

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة الجزائر

معهد الحقوق و العلوم الإدارية

بن عكنون

بحث لنيل شهادة الماجستير

في قانون المؤسسات

تحت عنوان :

الحماية العقارية

من اعداد الطالبة :

حبيب فاطمة

تحت اشراف :

الأستاذ بوسماح محمد

لجنة المناقشة

الأستاذ :رئيسا

الأستاذ :مقرا

الأستاذ :عضوا

السنة الجامعية 2002/2001

بِسْمِ اللّٰهِ الرَّحْمٰنِ الرَّحِیْمِ

قال الله تعالى :

" يرفع الله الذين آمنوا منكم و الذين أوتوا العلم

درجات و الله بما تعملون خبير."

الآية 11. سورة المجادلة.



إهداء

- α إلى الذي تركني صغيرة و رحل الى رحاب ربه
- α إلى روح أبي العزيز .
- α إلى الأم الحنون أطال الله عمرها.
- α إلى أفراد عائلتي ، أختي نادية و وريدة و زوجها
- أخي بوسعد الذي أتمنى له الشفاء العاجل
- إخوتي ابراهيم ، مموح و رشيد.
- α إلى كل من أثمرت فيه بذرة الصداقة ، صديقاتي حسيبة بن خدة ، فوزية لكروز ، حكيمة بن براهيم ، مليكة حساني ، الويزة لعراس و نصيرة بن نيلي .
- α إلى الأستاذ المحترم عنقيق عبد الحكيم و كل أساتذتي الذين أناروا عقلي بالعلم و المعرفة.
- α إلى كل من ساهم في إعداد هذا العمل من قريب أو بعيد.
- α إلى الزملاء بالعمل بمديرية الضرائب للروبية و على رأسهم المدير الفرعي للرقابة الجبائية.
- α إلى وطني الجريح الذي يترقب إطلالة الفجر حتى تعود من جديد و ما هي عنه ببعيدة.
- α الى الجزائر الحبيبة
- أهدي هذا العمل المتواضع

شكر

الحمد لله الذي منى علينا بفضله و أعاننا على اتمام هذا البحث و سهل علينا عملنا .

و لا يسعني و أنا أقدم هذا العمل الا أن أتقدم بكلمة شكر و عرفان للأستاذ الفاضل بوسماح محمد على كل ما أولاه لي من نصائح و عناية و تقويم لهذا العمل. و لم يبخل علي بمعلوماته و نصائحه القيمة لإنهاء هذا البحث على أتم وجه.

كما أتقدم بجزيل الشكر الى كل من ساهم في مد يد المساعدة و كل عمال المكتبة سواء بمعهد الحقوق أو معهد المالية الذين هم دوما في خدمة و مساعدة الطلبة .

فألف شكر و تقدير لهم و جزاهم الله كل خير.

الفهرس

الفهرس

موضوع : الجباية العقارية

الصفحة

02.....	مقدمة.....
03.....	مفهوم الجباية.....
05.....	مفهوم العقارات.....
08.....	مفهوم الجباية العقارية.....

الفصل الأول

12.....	الخضوع للضريبة أثناء ممارسة حق الملكية.....
12.....	المبحث الأول : حالة ما اذا كان مالك العقار هو الشاغل له.....
13.....	- المطلب الأول : الرسم العقاري.....
14.....	الفرع الأول : خصائص الرسم العقاري.....
17.....	الفرع الثاني : مجال تطبيق الرسم العقاري.....
17.....	<u>أولاً</u> : الرسم العقاري على الملكيات المبنية.....
20.....	<u>ثانياً</u> : الرسم العقاري على الملكيات غير المبنية.....
21.....	الفرع الثالث : أساس فرض الضريبة و حسابها.....
30.....	- المطلب الثاني : الرسم التطهيري.....
31.....	الفرع الأول : مجال تطبيقه.....
31.....	الفرع الثاني : حساب الرسم.....
33.....	- المطلب الثالث : الضريبة على الثروة.....
36.....	الفرع الأول : مجال تطبيقها.....
38.....	الفرع الثاني : حساب الضريبة.....

- 40..... المبحث الثاني : حالة نقل الملكية من أجل التمتع
- 41..... - المطلب الأول : الإيجار كعقد خاضع لحقوق التسجيل
- 42..... الفرع الأول : بالنسبة للإيجارات المحددة المدة
- 43..... الفرع الثاني : الإيجارات العمرية أو الإيجارات غير المحددة المدة
- 44..... الفرع الثالث : الإيجارات الطويلة الأمد
- 45..... الفرع الرابع : التنازل عن الإيجارات و الإيجارات الفرعية
- 47..... - المطلب الثاني : الإيجار كمصدر للمداخل العقارية
- 48..... الفرع الأول : مفهوم و مجال تطبيق الضريبة
- 48..... أولا : تعريف الدخل العقاري
- 50..... ثانيا : مجال تطبيق الضريبة
- 52..... الفرع الثاني : الأعباء الواجب تطبيقه
- 53..... الفرع الثالث : الوعاء الضريبي

الفصل الثاني

- 56..... الخضوع للضريبة أثناء نقل الملكية
- 57..... المبحث الأول : نقل الملكية بمقابل (بعوض)
- 58..... - المطلب الأول : بالنسبة لحقوق التسجيل
- 62..... الفرع الأول : البيع
- 68..... الفرع الثاني : المبادلة
- 70..... الفرع الثالث : القسمة
- 72..... - المطلب الثاني : الضريبة على الدخل الإجمالي (فائض القيمة)
- 72..... الفرع الأول : مفهوم فائض القيمة و مجال تطبيقها
- 72..... أولا : مفهوم فائض القيمة
- 73..... ثانيا : مجال تطبيق الضريبة

- 76..... الفرع الثاني : أساس فرض الضريبة و حسابها

- 76.....أولا: أساس فرض الضريبة
- 77.....ثانيا: حساب الضريبة
- 79.....المبحث الثاني: نقل الملكية مجانا
- 83..... - المطلب الأول: نقل الملكية عن طريق الوفاة
- 85..... الفرع الأول: طبيعة رسم الأيلولة على التركات
- 87..... الفرع الثاني: التصريح بالتركة و الأجل المحددة لذلك
- 89..... الفرع الثالث: شكلية محتوى التصريح
- 90..... الفرع الرابع: الأموال الخاضعة
- 91..... - المطلب الثاني: نقل الملكية بين الأحياء
- 91..... الفرع الأول: تعريفها و شروطها
- 92..... الفرع الثاني: تصفية الضريبة
- 94..... الفرع الثالث: الديون القابلة للخصم
- 95..... الفرع الرابع: حساب الضريبة

الفصل الثالث

- 103..... المشاكل المرتبطة بتحديد الوعاء الضريبي
- 105.....المبحث الأول: مفهوم القيمة التجارية
- 106..... - المطلب الأول: تحديد القيمة التجارية للعقارات
- 108..... الفرع الأول: معايير التقدير
- 111..... الفرع الثاني: طرق التقويم
- 116..... - المطلب الثاني: تحديد القيمة التجارية للمحلات التجارية
- 117..... الفرع الأول: عناصر المحل التجاري
- 119..... الفرع الثاني: عوامل التقدير
- 120..... الفرع الثالث: طرق التقويم

- 122..... - المطلب الثالث: النتائج المترتبة عن عملية تحديد القيمة التجارية
- 122..... الفرع الأول: عدم كفاية التقدير

- 126..... الفرع الثاني : محاربة الأخطاء
- 130..... المبحث الثاني : مفهوم الثمن المعياري المحدد اداريا
- 130..... التنفيذي رقم 271/93
- 132..... الفرع الأول : تقسيم و ترتيب القطاعات
- 137..... الفرع الثاني : تعيين قيمة المتر المربع الواحد
- 138..... الفرع الثالث : تعيين المساحة الخاضعة للضريبة
- 145..... - المطلب الثاني : النتائج المترتبة عن تطبيق الثمن العادي
- 146..... الفرع الأول : الغاء المرسوم التنفيذي
- الفرع الثاني : اعتماد القيمة التجارية الحقيقية بموجب
- 147..... المنشورة الوزارية

- 152..... خاتمة
- 160..... المراجع - باللغة العربية
- 162..... - باللغة الفرنسية
- 164..... - النصوص القانونية
- 166..... - المذكرات

المقدمة

المقدمة

مما لا شك فيه أن اقتصاديات المالية العامة هي عصب البناء الإقتصادي ، اذ لا يمكن لأي خطوة تنموية في أي سياسة اقتصادية كانت أن يثبت و يكتب لها النجاح دون تمويل و رعاية و توجيه، و لذلك احتلت قضية تمويل التنمية الإقتصادية مكانة هامة ليس فقط في الأدب الإقتصادي المعاصر بل و في مجال الإهتمامات اليومية للدول التي تكافح من أجل مستوى معيشي أفضل لشعبها و ذلك عبر قنوات شتى يأتي في طليعتها قناة السياسة المالية و بأدواتها المتعددة من أهمها السياسة الجبائية .

و الجبائية تدخل ضمن الإيرادات السيادية و التي تحصل عليها الدولة جبرا من الأفراد بمالها من حق السيادة و تشمل الضرائب و الرسوم و الأتاوى و الغرامات المالية.

و تعرف الجبائية بأنها ذلك النظام التشريعي الموضوع حيز التطبيق لضمان تغطية نفقات الدولة بصفة مستمرة و بالتالي تحتل مكانة بارزة نظرا لثباتها النسبي و إلزاميتها .

و بما أن الجبائية العقارية جزء من الجبائية العادية أي أنها اقتطاع إجباري نقدي تساهم جزئيا في تغطية الأعباء العامة و تكون في مجال التعامل العقاري .
و حتى تسهل لنا دراسة هذا الموضوع لابد من التطرق الى مفهوم الجبائية و كذا مفهوم العقار حتى نتضح لنا الرؤية لفهم الجبائية العقارية.

أولاً : مفهوم الجباية :

و هنا نميز بين الضريبة ، الرسم و الأتاوى.

مفهوم الضريبة : هي فريضة الزامية يلتزم المكلف بأدائها تبعا لمقدرته على الدفع بغض النظر عن المنافع التي تعود عليه من وراء الخدمات التي تؤديها السلطات العامة، أو بعبارة أخرى هي أسلوب قانوني لتوزيع الأعباء العامة سنويا فيما بين الأفراد حسب طاقتهم(1) حيث تنص المادة64 من الدستور الجزائري:كل المواطنين متساوون في أداء الضريبة و يجب على كل واحد أن يشارك في تمويل التكاليف العمومية حسب قدرته الضريبية الخ... " .

و عليه فهي ذلك الجزء الذي تستولي عليه الدولة بما لها من حق السيادة على دخول الأفراد باعتباره نصيب كل منهم في هذه الأعباء . و لا يقتصر أمرها على رعايا الدولة و انما يلحق الأجانب الموجودين بإقليمها بل و حتى غير المقيمين فيها و ذلك بالنسبة الى ما يمتلكونه من أموال فيه .

- كما يمكن تعريفها : " هي فريضة الزامية تحددها الدولة و يلتزم الممول بأدائها بلا مقابل تمكينا للدولة من القيام بتغطية النفقات العامة " (2).

