقدمة..... | 2 |
| المبحث الأول: تطور الجباية العقارية..... | 3 |
| المطلب الأول: تطور الجباية العقارية قبل إصلاحات 1992..... | 3 |
| الفرع الأول: الجباية العقارية في الجزائر من 1962 إلى 1969..... | 3 |
| الفرع الثاني : الجباية العقارية في الجزائر من 1969 إلى 1985..... | 5 |
| الفرع الثالث: الجباية العقارية في الجزائر من 1986 إلى 1992..... | 6 |
| المطلب الثاني: الجباية العقارية بعد إصلاحات 1992..... | 7 |
| المبحث الثاني: مفهوم الجباية العقارية..... | 9 |
| المطلب الأول: تعريف الجباية العقارية وخصائصها..... | 9 |
| الفرع الأول: تعريف الجباية العقارية..... | 9 |
| الفرع الثاني: خصائص الجباية العقارية..... | 10 |
| أولاً: الضريبة العقارية ضريبة مباشرة..... | 10 |
| ثانياً: الضريبة العقارية ضريبة عينية..... | 12 |
| ثالثاً: الضريبة العقارية ضريبة نوعية..... | 12 |
| رابعاً: الضريبة العقارية ضريبة سنوية..... | 12 |
| المطلب الثاني: أنواع الجباية العقارية..... | 13 |
| الفرع الأول: الرسم العقاري..... | 13 |
| أولاً: الرسم العقاري على الملكيات المبنية..... | 14 |

- 14.....1- مفهوم العقار المبني الخاضع للرسم العقاري
- 22.....2- العقارات المبنية المعفاة من الرسم العقاري
- 29.....3- تحديد مقدار الرسم المستحق على العقارات المبنية
- 34.....4- الرسوم العقارية الملحقة بالملكيات المبنية
- 34.....أ- رسم التطهير أو القمامات
- 35.....ب- الرسم السنوي على السكن
- 36.....ثانيا: الرسم العقاري على الملكيات غير المبنية
- 36.....1- تحديد الملكيات غير المبنية الخاضعة للضريبة العقارية
- 41.....2- الملكيات غير المبنية المعفاة من الضريبة
- 42.....3- تحديد مقدار الضريبة العقارية على الملكيات غير المبنية
- 45.....ثالثا: الضريبة على تأجير الملكية العقارية
- 45.....1- تحديد المداخل الخاضعة للضريبة على تأجير الملكية العقارية
- 46.....2- تحديد قيمة الضريبة على تأجير الملكية العقارية
- 48.....الفرع الثاني: حقوق التسجيل (رسوم التسجيل والإشهار العقاري)
- 48.....أولا: رسوم التسجيل العقاري
- 49.....1- نقل الملكية العقارية بعوض
- 51.....2- نقل الملكية العقارية دون عوض

محاضرات في مقياس: الجباية العقارية؛ إعداد: د/عيادة الحسين؛ 2023-2024
كلية الحقوق-جامعة تيسمسيلت

| | |
|---------|---|
| 53..... | ثانيا: رسوم الإشهار العقاري..... |
| 53..... | 1/- حساب رسم الإشهار العقاري..... |
| 56..... | 2/- عمليات الشهر المعفاة من رسوم الإشهار العقاري..... |
| 60..... | الخاتمة..... |
| 61..... | قائمة المصادر والمراجع..... |
| 66..... | فهرس المحتويات..... |