و يتبين لنا من هذا التعريف أن للضريبة الخصائص التالية :

1. أنها اقتطاع نقدي.
2. تدفع بصفة نهائية.
3. فريضة تدفع جبرا.
4. ليس للضريبة مقابل معين.
5. و أن الضريبة تهدف الى تحقيق نفع عام .

(1) عبد المنعم فوزي: النظم الضريبية 1973 دار النهضة العربية ص 12

(2) EMMANUELDISLE ,JACQUES SARAF ::fiscalité appliquée TOME I TVA BIC , 12 édition

مفهوم الرسم (1) : و هو مبلغ من النقود تقتضيه الدولة أو غيرها من الأشخاص العامة جبرا من الأفراد بمناسبة و في مقابل انتفاعهم بخدمة معينة تؤديها لهم يترتب عليها نفع خاص الى جانب نفع عام. و تتميز الخدمة التي يؤديها الرسم في مقابلها بقابليتها فنيا و اقتصاديا للتجزئة و بانتظام الطلب عليها و قد تكون عملا يقوم به موظف عام لمصلحة كتوثيق عقد أو امتياز خاص يمنح لشخص معين كرخصة قيادة السيارة. و انطلاقا من التعريف السابق للرسم نجد أنه يتميز بأربعة خصائص :

1. عبارة عن مبلغ نقدي .
 2. يدفع من الأفراد جبرا للدولة .
 3. يدفع مقابل خدمة خاصة .
 4. و أخيرا يهدف الى تحقيق النفع الخاص الى جانب النفع العام.
- و يستوي الرسم مع الضريبة في أن كليهما مبلغ من النقود و يدفع جبرا و يختلف في أن الدولة تقتضي الرسم مقابل خدمة خاصة تؤديها لدافعه . أما الضريبة فتدفع مساهمة من المكلفين بها في الأعباء العامة حسب مقدرتهم على الدفع .
- أما الأتاوة :** فهي عبارة عن مبلغ من المال يفرض جبرا على مالك العقار بنسبة المنفعة التي عادت اليه من الأعمال العامة التي قامت بها الدولة أو الهيئات المحلية(2) .

هذا الى جانب ما تستطيع الدولة أن تحصل عليه من إيرادات عن طريق ما تعقده من قروض داخلية و ما تلجأ اليه من سياسات أخرى كالإدخار الإجباري و كذا من مصادر التمويل الخارجي أو عمليات اصدار النقد و غير ذلك .

(1) عبد المنعم فوزي : النظم الضريبية مرجع سابق.

(2) عبد المنعم فوزي ، النظم الضريبية مرجع سابق

و من خلال هذه التعريفات و التمييزات ظهرت للجباية وظيفة اجتماعية و اقتصادية جديدة فوق و طيفتها المالية ، حيث أصبحت تتخذ وسيلة الى تحقيق

التنمية الإقتصادية و أداة لمعالجة دورات الركود و التضخم و تحقيق الإستقرار الإقتصادي و الحد من التفاوت الصارخ في توزيع الدخل و الثروات و رفع مستوى المعيشة للمواطنين(1).

و بعد التطرق الى مفهوم الجباية و أنواعها يجدر بنا التطرق الى مفهوم العقارات و أقسامها لأنها تعتبر الركيزة الأساسية لتحديد الوعاء الضريبي للجباية العقارية.

ثانيا : مفهوم العقارات

العقارات هي الأشياء الثابتة المستقرة في مكانها ، غير القابلة للنقل منه الى مكان آخر بدون تلف . و هذا هو المعنى الذي عرفه القانون الروماني ثم امتد فشمّل في القانون الفرنسي الحقوق العينية التي ترد على هذا الشيء بما في ذلك حق الملكية . كما امتد أيضا فشمّل المنقولات التي ترصد أو تخصص لخدمته . فالعقارات ثلاثة أنواع :

الأول : العقارات بطبيعتها.

الثاني : العقارات تبعا لموضوعها.

الثالث : العقارات بالتخصيص.

و قد جمع المشرع الجزائري هذه الأنواع في المادتين 1/683 و 684 القانون المدني الجزائري و تشمل الأولى العقار بطبيعته و العقار بالتخصيص ، بينما تتكلم الثانية عن العقار بحسب موضوعه (2) و هذا ما سوف نتطرق اليه بايجاز.

(1) عبد المنعم فوزي : النظم الضريبية مرجع سابق ص 13.

(2) محمد حسنين : الوجيز في نظرية الحق بوجه عام ، (الأشخاص و الأموال و الإثبات في القانون المدني الجزائري) . المؤسسة الوطنية للكتاب 1985 ، ص 206 .

أولا : العقارات بطبيعتها : Immeubles par nature

هي كل شيء مستقر بحيزه ثابت فيه أو هي الشيء الذي بسبب طبيعته لا يمكن أن ينتقل و لا أن ينقل من مكانه فيشمّل بذلك الأرض و كل ما يتصل بها على وجه الإستقرار من المباني أو النباتات و الأشجار فالقانون الجزائري يرى بأن

الأرض التي هي عقار بالطبيعة (الأراضي الفلاحية ، الرعوية ، الغابية ، الصحراوية ، الحفائية و العامرة و القابلة للتعمير و المساحات و المواقع المحمية) (1)

ثانيا : العقارات بالتخصيص : immeubles par destination

هي أشياء منقولة بحسب طبيعتها . اذ يمكن انتقالها أو نقلها من مكان الى آخر و مع ذلك اعتبرها المشرع عقارات بالتخصيص لأنها مخصصة لعقار بطبيعته . فهي استثناء من معيار التفرقة القائم على طبيعة الأشياء . فنصت المادة 2/683 من القانون المدني الجزائري على أن : " غير أن المنقول الذي يضعه صاحبه في عقار يملكه رسدا على خدمة هذا العقار أو استغلاله يعتبر عقارا بالتخصيص " . و عليه فان العقارات بالتخصيص هي منقولات منحت على سبيل المجاز صفة العقار لأنها معدة لخدمة عقار أو استغلاله أو مخصصة له .

و هكذا فالعقار و كل ما خصص له يكون مجموعا اقتصاديا واحدا ، رأى المشرع أن يخضعه لنظام قانوني واحد ، العقار فيه هو الأصل فاذا كان هناك رهن تأميني على عقار فانه يمتد الى المنقولات المخصصة لهذا العقار بوصفها عقارا بالتخصيص .

(1) المادة 03 من القانون رقم 25/90 المؤرخ في 18 نوفمبر 1990 المتضمن التوجيه العقاري (جريدة رسمية العدد 49)

و العقار بالتخصيص هو عقار بحكم القانون حتى لا يفصل المنقول عن العقار الذي خصصه مالكه لخدمته لأن هذا الانفصال يؤدي الى تعطيل استغلال العقار كالمحراث الذي يخصصه صاحبه لإستغلال أرض يملكها .

و من شروط صيرورة المنقول عقارا بالتخصيص (1) :

- أن يكون لدينا منقول بطبيعته و عقارا بطبيعته .
- توفر رغبة مالك العقار في أن يخلق رابطة بين المنقول و العقار .

- أن يكون المنقول مملوكا لمالك العقار ذاته .
- أن يخصص المنقول للعقار .
- و من مزايا العقارات بالتخصيص أنه :
- في حالات الحجز العقاري لا يجوز حجز العقارات بالتخصيص مستقلا عن العقارات الطبيعية (أي بطبيعتها)
- في انشاء التأمين تعتبر العقارات بالتخصيص ملحقة بعقد التأمين ذكرت فيه أم لم تذكر
- و في حالة خروج أحد العقارات بنصيب أحد الورثة بنتيجة القسمة .فانه يدخل العقار بالتخصيص فيها مالم يفرد بنص خاص.

ثالثا : العقارات بحسب موضوعها : (2) immeubles par objet

أو الحقوق العينية العقارية ، فاذا ورد الحق على عقار كان بدوره عقارا و بهذا أخذت القوانين الحديثة ، ففي القانون المدني الفرنسي و القانون المصري و القانون الجزائري ، الحقوق العينية العقارية كحق الملكية و حق الإنتفاع و حق الحكر و حق الإرتفاق و حق الرهن التأميني و حق الرهن الحيازي و حقوق الإمتياز .

(1) محمد حسنين : الوجيز في نظرية الحق بوجه عام مرجع سابق ص 211.

(2) حمدي باشا عمر : نقل الملكية العقارية طبعة ثانية سنة 2000 ص 07.

و بعبارة أخرى جميع الحقوق العينية الأصلية و الحقوق العينية التبعية تعتبر عقارا اذا كان موضوعها عقارا ، غير أنها تعتبر منقولا اذا كان موضوعها منقولا .

بعدها تطرقنا الى مفهوم الجباية و كذلك مفهوم العقارات تجدر بنا تعريف الجباية العقارية و موضوعها .

مفهوم الجباية العقارية :

الجباية العقارية تمثل مجموعة من الضرائب و الرسوم التي يخضع لها العقار في حالتيه :

1- حالة استقراره عند مموليه.

2- حالة نقل الملكية للغير بمقابل أو مجاناً.

و تعرف كذلك بأنها: " مجموعة من القواعد التي تتعلق بقطاع انتاج العقارات المبنية و كذلك عمليات المضاربة فيها و هي تخص العقارات في مجالها الديناميكي ". و يخضع لها كل المتعاملين سواء كانوا أشخاص طبيعيين أو معنويين و هذا في المجالات التالية :

أ. بيع و شراء العقارات.

ب. انشاء العقارات .

ج. عمليات انتقال الملكية بدون مقابل كالهبات و التركات.

د. عمليات القسمة و المبادلة .

و تجدر الإشارة الى أن الجباية العقارية ليست مستقلة بذاتها اذ ليس لها نظام خاص بها و انما هي عبارة عن مجموعة من الضرائب تكون الزامية ، نقدية تحددتها الدولة و هي تمس بشكل خاص العقارات .

كما تعتبر الجباية العقارية نوع من أنواع الضرائب على الدخل الإجمالي مما يجعل الضرائب العقارية حتى و لو فرضت بأسعار نسبية أداة من أدوات اعادة توزيع الدخل في المجتمعات الحديثة .

وتتمثل الجباية العقارية في الرسم العقاري ، رسم التطهير ، حقوق التسجيل .

- حيث تخضع الى حقوق التسجيل كل العمليات المتعلقة بنقل الأملاك أو الحقوق العقارية

- كما تخضع العقارات و كذا الحقوق العينية المرتبطة بها للضريبة على الدخل الإجمالي و المتمثل في فائض القيمة الناتج عن التنازل عن الأملاك المكتسبة سابقا.

و نفس الشيء بالنسبة للمداخل الناتجة عن عملية التأجير .

كما تخضع للضريبة على الأملاك l'impôt sur le patrimoine عندما تصل هذه الأملاك الى الحد المعين قانونا.

و بناء على هذا التركيب الضريبي نجد أن الجباية العقارية تكون و تؤلف فرع أصيل تريد به أن تكون أداة مهيئة لتحقيق الأهداف الاقتصادية المتمثلة في المعاملات العقارية و محاربة المضاربة.

غير أن هذه الأهداف لا يمكن تحقيقها على الوجه الأكمل دون اثاره المعارضة من طرف المكلفين بها و المتجسد في اتخاذ موقف سلبي منها أي التهرب الضريبي و الذي يعود أساسا و غالبا الى سوء فهم النظام الضريبي المطبق على مختلف عمليات النقل العقاري.

و عليه فان مناقشة هذا الموضوع من جميع الجوانب ليس سهلا و الذي يجعل منه موضوعا يتطلب تدخل معتبر من المقاييس الاقتصادية ، الإجتماعية ، الثقافية و حتى السياسية.

و نظرا للأهمية البالغة للموضوع ارتأينا أن نتناوله من الناحية القانونية التقنية و عليه فان خطة بحثنا تكون مقسمة كما يلي :

الفصل الأول : الخضوع للضريبة أثناء ممارسة حق الملكية.

الفصل الثاني : الخضوع للضريبة أثناء نقل الملكية.

الفصل الثالث : العراقيل المرتبطة بعملية تحديد المادة الخاضعة للضريبة .

الفصل الأول

الخضوع للضريبة أثناء ممارسة حق الملكية

إن ممارسة حق الملكية على العقارات المبنية أو غير المبنية يسمح لصاحبه أن يكون هو المالك أو الشاغل الحقيقي لهذه الأملاك العقارية أو أن يقوم بعملية التنازل عنها بنقلها للغير عن طريق التأجير من أجل التمتع و هو ما يسمى بالحق الشخصي مع الإحتفاظ بحق الملكية .

و في كلا الحالتين نجد أنفسنا أمام و ضعية جبائية مختلفة و هذا ما سوف نتطرق اليه في هذا الفصل من خلال المبحثين التاليين . حيث خصصنا المبحث الأول الى الأنظمة الضريبية المطبقة على المالك الحقيقي للعقار و التي تتمثل في الرسم العقاري، الرسم التطهيري و الضريبة على الأملاك.

أما المبحث الثاني خصصناه الى عملية نقل الملكية من أجل التمتع و المتمثل في ايجار العقارات المبنية و الغير المبنية و الأنظمة الضريبية المطبقة على كل من المؤجر و المستأجر.

المبحث الأول : حالة ما اذا كان مالك العقار هو الشاغل له.

إن مالك العقار يجد نفسه خاضعا الى الرسوم و الضرائب التالية :

أولا: الرسم العقاري (La taxe foncière)

سواء تعلق الأمر بعقار مبني أو غير مبني.

ثانيا: الرسم التطهيري (La taxe d'assainissement)

وهي تسدد لصالح البلدية التي تقع بها العقارات المبنية و التي توجد بها مصلحة خاصة برفع القمامات المنزلية.

ثالثا: الضريبة على الأملاك (L'impôt sur le patrimoine)

و هي التي ترمي الى إخضاع أصحاب الأملاك و لا سيما منها العقارية و المنقولة و التي تتجاوز قيمتها الإجمالية الصافية عند أول جانفي للسنة الحد المقدر، و المحدد قانونا ب 8.000.000 دج بثمانية ملايين دينار جزائري .

و تجدر الإشارة هنا الى أن الأملاك العقارية تشكل الصنف الأكثر بروزا و هذا لصعوبة إخفائها عكس الأموال المنقولة كالأحجار الكريمة و الذهب الخ ... و على هذا الأساس فإن بحثنا سوف يتركز على الصنف الأول.

المطلب الأول : الرسم العقاري

تعتبر الجباية العقارية مصدرا للمداخيل المالية لا سيما بالنسبة لتمويل ميزانية البلديات. و على هذا الأساس نجد أن المشرع يحيط هذا الأخير باطار قانوني خاص على حائزي الأملاك العقارية بالنسبة لعملية الخضوع.

و قد أسس الرسم العقاري بصفته الحالية بموجب الأمر رقم 83/67 المؤرخ في 1967/06/02 و المتضمن القانون المعدل و المكمل لقانون المالية 1967 و هذا الرسم المطبق أسس تعويضا لمجموعة من الرسوم تخص العقار.

و قد تم تعديله فيما بعد بموجب المادة 43 لقانون 25/91 المؤرخ في 1991.12.18 المتضمن قانون المالية لسنة 1992 و يقسم هذا الرسم الى نوعين :

1. الرسم العقاري على الأملاك المبنية .
 2. الرسم العقاري على الأملاك غير المبنية.
- و بالرغم من قدم الرسم العقاري الذي أدخل الى الجزائر منذ سنة 1892 و تم اصلاحه 1918 الا أنه مازال يحتفظ دوما بخصائصه التي تميزه عن باقي الضرائب الأخرى.(1)

(1) MUSTAPHA TIAR , Fiscalité immobilière , mémoire de fin d'études Année 1995 (INF) Kolea.

الفرع الأول: خصائص الرسم العقاري

هناك أربع خصائص للرسم العقاري و هي :

أ. الرسم العقاري ضريبة مباشرة :

تؤسس الضريبة المباشرة على أشياء تتميز بالإستقرار و الثبات النسبي ، و الخاضع للضريبة و الدافع لها في الرسم العقاري يكون شخص واحد و عليه فهناك علاقة مباشرة بين الخاضع للضريبة و إدارة الضرائب.

ب. الرسم العقاري ضريبة عينية :

إن تصنيف الضرائب الى عينية و شخصية هو تصنيف قديم. فالضريبة العينية هي التي تأخذ بعين الإعتبار العامل الإقتصادي بغض النظر عن الوضعية الشخصية لصاحبها .

و الرسم العقاري يجعل من العقار و عاء له و بذلك يربط بين قيمة العقار و موقعه الجغرافي دون النظر الى الوضعية الشخصية للمكلف خلافا لبعض الضرائب التي تمس دخل الأفراد كضريبة الأجور.

غير أن هناك اعفاءات ضريبية منصوص عليها قانونا و لكن دون تأثير على الخاصية العينية للرسم العقاري لأنها ذو طبيعة قانونية كالأملك التابعة للدولة أو الجماعات المحلية و كذلك بالنسبة لأملك الأجانب و هذا مانصت عليه المادة 250 قانون الضرائب المباشرة: " تعفى من الرسم العقاري المفروض على الملكيات المبنية بشرط أن تكون مخصصة لمرفق عام أو ذي منفعة عامة و أن لا تدر دخلا ; العقارات التابعة للدولة و الولايات و البلديات و كذلك تلك التابعة للمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري التي

تمارس نشاطا في ميدان التعليم والبحث العلمي و الحماية الصحية و الإجتماعية و
في ميدان الثقافة و الرياضة ."
كما تعفى من الرسم العقاري :

1. البنايات المخصصة للقيام بشعائر دينية.
2. الأملاك العمومية التابعة للوقف و المتكونة من ملكيات مبنية.
3. العقارات التابعة للدول الأجنبية و المخصصة للإقامة الرسمية لبعثاتهم
الديبلوماسية و القنصلية المعتمدة لدى الحكومة الجزائرية و كذلك العقارات
التابعة للمثليات الدولية المعتمدة بالجزائر وذلك مع مراعاة قاعدة المعاملة
بالمثل.

4. التجهيزات و المستثمرات الفلاحية لا سيما مثل الحظائر و المرابط
والمطامر و هذا بهدف تشجيع الإستثمار (1).

أو تكون ذو **طبيعة اقتصادية** كالعقارات التي تخدم نشاطات تعتبر ذو أولوية
كالبنائيات الجديدة و اعادة البنائيات و اضافات للبنائيات لمدة سبعة (07) سنوات
ابتداء من أول جانفي من السنة التي تلي سنة انجازها أو إشغالها.
أما **الإعتبار الشخصي** الوحيد للرسم العقاري فيتمثل في اعفاء الملكيات المبنية
للأشخاص و التي تشكل الملكية الوحيدة أو السكن الرئيسي لملكها شريطة
توفر الشرطين الإثنين :

1. ألا يتجاوز المبلغ السنوي للضريبة 800 دج
2. ألا يتجاوز الدخل الشهري للخاضعين للضريبة المعنيين مرتين
الأجر الأدنى الوطني المضمون .

غير أن الأشخاص المعفيين يدفعون مساهمة سنوية قدرها 100 دج.

ج- الرسم العقاري ضريبة سنوية :

يخضع الرسم العقاري لمبدأ السنوية لأنه يؤسس بالنسبة للسنة الكاملة ابتداء من أول جانفي حسب الظروف الواقعة خلالها .

و يتحمل المالك الرسم العقاري في بداية شهر جانفي من سنة فرض الضريبة و أي شخص يملك عقارات بعد هذا التاريخ لا يخضع للرسم الا ابتداء من أول جانفي من السنة القادمة.

كما أن كل تغيير يطرأ خلال السنة الجارية لن يؤخذ بعين الاعتبار الا ابتداء من أول جانفي للسنة القادمة .

و ان أهم التغييرات و التحولات التي يمكن أن تمس العقار تتمثل فيما يلي :

1. تغيير المالك.

2. شغور البناية أو عدم استغلال العقارات ذات الإستعمال التجاري.

3. انجاز أو تشييد بناية جديدة.

4. تحويل العقار بموجب قرار اداري.

5. زوال أو تهدم البناء أو جزء من البناء.

و بالنسبة للحالتين الأخيرتين فان المكلف بالضريبة يمكن له الحصول على تخفيض وذلك بتقديم شكوى للإدارة الجبائية في أجل أقصاه 31 ديسمبر من السنة التي تلي سنة وقوع الحادثة التي تسببت في تقديم الشكوى.

د- الرسم العقاري يحصل لفائدة ميزانية البلديات فقط :

إن حصيلة الرسم العقاري موجهة لتمويل ميزانية البلديات و هذا لا يعني بالضرورة أنه رسم محلي ، فالبلدية ليست لها أية سلطة في التدخل سواء

لتغيير معدل الرسم أو تحصيله. و تحديد مجال الضريبة و معدلاتها و الإعفاءات و التي هي من صلاحيات المشرع المختص.
كما أن تقييم العقارات الخاضعة للرسم و تحصيله هو من اختصاص ادارة الضرائب.

الفرع الثاني : مجال تطبيق الرسم العقاري

بعض الدول تطبق نفس الضريبة (وحيدة) مع نسب مختلفة حسبما كانت الملكية مبنية أو غير مبنية.
و البعض الآخر من الدول تميز في فرض الضريبة بين الملكيات المبنية و أخرى غير المبنية و مثالها حالة الجزائر و هذا ما سوف نتطرق اليه :

أولا : الرسم العقاري على الملكيات المبنية

أ. الملكيات الخاضعة للرسم :

يؤسس رسم عقاري على الملكيات المبنية الموجودة فوق التراب الوطني باستثناء تلك المعفية من الضريبة صراحة (1).
و عليه فان الملكيات الخاضعة للرسم وردت على سبيل الحصر لاعلى سبيل المثال و هي كالتالي (2) :

1. المنشآت المخصصة لإيواء الأشخاص و المواد أو لتخزين المنتوجات .
2. المنشآت التجارية الكائنة في محيط المطارات الجوية و الموانئ و محطات السكك الحديدية و محطات الطرقات ،بما فيها ملحقاتها المتكونة من مستودعات وورشات للصيانة.
3. أراضي البنائيات بجميع أنواعها و القطع الأرضية التي تشكل ملحقا مباشرا لها و لا يمكن الإستغناء عنها كالحدايق.

(1) المادة 248 قانون الضرائب المباشرة

(2) المادة 249 قانون الضرائب المباشرة

4. الأراضي المزروعة و المستخدمة لإستعمال تجاري أو صناعي كالورشات و أماكن ايداع البضائع و غيرها من الأماكن من نفس النوع سواء كان يشغلها المالك أو الآخرون بمقابل أو مجاناً .
- و الرسم العقاري يكون على عاتق المالك و يحسب باسمه مهما كانت صفته سواء طبيعي أو معنوي الا في حالات خاصة منها :
- حالة الإنتفاع :حيث يكون المنتفع هو المدين بهذا الرسم.
 - حالة الإيجار الحكري أو الإيجار بغرض البناء : ففي هذه الحالة المستأجر الحكر أو بغرض البناء هو المدين بهذا الرسم .
 - حالة ملكية العقار ملكية مشتركة جماعية : حيث يكون كل عضو في هذه الحالة مدين بهذا الرسم حسب القسم الذي يعود عليه.
 - أن يكون العقار غير قابل للتجزئة : ففي هذه الحالة يكون عقار المالكين غير قابل للتجزئة يكون الرسم مشترك.

ب. الملكيات غير الخاضعة للرسم :

هناك اعاءات دائمة و اعاءات مؤقتة.

1. الملكيات المعفاة بصفة دائمة (1) :

لا يتحقق هذا الإعفاء الا بوجود شرطين أساسيين و هما :

- أ. أن تكون العقارات المبنية ذات منفعة عامة : هذه المنفعة تقوم بها هيئات ذات طابع عمومي و التي يطلق عليها تسمية المرفق العام.
- ب. أن يكون هذا العقار غير منتج : أي أنها لا تسعى الى تحقيق ربح من وراء تقديمها للخدمات .

(1) GRABA HACHEMI. Les ressources fiscales des collectivités locales , ENAG /EDITION 2000

2. الملكيات المعفاة بصفة مؤقتة :

- و قد وضع المشرع استثناءات و ذلك لأسباب اجتماعية قصد تشجيع البناء و التعمير و هي مرتبطة بشروط معينة و تشمل هذه الإعفاءات ما يلي : (1)
- العقارات أو أجزاء العقارات المصرح بأنها غير صحية أو التي هي على وشك الإنهيار و التي أبطل تخصيصها.
 - الملكييات المبنية التي تشكل الملكية الوحيدة و السكن الرئيسي لملاكها عندما لا يتجاوز المبلغ السنوي للضريبة 800 دج.
 - البنايات الجديدة و اعادة البنايات و اضافة البنايات خلال مدة 7 (سبع) سنوات ابتداء من أول جانفي من السنة التي تلي سنة انجازها أو شغلها.
 - إذا لم يتمكن المالك من اثبات مدة الإنجاز أو الشغل ، تعتبر البنايات منجزة في أجل أقصاه (3) ثلاث سنوات ابتداء من تاريخ منح رخصة البناء الأولى.
 - البنايات و اضافة البنايات المستعملة في النشاطات التي يمارسها الشباب المستثمر الذي يستفيد من اعانة الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب لمدة (03) ثلاث سنوات ابتداء من تاريخ انجازها.
 - تكون مدة الإعفاء ستة (06) سنوات إذا أقيمت هذه البنايات و اضافة البنايات في منطقة يجب ترقيتها.
 - السكن الإجتماعي للقطاع العام المخصص للكراء.

(1) المادة 252 قانون الضرائب المباشرة المعدلة بموجب المواد 26 و 27 من قانون المالية لسنة 1997

ثانيا : الرسم العقاري على الملكييات غير المبنية

أ. الملكييات الخاضعة للضريبة :

يؤسس رسم عقاري سنوي على الملكييات غير المبنية بجميع أنواعها باستثناء تلك المعفية صراحة من الضريبة (1)

و يؤسس هذا الرسم باسم صاحب الملكية غير المبنية بصفة عامة و كذلك يكون باسم المستفيد بحق الإنتفاع أو باسم المؤجر في حالة الإيجار.

و الملكيات الخاضعة للرسم هي :

- الأراضي الكائنة في القطاعات العمرانية أو القابلة للتعمير .
- المحاجر و مواقع استخراج الرمل و المناجم في الهواء الطلق .
- مناجم الملح و السبخات.
- الأراضي الفلاحية التي أصبحت خاضعة للرسم كباقي الأراضي بموجب قانون المالية لسنة 1994 .

ب. الملكيات غير الخاضعة للرسم :

- تعفى من الرسم العقاري على الملكيات غير المبنية (2)
- الملكيات التابعة للدولة و الجماعات المحلية و المؤسسات العمومية ، العلمية أو التعليمية أو الإسعافية عندما تكون مخصصة لنشاط ذي منفعة عامة و غير مدرة لأرباح.
 - الأملاك التابعة للأوقاف العمومية و المتكونة من ملكيات غير مبنية .
 - الأراضي المتصلة بالملكيات المبنية الخاضعة للرسم العقاري أي ملحقات البنايات تطبيقا لعدم ازدواجية الضرائب المباشرة .
 - الأراضي التي تشغلها السكك الحديدية.

(1) المادة 261 / فقرة (د) قانون الضرائب المباشرة المتممة بالمادة 21 قانون المالية لسنة 1994.

(2) المادة 261 / فقرة (ها) قانون الضرائب المباشرة .

الفرع الثالث : أساس فرض الضريبة و حسابها :

نميز هنا بين الملكيات المبنية و الملكيات الغير المبنية .

أولا : الملكيات المبنية :

أ. أساس فرض الضريبة

و هو القيمة التي على أساسها يحسب الرسم و ذلك انطلاقا من ناتج القيمة الإيجارية الجبائية لكل متر مربع للملكية المبنية مضروب (x) في المساحة الخاضعة للضريبة (1).

و يحدد أساس فرض الضريبة بعد تطبيق معدل تخفيض يساوي 02 % سنويا مراعاة لقدم الملكية المبنية شريطة أن لا يتجاوز نسبة 40 % .
و يحدد بالنسبة للمصانع معدل تخفيض يقدر ب 50 % و هذا على نمط واحد.
تحدد مساحة الملكيات المبنية الفردية بالحواجر الخارجية لهذه الملكيات و تتشكل هذه المساحة من مجموع مختلف المساحات الأرضية الخارجة عن البناء.

و بالنسبة للعقارات الجماعية ، تتشكل المساحة الخاضعة للضريبة من المساحة المفيدة و التي يدرج فيها مساحة الحجرات و الأروقة الداخلية و الشرفات و الأروقة الخارجية و يضاف الى ذلك عند الإقتضاء الحصة المتعلقة بالأجزاء المشتركة على عاتق الملكية المشتركة و هذا ما نصت عليه المادة 258 قانون الضرائب المباشرة.

و يمكن تلخيص قاعدة فرض الضريبة في العبارة الرياضية التالية :

$$\text{قاعدة فرض الضريبة} = \text{القيمة التأجيرية} \times \text{المساحة}$$

(1) المادة 254 قانون الضرائب المباشرة.

و تجدر الإشارة الى أن تعيين القيمة التأجيرية يكون عن طريق القانون أخذا بعين الإعتبار موقع المبنى أو العقار حيث أن الطبيعة الجغرافية لها دورها حيث أن العقارات الواقعة في الجنوب ليست كتلك الواقعة في الشمال و هذا الإختلاف راجع الى توفر عدد من متطلبات الحياة في مناطق و انعدامه في مناطق أخرى.

لكل هذا تم تقسيم كل التراب الوطني الى مناطق(1) ، و كل منطقة الى ثلاث مناطق فرعية / (أ،ب،ج)و تختلف القيمة التأجيرية حسب نوع المبنى (اذا كان مخصصا للسكن أو الإستعمال الصناعي و التجاري) و موقعه .

1.القيمة التأجيرية للعقارات أو أجزاء العقارات ذات الإستعمال السكنى :

المادة 257 قانون الضرائب المباشرة.

الوحدة : الدينار الجزائري

المناطق	المنطقة (1)	المنطقة (2)	المنطقة (3)	المنطقة(4)
المناطق الفرعية و القيم التأجيرية الجبائية المقابلة	أ ب ت	371 337 304	337 304 270	304 270 236

(1)l'arrêté interministériel du 24 mai 1994 (JORA N°70) qui fixe le classement des communes en zones et sous zones servant à la détermination de la valeur locative fiscale de la taxe foncière.

2.القيمة التأجيرية الجبائية للمحلات التجارية و الصناعية :

المادة 259 قانون الضرائب المباشرة. الوحدة : الدينار الجزائري

المناطق	المنطقة (1)	المنطقة (2)	المنطقة (3)	المنطقة (4)
المناطق الفرعية و القيم التأجيرية الجبائية المقابلة	أ ب ت	810 742 675	742 675 608	608 540 472

بالنسبة للمحلات التجارية يتم التحديد (المساحة) ضمن نفس الشروط الخاصة بالعقارات ذات الإستعمال السكني.

أما بالنسبة للمحلات الصناعية فتحدد المساحة الخاضعة للضريبة بالمساحة التي تمتد على رقعتها.

3. الأراضي الملحقة بالملكيات المبنية :

تختلف القيمة التأجيرية الجبائية للملكيات المبنية في القطاعات العمرانية عنها في القطاعات القابلة للتعمير حيث تكون قيمتها أكبر في الأولى مقارنة بالثانية.

القيمة التأجيرية لمحق الملكيات المبنية الموجودة في قطاعات عمرانية.

الوحدة : الدينار الجزائري

المنطقة (1)	المنطقة (2)	المنطقة (3)	المنطقة (4)
20	16	12	06

القيمة التأجيرية لمحق الملكيات المبنية الموجودة في قطاعات قابلة للتعمير

الوحدة : الدينار الجزائري

المنطقة (1)	المنطقة (2)	المنطقة (3)	المنطقة (4)
-------------	-------------	-------------	-------------

05	09	12	15
----	----	----	----

ان الفرق بين قيمة المساحة العقارية للأراضي و المساحة التي تمتد على رقعته المباني أو البنايات التي شيدت عليها يشكل مساحة الأرض الخاضعة للضريبة بالنسبة للملحقات.

ب . حساب الرسم : يحسب الرسم العقاري على القيمة الخاضعة للضريبة بتطبيق معدلات معينة حددها القانون و يختلف باختلاف نوع العقار و موقعه و هي :

(1) الملكيات المبنية بأتم معنى الكلمة (غير مهددة بالإنتهيار) = 03 %

غير أن الملكييات المبنية ذات الإستعمال السكني المملوكة من طرف الأشخاص الطبيعيين و الواقعة في المناطق المحددة عن طريق التنظيم و غير مشغولة سواء بصفة شخصية و عائلية أو عن طريق الكراء تخضع لمعدل مضاعف قدره 10 % .

(2) الأراضي التي تشكل ملحقا للملكيات المبنية :

5 % عندما تقل مساحتها أو تساوي 500 م.م

7 % عندما تفوق 500 م2 و تقل أو تساوي 1000 م2.
10 % عندما تفوق 1000 م2.

و تحدد قيمة الرسم من ناتج القيمة الخاضعة للضريبة بعد التخفيض و يحسب الرسم الخاص بالمبنى على حدى وذلك بضرب (x) أساس فرض الضريبة بعد التخفيض x نسبة الرسم المناسبة .
كما يحسب الرسم لملحق المبنى كما يلي :

أساس فرض الضريبة x نسبة الرسم

و بالجمع بين الرسم الخاص بالمبنى مع الرسم الخاص بالملحقات نتحصل على قيمة الرسم العقاري الخاص بالعقارات المبنية الواجبة الدفع من طرف المكلفين عند تاريخ استحقاقها.

و التخفيضات التي يمكن أن يستفيد منها المكلفين تتمثل في الأسباب التي تراها السلطات الإدارية موضوعية كمرعاة سلامة و أمن الأفراد ، و كذا المحافظة على الأموال و تطبيق قواعد التعمير .
في هذه الحالة يمكن للمكلف بالضريبة أن يستفيد من امتياز التخفيض أو الإعفاء من تأدية الضريبة وهذا :

-عند حدوث قوة قاهرة أو حادث مفاجيء و الذي يؤدي الى تدمير جزئي أو كلي للعقار هذا التدمير يشترط أن يكون نتيجة ملازمة لذلك الحادث المفاجيء و الذي يؤدي الى فقدان الإستعمال سواء كان جزئيا أو كليا .

-في حالة التخطيم الكلي أو الجزئي للعقار المبنى حتى و لو كان ذلك التخطيم اراديا نابعا من ارادة مالك العقار.

و يجب أن تقدم الشكوى للإدارة الجبائية في أجل أقصاه 31 ديسمبر من السنة التي تلي وقوع الحادثة التي تسببت في تقديم الشكوى.

ثانيا : الملكيات غير المبنية :

أ. أساس فرض الضريبة : ينتج من حاصل القيمة الإيجارية الجبائية للملكيات غير المبنية المعبر عنها بالمتر المربع أو الهكتار الواحد و حسب الحالة تبعا للمساحة الخاضعة للضريبة (1).

جدول القيمة الإيجارية للأراضي الموجودة في قطاعات عمرانية

الوحدة : دج

المناطق				تعيين الأراضي
4	3	2	1	
23	45	60	75	*أراضي معدة للبناء..... *أراضي أخرى مستعملة كأرض للنزهة و حدائق للترفيه و ملاعب لا تشكل ملحقات الملكيات المبنية
08	15	20	25	

(1) المادة 261 فقرة (و) قانون الضريبة المباشرة

جدول القيمة الإيجارية للأراضي الموجودة في قطاعات قابلة للتعمير

الوحدة : دج

المناطق				تعيين الأراضي
4	3	2	1	

16	30	40	50	*أراضي معدة للبناء *أراضي أخرى مستعملة كأرض للنزهة وحدائق للترفيه و ملاعب لا تشكل ملحقات الملكيات المبنية.....
06	12	16	20	

**جدول القيمة الإيجارية للمحاجر ، مواقع استخراج الرمل و المناجم فى الهواء
الطلق ، مناجم الملح و السبخات :**

الوحدة : دج

المناطق				القيمة التأجيرية
4	3	2	1	
16	30	40	50	

جدول تحديد القيمة الإيجارية للأراضي الفلاحية

تحدد القيمة الإيجارية الجبائية حسب الهكتار و حسب المنطقة كما يلي :

نوعية العقار (أراضي)		المناطق
المسقية	البعل (اليابسة)	

1.250	7500	المنطقة 1
937	5.625	المنطقة 2
497	2.981	المنطقة 3
375	375	المنطقة 4

وان القيمة الإيجارية للأراضي الفلاحية تحدد حسب الموقع الجغرافي للأرض كما تأخذ بعين الاعتبار صفة العقار (الأرض) ا إذا كانت مسقية أو بعل و هي تعبر عن سعر الهكتار الواحد خلافا لما رأيناه في الملكيات الأخرى.

ب. حساب الرسم (1):

يحسب على القيمة الخاضعة للضريبة بتطبيق معدلات معينة حددها القانون

تختلف باختلاف نوع العقار و موقعه و هي :

- 05 % بالنسبة للأراضي الواقعة في المناطق غير العمرانية.

- و فيما يخص الأراضي الواقعة بالمناطق العمرانية تطبق النسب التالية و

ذلك تبعا للمساحة :

-05 % عندما تكون مساحة الأرض أقل من 500 م².

(1) المادة 261 فقرة (ز) قانون الضرائب المباشرة.

-07 % عندما تكون مساحة الأرض تفوق 500 م² و أقل أو تساوي 1000

م².

-10 % عندما تكون مساحة الأرض تفوق 1000 م².

-03 % بالنسبة للأراضي الفلاحية.

و قد جاء قانون المالية لسنة 1998 بالتعديل التالي (1):
بالنسبة للأراضي الواقعة في المناطق العمرانية أو القابلة للتعمير و التي لم يشرع
في اقامة بناء عليها خلال مدة عشرة (10) سنوات فان الحقوق المستحقة بصدد
الرسم العقاري ترفع بنسبة 25 % على ملاك هذه الأراضي ابتداء من أول جانفي
1998 .

و تهدف هذه الزيادة الى حث الملاك اما على بناء هذه الأراضي أو بيعها و
بالتالي جعل السوق العقارية نشطة.

من خلال معدل الرسم تحدد قيمة الرسم وفق القاعدة التالية :

$$\text{قيمة الرسم} = \text{ناتج القيمة الخاضعة للضريبة} \times \text{نسبة الرسم المناسبة}$$

و كما هو الشأن بالنسبة للعقارات المبنية فانه كذلك بالنسبة للعقارات الغير
المبنية (الأراضي) تستفيد من تخفيضات أو اعفاءات عند اتلاف العقار مباشرة
بعد الحادث المفاجيء كحدوث الفيضانات او انزلاقات التربة و التي
تغير من حالة العقار و تؤدي بالتالي الى اختفائه (تشكل أودية).
حيث يمكن للمكلف أن يقدم الإحتجاج قبل 31 ديسمبر من السنة التي تلي السنة
التي وقع فيها الحادث المفاجيء.

(1) المادة 16 قانون المالية لسنة 1998 و المعدلة و المتممة للمادة 261 فقرة (ز) قانون
الضريبة المباشرة.

المطلب الثاني : الرسم التطهيري

أسس هذا الرسم بموجب القانون رقم 12/80 المؤرخ في 1980/12/31 و
المتضمن قانون المالية لسنة 1981 في مواده من 54 الى 56.حيث تنص المادة
54 منه : " يؤسس في الفصل الثاني من الباب الثالث الجزء الثالث من قانون

الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة رسم للتنظيف تصاغ أحكامه كمايلي: المادة 332 : "يؤسس لصالح البلديات رسم سنوي للتنظيف على كل الملكيات المبنية الخاضعة للرسم العقاري أو المعفية من هذا الرسم " .

و يعتبر هذا الرسم ملحقا بالرسم العقاري ، فهو مرتبط باستفادة أصحاب الملكيات المبنية من رفع القمامات و النفايات المنزلية اليومية و هذا ما نصت عليه المادة 263 قانون الضرائب المباشرة " يؤسس لفائدة البلديات التي تشتغل فيها مصلحة رفع القمامات المنزلية من رسم سنوي لرفع القمامات المنزلية و ذلك على كل الملكيات المبنية " .

و يتم تأسيسه سنويا و بالتالي فكل بناء أنشأ بعد أول جانفي من السنة لا يخضع للرسم إلا في السنة التي تلي سنة الإنشاء أو البناء. كما أن أي بناء تعرض للهدم أو التحطيم بعد هذا التاريخ يبقى خاضعا للرسم.

الفرع الأول : مجال تطبيقه

كل مسكن أو ملكية مبنية تقع داخل البلديات التي تتوفر على مصلحة رفع القمامات المنزلية يوميا.
و بالتالي فالملكيات و المنازل أو أطراف المنازل التي تقع في نواحي البلدية و التي لا تستفيد من خدمات رفع القمامات المنزلية و غير مجهزة بشبكة للقنوات

تعتبر غير خاضعة للرسم حيث أن الضريبة هنا مرتبطة بتلقي الخدمة و تنتفي بانتفائها. (1)

كما تعفى أيضا من الرسم الملكيات أو البنايات التابعة للدولة أو الولايات أو البلديات أو المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري و المؤسسات العلمية و التعليمية شريطة أن تكون مرفقا عاما و غير منتجة لأرباح تجارية .
فاذا ما اكتسبت هذه الملكيات الصفة التجارية أي تصبح مدرة للأرباح فتفقد امتياز الإعفاء و تصبح بالتالي خاضعة للرسم .
و يؤسس هذا الرسم باسم المالك أو المنتفع كما يتحمل هذا الرسم المستأجر الذي يمكن أن يكلف مع المالك بدفع الرسم سنويا بصفة تضامنية (2)

الفرع الثاني : حساب الرسم

قيمة الرسم قيمة ثابتة لا تتعلق بمساحة العقار أو موقعه و انما بعدد السكان التي يقع فيها العقار و يحدد بموجب القانون كما يلي (3):

- 375 دج على كل منزل واقع في البلدية التي يقل عدد سكانها عن 50.000 نسمة.

(1) المادة 265 قانون الضرائب المباشرة

(2) GRABAH HACHEMI les ressources fiscales des collectivités locales page 20

(3) الم 263 مكرر (2) معدلة بموجب المواد 28 قانون المالية لسنة 1997 و المادة 15 قانون المالية سنة 2000

- 500 دج على كل منزل واقع في البلدية التي يبلغ عدد سكانها 50.000 نسمة فأكثر.

- 1000 دج على كل محل تجاري و حرفي أو غير تجاري أو ما شابهه واقع في البلدية التي يقل عدد سكانها عن 50.000 نسمة.

- 1250 دج على كل محل تجاري أو حرفي أو غير تجاري أو ما شابهه واقع في بلدية يبلغ عدد سكانها 50.000 نسمة فأكثر .

- 2.500 دج الى 50.000 دج على كل محل صناعي أو تجاري أو حرفي أو مماثل لذلك ينتج كمية الفضلات تفوق كمية فضلات الأصناف المذكورة أعلاه ، يحدد هذا الرسم رئيس المجلس الشعبي البلدي بقرار بعد مداولة المجلس الشعبي البلدي و تصادق عليه السلطات الوصية و ذلك مهما يكن عدد سكان البلدية التي يقع فيها هذا المحل.
 - 2000 الى 4000 دج يحدده رئيس المجلس الشعبي البلدي بقرار بعد مداولة المجلس الشعبي البلدي حسب الأرض المهيئة للتخميم و المقطورات .
- و نجدر الإشارة الى أن قانون المالية سنة 1994 في مادته 26 قد ألغى نصوص المواد 264 ، 264 مكرر ، 264 مكرر 2 و المتعلقة بالرسم الخاص بتصريف المياه في المجاري و عليه فإن المادة 25 قانون المالية لسنة 1994 أخذ بالرسم الوحيد و هو ما يسمى بالرسم رفع القمامات المنزلية.
-

المطلب الثالث: الضريبة على الثروة (الأموال) L'IMPOT SUR LE

PATRIMOINE

ان الضريبة على الثروة تسري على الأموال التي لا تأتي بدخل أي تلك التي لا تخضع لضريبة الدخل كالأراضي المعدة للبناء و المجوهرات و اللوحات الزينية الخ ... حيث أن امتداد الضريبة الى تلك الأموال العاطلة ما يحمل أصحابها على التخلص منها بتحويلها الى أموال منتجة (1) .

و ان هذه الضريبة التكميلية ستزيد من فعالية الضرائب على الدخل بحثها على بعث الحياة الاقتصادية عن طريق استثمار و تشغيل الأموال العاطلة و المكتنزة.

فإخضاع العقارات خاصة منها المساكن الشاغرة (إقامات موسمية أو ثانوية) سيدفع أصحابها الى تأجيرها حتى يغطو العبئ الضريبي المفروض عليها و ان هذه العوائد (الإيجار) يشكل قيمة اضافية تدمج ضمن حجم وعاء ضريبة الدخل في صنف الريوع العقارية.

و عليه فان الضريبة على الثروة تهدف الى حفز الإستثمارات و تشغيل الأموال المعطلة حتى تحقق عائدا يمكن من دفع الضريبة .

كما تهدف الى تحقيق العدالة الضريبية خاصة في شقها الأفقي الذي يقضي بأن يتحمل الأفراد المتساوون من حيث القوة الإقتصادية عبئا متساويا، أما في شقها الرأسي فتهدف الى محاولة تعديل الهيكل الإجتماعي حيث تستعمل كأداة لإعادة توزيع الدخل و تقليص هوة التفاوت بين الطبقات الإجتماعية لتحقيق العدالة الإجتماعية.

ولذا يفترض في الضريبة على الثروة ايجاد وفاق شامل للبنية الإجتماعية تجسد من خلاله مظهري العدالة و التضامن الإجتماعيين.

(1) . عبد المنعم فوزي ، النظم الضريبية مرجع سابق ص 73

كما أن لها هدف اقتصادي باعتبارها وسيلة لتحقيق التنمية الإقتصادية و معالجة دورات الركود و التضخم بتحقيق الديناميكية الإقتصادية .

و **بالنسبة للجزائر** فان المشرع لم يغفل هذا النوع من الضريبة و التي تأسست

لأول مرة بموجب المادة 26 من قانون 15/86 المؤرخ في 29 ديسمبر 1986 و

المتضمن قانون المالية لسنة 1987 و **الخاصة بالبنائيات الفاخرة ذات الإستعمال**

الفردية و هذا تكريسا من المشرع نحو تحقيق العدالة الجبائية بما يوافق نظرية

المقدرة التكاليفية و التي تمس البنائيات التي تفوق تكلفة انشائها مليونين

2.000.000 دينار جزائري حيث تنص: " تؤسس ضمن الباب الخامس من

الجزء الثاني من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ضريبة على
البنائيات الفاخرة ذات الإستعمال السكني الفردي ."

و يعود سبب انشاء هذه الضريبة إثر النكسة البترولية لسنة 1986 حيث
استخلصت السلطات العامة خطورة الوضع و أضحي من الواجب اعادة الإعتبار
للجباية العادية و استغلال امكانيات تحقيق ايرادات كافية بالإعتماد على ضرائب
يمكن تحصيلها على نطاق واسع أي تلك المستمدة من الثروة . (1)

و قد تم الغاء هذه الضريبة و استبدلت بما يسمى **بضريبة التضامن بمقتضى
المادة 13** من قانون المالية لسنة 1989 و التي اعتمد فيها المشرع الجزائري مبدأ
التضامن و التكافل الإجتماعيين بما يخدم المصلحة العامة و التي تمس الأشخاص
الذين تتجاوز أو تساوي قيمة ممتلكاتهم العقارية في أول جانفي من سنة الإخضاع
(2.500.000) مليونين و خمسة مئة ألف دينار جزائري .

و بصدر قانون المالية لسنة 1993 و الذي **أقر الضريبة على الأملاك** أبطل

(1) دقيق أمال : الجزائر نحو ضريبة على الثروة، مذكرة نهاية الدراسة لنيل شهادة الدراسات
العليا في المالية (المعهد الوطني للمالية) الفليحة.

ضمنيا العمل بضريبة التضامن الوطني على الأملاك العقارية حيث نصت المادة
31 منه : " تنشأ تحت الباب الأول من القسم الثالث لقانون الضرائب المباشرة
و الرسوم المماثلة الضريبة على الأملاك الخ ... "

و بغية اقامة نظام ضريبي كفؤ يضمن نجاح تطبيق الاصلاحات الإقتصادية
بكيفية سليمة نصبت " اللجنة الوطنية للتعديل الجبائي (CNRF) و التي خرجت من
دراسة امكانيات الإصلاح بعدد من التوصيات تجسد من خلالها مشروع جباية
موفقة تكرر السعي نحو تلبية فعلية للحاجات المتنوعة للعيش بالإعتماد على
الموارد الداخلية الحقيقية للبلاد. و قد تمحورت هذه التوصيات أساسا حول مجهود
إرساء ضرائب جديدة وإعادة النظر في بعض الضرائب القائمة . و قد دعت هذه
اللجنة إلى إعادة النظر بصفة جذرية في الضريبة على الملكيات العقارية و

توجهت نحو تدعيم ضرائب رأس المال باخضاع مخزون الثروة " stock de fortune " للإقتطاع الجبائي .

و عللت اللجنة هذا التوجه نحو تدعيم صور ضرائب رأس المال الضئيلة و إن كانت تخضع أصحاب هذه الأموال بمناسبة انتقال ملكية رأس المال فلا مانع من إخضاعهم للجبائية لمجرد امتلاكهم لرأس المال اذ أن الثروة التي تتعرض للإقتطاع الجبائي بصفات مختلفة عند تداولها، تراكمها و استعمالها فمن البديهي إخضاعها للإقتطاع بمجرد ملكيتها.

و نلتمس من خلال تقرير أعمال هذه اللجنة تبلور فكرة الضريبة على مخزون الثروة و الذي يقصد به : " جملة الممتلكات التي يحوزها الشخص في فترة زمنية محددة " و هذا ما جسده المادة 31 قانون المالية لسنة 1993 بتأسيسها للضريبة على الأملاك.

و تتميز هذه الضريبة بالخصائص التالية :

- الضريبة على الأملاك ضريبة مباشرة تسري على القيمة الصافية لمجموع الأملاك و القيم الخاضعة للضريبة و المقيمة في أول جانفي من كل سنة.
- هي ضريبة شخصية.
- يقتصر نطاق سريانها على الأشخاص الطبيعيين ان تجاوزت قيمة أملاكهم العقارية و المنقولة ثمانية (08) ملايين دج .
- تطبق بنسب تصاعدية و فق شرائح
- هي ضريبة سنوية ، تصريحية.
- و سوق تتطرق من خلال هذا المطلب الى مجال تطبيقها و كذا كيفية حسابها .

الفرع الأول : مجال تطبيقها :

و هذا من حيث الأشخاص الخاضعين و كذا الأملاك الخاضعة لهذه الضريبة :

أولا : الأشخاص الخاضعين (1)

يخضع للضريبة على الأملاك :

- (1) الأشخاص الطبيعيون الذين يوجد مقرهم الجبائي بالجزائر بالنسبة لأملاكهم الموجودة بالجزائر أو خارج الجزائر
- (2) الأشخاص الطبيعيون الذين ليس لهم مقر جبائي بالجزائر بالنسبة لأملاكهم الموجودة بالجزائر .

و يتشكل وعاء الضريبة على الأملاك من القيمة الصافية في أول جانفي من كل سنة لمجموع الأملاك و الحقوق و القيم الخاضعة للضريبة التي يمتلكها الأشخاص المذكورون أعلاه .

(1) المادة 274 قانون الضرائب المباشرة.

و تجدر الإشارة هنا الى أن المرأة المتزوجة تخضع للضريبة بصفة منفردة على مجموع الأملاك و الحقوق و القيم التي تتشكل منها أملاكها .

ثانيا : الأملاك الخاضعة : و تتمثل فيما يلي :

- الأملاك العقارية المبنية و غير المبنية.
- الحقوق العينية العقارية .
- الأموال المنقولة مثل :
- السيارات الخاصة ذات اسطوانات تفوق 1800 سم³.
- و الدراجات النارية ذات اسطوانات تفوق 125 سم³.
- اليخوت (yachts) و سفن النزهة .
- طائرات النزهة .
- خيول السباق .

و نشير هنا الى أن هذه الأموال تخضع اجباريا للتصريح (1) .

- في حين نجد أن عناصر الأملاك التالية لا تخضع لإجبارية التصريح:
- الأثاث المخصص للتأثيث .
 - المجوهرات و الأحجار الكريمة و الذهب و المعادن الثمينة .
 - المنقولات المادية الأخرى لا سيما منها " الديون و الودائع و الكفالات و عقود التأمين في حالة الوفاة و الريع العمريه.

(1) المادة 1/276 قانون الضرائب المباشرة.

الفرع الثاني : حساب الضريبة

تحسب الضريبة على الأملاك بتطبيق معدل تصاعدي محصور ما بين 0 و 2.5 و تقييم هذه الأملاك حسب القيمة التجارية الحقيقية للأملاك المبنية و غير المبنية (1) أما الأملاك المنقولة فيتم التقييم على أساس التصريح المفصل و التقديري للأطراف طبقاً للمادة 32 قانون التسجيل .

و في حالة الاعتراض في تقدير الأملاك الخاضعة للضريبة نصت المادة 281 مكررة 3 أنه " يمكن التماس لجنة التوفيق لإبداء الرأي المنصوص عليه في المادة 102 قانون التسجيل و الموسعة الى عضويين من المجلس الشعبي الولائي للإدلاء برأيهما.

و قبل تطبيق الضريبة على الأملاك المقيمة يخصم من قيمتها ما يلي :

1. الديون التي أثقلتها .
2. القروض المبرمة لدى المؤسسات المالية من أجل البناء أو الحصول على تلك الأملاك العقارية في حدود مبلغ يساوي رأس المال الباقي الواجب

دفعه في أول جانفي من سنة الخضوع للضريبة يضاف اليه الفوائد المستحقة و التي لم تدفع و الفوائد السارية الى هذا التاريخ.

3. ديون الرهن العقاري باستثناء تلك المنصوص عليها في المادة 42 قانون التسجيل. و قبل اجراء أي خصم يطلب اثبات الديون قانونا و تفصل في التصريح الذي يحرر في اطار الضريبة على الأملاك.

(1) المادة 281 مكرر 1 المعدلة بموجب المادة 3 قانون المالية لسنة 2000

و يحدد سعر الضريبة على الأملاك كما يلي :

النسبة المطبقة ب %	أقساط القيمة الصافية الخاضعة للضريبة على الأملاك (دج)
0 %	أقل أو يساوي 8.000.000
0.5 %	دج
1 %	من 8.000.001 الى
1.5 %	10.000.000 دج
2 %	من 10.000.001 الى
2.5 %	20.000.000 دج
	من 20.000.001 الى
	30.000.000 دج
	من 30.000.001 الى
	50.000.000 دج
	أكثر من 50.000.000

و يمكن للمدينين بالضريبة بالنظر للأمالك الموجودة خارج الجزائر و الذين دفعوا ضريبة معادلة للضريبة على الأملاك خصم هذه الأخيرة من تلك الواجبة الدفع في الجزائر بالنسبة لنفس الأملاك .
و للمكلف بالضريبة نوعان من الإلتزامات .

1. الإلتزام بالتصريح : حيث يجب على المدينين بالضريبة أن يكتتبوا

كل أربع (4) سنوات حتى 31 مارس من السنة الرابعة كآخر أجل تصريحا بأمالكهم لدى مفتشية الضرائب التي يتبعها مقر سكناهم .

و يجب أن يكتتب التصريح المنصوص عليه أعلاه للمرة الأولى في 31 ماي كحد أقصى : لسنة 1996 بالنسبة للمكلفين بالضريبة مهما تكن القيمة الصافية لأمالكهم باستثناء المكلفين بالضريبة الذين لا يتوفرون الا على مداخيل ناتجة عن الأجور فقط .

2. الإلتزام بالدفع : يلزم المكلف بالضريبة دفعها في تاريخ استحقاقها

و في حالة التأخير في تقديم التصريح او في الدفع يتعرض الى تطبيق عقوبات عليه تتمثل في الزيادة لنسب معينة على قيمة الضريبة.

و تجدر الملاحظة أن توزيع الضريبة على الأملاك تحدد كما يلي (1) :

- 60 % الى ميزانية الدولة

- 20 % الى ميزانية البلديات

- 20 % الى تخصيص الخاص رقم 050 302 بعنوان

الصندوق الوطني للسكن (Fond national du logement) حسب المادة

281 مكرر 15 قانون الضرائب المباشرة .

المبحث الثاني : حالة نقل الملكية من أجل التمتع

رأينا في المبحث السابق ان العقار في حالة استقراره و ثباته عند صاحبه يخضع الى رسوم و ضرائب مختلفة ، أما في المبحث الحالي سوف نتطرق الى حالة

العقار عند تحويله الى الغير من أجل التمتع به باعتباره حق شخصي و ما هي العلاقة بين المؤجر و المستأجر.

و عليه سوف نتطرق في المطلب الأول الى الإيجار باعتباره مصدرا لحقوق التسجيل .

و في المطلب الثاني الى الإيجار باعتباره مصدرا للمداخل العقارية.
و بالرجوع الى نص المادة 467 قانون مدني جزائري و التي تنص :
"ينعقد الإيجار بمقتضى عقد بين المؤجر و المستأجر" .

(1) المادة 282 قانون الضرائب المباشرة.

و عليه فان الإيجار هو عقد بمقتضاه يقوم شخص يسمى المؤجر أو المالك بنقل ملكية شيء ما أو عقار لشخص آخر يسمى المستأجر من أجل التمتع به (التمتع المؤقت) مقابل ثمن محدد حسب مدة الإيجار(1) .

و في المجال الجبائي فان كل عملية نقل للملكية من أجل التمتع مدنية كانت أم تجارية لعقارات مهما كانت طبيعتها مبنية أو غير مبنية فانها تخضع للضريبة . و يجب الإشارة الى أن الإيجارات التجارية تخضع في اطار الفوائد الصناعية أو التجارية (BIC) أو في اطار أرباح الشركات و التي تخرج عن اطار دراستنا و من هنا سوف نتطرق الى عملية الإخضاع المتعلقة بالإيجار و هذا من خلال حقوق التسجيل و كذا المداخل العقارية.

المطلب الأول : الإيجار كعقد خاضع لحقوق التسجيل

و هنا يجدر بنا التفرقة بين الإيجار و الإنتفاع.

حيث أن حق الإنتفاع يعطي للمنتفع حق الإستعمال و التمتع بالشيء (العقار) مثل المالك الحقيقي و بالتالي يكون خاضعا لنفس النظام الضريبي المتعلق بنقل الملكية بمقابل أو مجانا. حيث تنص المادة 847 قانون مدني : على المنتفع أن

يستعمل الشيء بحالته التي تسلمها بها و بحسب ما أعد له و أن يديره ادارة حسنة ."

بينما الإيجار : لا يعطي لصاحبه سوى حق شخصي أي ليس له حق تحويل أو تعديل في الملكية المؤجرة الا بعد حصوله على اجازة أو تصريح من المالك الحقيقي (المؤجر) و هذا ما نصت عليه المادة 491 قانون مدني جزائري .

(1) JEAN SCHMIDT , fiscalité immobilière ,6eme edition, LITEC paris 1998 page 329.

و عليه فان الإيجارات العقارية مبنية كانت أو غير مبنية تخضع لشكالية التسجيل الإجبارية و هذا في أجل شهر من تاريخ تحرير العقد و هذا ما تنص عليه صراحة المادة 58 قانون التسجيل الجزائري : " يجب أن تسجل عقود الموثقين في أجل شهر ابتداء من تاريخ تحريرها و تسجل على الخصوص في الأجل المنصوص عليه في المقطع أعلاه :

(1) العقود التي تتناول نقل الملكية أو حق الإنتفاع بالأموال العقارية و المحلات التجارية و الزبائن أو التنازل عن ايجار أو عن الإستفادة بوعد الإيجار يتضمن الكل أو البعض من العقار .

(2) العقود التي تتضمن نقل حق التمتع بالأموال العقارية و المحلات التجارية الخ ...

و عليه فان النظام الجبائي المطبق على عقود الإيجار يختلف حسب الآتي:

الفرع الأول : بالنسبة للإيجارات المحددة المدة (1) :

و هي تلك العقود المتفق عليها بمدة محدودة من طرف المتعاقدين (المؤجر ، المستأجر) أو القابلة للتحديد بالتأكيد .

- بالنسبة للعقود المتعلقة بإيجار المحلات التجارية أو المحلات ذات الإستعمال التجاري لمدة محددة فهي تخضع لرسم نسبي يقدر ب 02 % يحسب على الثمن الإجمالي للإيجار و يضاف له الأعباء (التكاليف) و ان الحق الذي تم تعيينه على هذا الأساس لا يمكنه في أية حالة أن يكون

(1) AMAR GUELIMI , fiscalité de l'enregistrement , aspects juridiques et économiques OPU 1992 page 85

(1) AMAR GUELIMI GUIDE PRATIQUE DE L'ENREGISTREMENT ,EDITION 2000 PAGE 16

أقل من الحق الثابت و المقدر في المادة 208 قانون التسجيل ب 500 دج. وفي جميع الحالات عندما لا تكون الأعباء مقدر في العقد نفسه أو في أسفله فتحدد فوراً بثالث الثمن . وفي هذه الحالة يجد الطرفان نفسيهما محرومين نهائياً من امكانية اعتبار بأن هذا التقدير الجزافي مجاوز للحد حسب المادة 17 فقرة 1 قانون التسجيل و من جهة أخرى تبقى مفضضة لإعداد عدم الكفاية من طرف ادارة الضرائب و الذي سيكون محور دراستنا في الفصل الثالث.

- أما الإيجارات المحددة الأجل ذات الإستعمال السكني : فتحدد برسم ثابت تقدر ب 500 دج.

الفرع الثاني: الإيجارات العمرية أو الإيجارات غير المحددة المدة(1)

BAUX A VIE OU A DUREE ILLIMITE

-**الإيجارات العمرية:** و هو الإيجار المحدد لمدى حياة أحد أطراف العقد (المؤجر أو المستأجر).

-**الإيجارات غير المحددة المدة:** تلك الإيجارات التي ليس لها أجل محدد سواء في العقد أو المعمول بها حسب الظروف أو الأعراف.

ان الإيجارات العمرية أو غير المحددة المدة للعقارات و المحلات التجارية و الزبائن تخضع لنفس الحقوق و الرسوم المطبقة في مجال نقل الملكية لقاء عوض و المنصوص عليها في المادة 252 قانون التسجيل " أي لرسم قدرة 05 % .
الإيجارات التي تكون مدتها غير محددة : فان القيمة الخاضعة للضريبة تحدد برأسمال مكون من (20) عشرين ضعف للريع أو الإيجار السنوي و كذلك الأعباء السنوية مع اضافة الأعباء الأخرى في الرأسمال و مدخولات النقود ان اشترط ذلك .

- و اذا كان ثمن الإيجار أو الريع مشروطا دفعه عينا أو على أساس سعر بعض المنتوجات فانه يتم تصفية الرسم النسبي حسب قيمة المنتوجات يوم ابرام العقد و المحدد بموجب تصريح تقديري للطرفين(1).
- بالنسبة للإيجارات لمدى الحياة فان القيمة الخاضعة للضريبة تحدد برأسمال مكون من عشرة (10) أضعاف الثمن و الأعباء السنوية مع اضافة مبلغ مدخولات النقود و الأعباء الأخرى عند الإقتضاء و ذلك دون التمييز بين الإيجارات التي تمت على رأس مال أو عدة رؤوس و هذا طبقا للمادة 18 ق التسجيل.

الفرع الثالث: الإيجارات الطويلة الأمد (BAUX EMPHYTEOTIQUES)

- و طبقا للمادة 350 من نفس القانون فان العقد المنشئ لإيجارة طويلة الأمد في الميادين حيث تطبيقها منصوص عليه بموجب القانون لا يخضع الا للرسوم المعدة للإيجارات ذات الكراء لمدة محدودة.
- و ان مختلف نقل الملكيات التي موضوعها فيما يخص الإيجارة الطويلة الأمد اما حق المؤجر و اما حق المستأجر تخضع للأحكام المتعلقة بنقل ملكية العقارات من هذا القانون .

الفرع الرابع : التنازل عن الإيجارات و الإيجارات الفرعية.

- التنازل عن حق الإيجار : ان التنازل و الغاء الإيجارات يسجل برسم ثابت طبقا للمادة 209 قانون التسجيل : " تسجل أيضا بالرسم الثابت المنصوص عليه في المادة 208 أعلاه التنازل و الحلول و اعادة البيع الخ... ب 500 دج ".(1)
- الإيجارات الفرعية : تخضع لنفس حقوق التنازل المتعلقة بالإيجارات العقارية .

- التنازل عن حق الإيجار العقارات :

1. التنازل عن حق الإيجار بالمعنى الصحيح للكلمة :

ان التنازل عن حق الإيجار لعقار أو الإستفادة بوعدها بإيجار المتعلقة بالعقارات تخضع ل:

- حق نسبي بقدر 10 % طبقا للمادة 221 قانون التسجيل.

" كل تنازل عن حق في الإيجار أو في الإستفادة من وعدها بالإيجار يتناول كل عقار أو جزء منه سواء كان موصوفا بثمن العتبة أو بتعويض المغادرة أو بصورة أخرى يخضع الى رسم تسجيل قدره ب 10 %.

و يحصل هذا الرسم على مقدار المبلغ أو التعويض المشروط من قبل المتنازل لصالحه او على القيمة التجارية الحقيقية للرسم المتنازل عنه المحدد

في التصريح التقديري للأطراف اذا كانت الإتفاقية لا تتناول أي شرط صريح بمبلغ أو تعويض لصالح المتنازل أو اذا كان المبلغ أو التعويض المشروط يقل عن القيمة التجارية الحقيقية للرسم المتنازل عنه. و الرسم المحصل عليه هكذا يكون مستقلا عن الرسم الذي يمكن أن يترتب من أجل التمتع بالأموال المؤجرة " .

(1) AMAR GUELEMI , FISCALITE DE L'ENREGISTREMENT, OP. Cit page 86

2. الإتفاقيات التي تهدف الى منح نقل أو استرجاع حقوق التمتع

بالعقارات (1):

- ان النظام الجبائي المتعلق بالتنازل عن حق الإيجارات العقارية يطبق على كل العقود أو الإتفاقيات التي تهدف بصفة مباشرة أو غير مباشرة الى منح ، تحويل أو استرجاع حق التمتع بالعقارات أو الإيجارات .
- ان هذا الترتيب يهدف خصوصا للإيجارات ذات الإستعمال التجاري، الصناعي أو الحرفي و كذا الإيجارات التي تؤوي المؤسسات التعليمية.
 - في حين فهي لا تطبق على الإيجارات المنجزة أو المنشأة رئيسيا للسكن أو ممارسة نشاط آخر غير التعليم و لا على الأملاك الفلاحية .
 - تحت هذا التحفظ فان الترتيب المشار اليه أعلاه له معطيات عامة و هو قابل للتطبيق في كل حالة أو مرة يهدف حق التمتع بالإيجارات و الإستفادة منها الى منح ، تحويل أو استرجاع لصاحب الحق الجديد، فهي النتيجة النهائية للعملية الواجب أخذها بعين الإعتبار بغض النظر عن الطبيعة القانونية للعملية و لنية الأطراف . و عليه فهي تمس :
- أ. الإتفاقيات التي تمنح حق التمتع بالعقارات أي :
- ايجار لمحل سبق شغله من طرف المالك .
 - الإيجار المتتالي (المستمر) عند حلول الأجل العادي لإيجار سابق غير مجدد.

- في حين فان العقود التي ترمي الى تجديد أو تحتوي تجديد ايجارات من نفس النوع فانهم يخضعون فقط لرسم نسبي و الخاص بالعقود غير المسماة.

(1) AMAR GUELIMI , FISCALITE DE L'ENREGISTREMENT, OP. Cit page87

- ب. الإتفاقيات الناقلة لحقوق الإنتفاع بالعقارات المستقلة عن التنازل عن حق الإيجار المنصوص عليه في المادة 221 ق التسجيل و التي تنص : " يمكن سرد : الإيجار الفرعي بموجب الموافقة الضمنية أو الصريحة للمالك (أي المؤجر)
- ج. الإتفاقيات المسترجعة لحق الإنتفاع بالعقارات:
- فسخ الإيجار الناشء عن اتفاقية أو بالقانون.
- فسخ أو عدم تجديد ايجار محل مالكة يريد الاحتفاظ بحق الإنتفاع الشخصي به أو يريد بيعه حرا من الإيجار.
- ان حساب الضريبة في هذه الحالات يكون بنفس الطريقة المتعلقة بالتنازل عن حق ايجار العقارات.

المطلب الثاني: الإيجار كمصدر للمداخيل العقارية les revenus fonciers

إن عملية ايجار العقارات المبنية و غير المبنية في حالة ما اذا نتج عنها مداخيل تكون خاضعة للضريبة وفقا لأحكام المادة 01 ق ض م و التي تنص: " تؤسس ضريبة سنوية وحيدة على دخل الأشخاص الطبيعيين تسمى " ضريبة الدخل " و تفرض هذه الضريبة على الدخل الصافي الإجمالي للمكلف بالضريبة و المحدد وفقا للمواد من 85 الى 98. " من نفس القانون .حيث تنص الفقرة الأخيرة من هذه المادة : " فوائض القيمة المترتبة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبنية أو الغير المبنية و الحقوق المتعلقة بها المشار إليها في المادة 77 " .

و عليه نجد أن المشرع يخضع المداخل الناتجة عن إيجار العقارات المبنية و غير المبنية عندما لا تكون مجهزة بعتادها و عندما لا تدخل في اطار فوائد أو

أرباح الشركات الى الضريبة على الدخل الإجمالي صنف المداخل العقارية. و ان الضريبة على الدخل الإجمالي ضريبة جديدة جاءت نتيجة الإصلاحات الجبائية التي قام بها المشرع الجزائري. و هي تتكون أساسا من : الضريبة على الأرباح غير التجارية و العائدات الفلاحية ، الضريبة على ايجار الأملاك المبنية و غير المبنية ، الضريبة على ريع رؤوس الأموال المنقولة، الضريبة على الرواتب و الأجور و على فوائد القيمة الناتجة عن التنازل بمقابل عن العقارات. فالمداخل العقارية الناتجة عن ايجار الأملاك المبنية و غير المبنية تشكل صنفا من أصناف الدخل الإجمالي الخاضع للضريبة و هذا ما سوف نتطرق اليه.

الفرع الأول : مفهوم و مجال تطبيق الضريبة

قبل التطرق الى كيفية حساب الضريبة يجب أولا تعريف الدخل العقاري الناتج عن ايجار الأملاك المبنية و غير المبنية تم تحديد مجال التطبيق و كذا الأملاك الخاضعة لهذه الضريبة و هذا ما سوف نتطرق اليه فيما يلي :

اولا : تعريف الدخل العقاري :

ماذا نقصد بالمداخل العقارية (1)

طبقا للمادة 14 من القانون العام للضرائب الفرنسية و التي تنص بأنه يدخل في صنف المداخل العقارية تلك المداخل المحققة من طرف الأشخاص الطبيعيين أي خارج الإطار المهني عن ايجار لعقارات مبنية أو عارية (أراضي) .

حيث أن هذه المداخل نقترض وجود عقد ايجار والذي ينتج عنه مبالغ الإيجارات المدفوعة من طرف المستأجر للمؤجر (أي مداخل عقارية).

(1)JEAN SCHMIDT : fiscalité immobiliere 6eme édition ,litec 1998 page 353

كما يمكن لهذه الإيجارات (المبالغ) أن لا تكون في شكل نقود (مبلغ الإيجار) بل في شكل أعمال أو إصلاحات يقوم بها المستأجر في المحل الوجدة كثمان الإيجار أي عمل يقوم به مقابل الإيجار.

و عليه فالإيجار يشكل العقد المنشىء للمداخل العقارية .

هذا بالنسبة للقانون الفرنسي فما هو الحال بالنسبة للقانون الجزائري؟

حسب نص المادة 42 فقرة 1 من قانون الضرائب المباشرة المعدلة و المتممة لقانون المالية لسنة 1994 فانه : " تدرج في تحديد الدخل الإجمالي الخاضع للضريبة على الدخل الإجمالي في صنف المداخل العقارية ، المداخل الآتية من تأجير عقارات أو أجزاء عقارات مبنية و من تأجير كل المحلات التجارية أو الصناعية غير المجهزة بعنادها اذا لم تكن مدرجة في أرباح مؤسسة صناعية أو تجارية أو حرفية أو مستتمة فلاحية أو مهنة غير تجارية ، كما تدرج في تحديد الدخل الإجمالي .الأرباح الناتجة عن عقد العارية " .

- كما تدرج أيضا في صنف الريع العقارية الإيرادات الناتجة عن ايجار أملاك غير مبنية بمختلف أنواعها بما فيها الأراضي الفلاحية .

- فمن هذه المادة نستنتج أن الدخل العقاري يخضع الى ثلاثة شروط :

1. أن يكون محل ايجار: أي ينعقد بمقتضى عقد بين المؤجر و المستأجر

(1)

2. أن يكون المحل المؤجر غير مجهز و غير مؤثث: حيث أنه تأخذ

المداخل الناتجة عن كراء العقار خاليا من أي تجهيز و الا اعتبر ذا صبغة

تجارية و بالتالي فانه لا يخضع لمثل هذه الضريبة و انما للضريبة على الأرباح التجارية و الصناعية.

(1) المادة 467 قانون مدني جزائري

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

ثانيا : مجال تطبيق الضريبة :

ان مجال تطبيق الضريبة على الدخل الإجمالي صنف الريع العقاري الناتجة عن ايجار ملكيات مبنية و غير مبنية يشمل قسمين :

الأول خاص بالعقارات الخاضعة للضريبة : أنواعها و الشروط اللازم توفرها فيها حتى تكون خاضعة للضريبة ، و قسم آخر يتعلق بتعريف الأشخاص الواجب عليهم أداء الضريبة.

أ. الملكيات الخاضعة للضريبة : طبقا للمادة 42 من قانون الضرائب

المباشرة المعدلة و المتممة في المادة 03 من قانون المالية لسنة 1994 فانه يلاحظ أربعة أنواع من الإيجارات الخاضعة لهذه الضريبة و هي :

(1) إيجار عقارات أو أجزاء عقارات مبنية : وهي تلك العقارات المبنية و التي اكتسبت صفة المنزل و بالتالي صالحة للسكن فكل هذه المنازل المؤجرة خاضعة للضريبة شريطة أن لا تكون مؤجرة مرة ثانية من طرف المؤجر الأول و أن لا تكون مشغولة من طرف صاحب الملك ففي هذه الحالة لا يعتبر ايجارا بالمعنى الذي يقصده المشرع الجبائي.

(2) إيجار محلات تجارية ، صناعية ، حرفية غير تجارية و غير مجهزة :

فكل ايجار من هذا الشكل يدرج ضمن الريع العقاري . و لكن يشترط في مثل هذه العقارات أن تكون ايراداتها غير متضمنة في الضريبة على الدخل الإجمالي صنف الأرباح التجارية أو الصناعية أو الأرباح غير التجارية

وأنها غير مدرجة في أرباح المؤسسة . بالإضافة الى صفة العقار غير المؤث فاذا حدث و أن تم تأجير محل تجاري أو ما شابهه و كان مؤثا أو مجهزا فانه لا تعتبر ايراداته ضمن الريع العقاري و انما تأخذ الطابع التجاري أو الصناعي أو الطابع غير التجاري و ليس الإيرادات العقارية.

(3) **الأرباح الناتجة عن عقد العارية :** عرف القانون المدني الجزائري في مادته 538 عقد العارية بأنه : " عقد يلتزم بمقتضاه المعير أن يسلم المستعير شيئا غير قابل للإستهلاك ليستعمله بلا عوض لمدة معينة و في غرض معين على أن يردده بعد الإستعمال . "

و قد تم ادراج هذه الأرباح في مجال تطبيق الدخل العقاري بموجب قانون المالية لسنة 1994 و يتكون الأساس الضريبي المعتمد في عقد العارية من القيمة الإيجارية المحددة استنادا الى السوق المحلية أو حسب المقاييس المقررة عن طريق التنظيم .

(4) **ايجار أملاك غير مبنية بمختلف أنواعها بما فيها الأراضي الفلاحية :**

لم يستثنى القانون الأملاك غير المبنية و التي هي محل ايجار حتى و لو كانت أراضي فلاحية فايجارها يلزم دفع الضريبة على الدخل العقاري كباقي أنواع الملكيات الأخرى و التي تتمثل أساسا في المناجم والسبخات .

ب. **الأشخاص الخاضعين للضريبة :** بصفة عامة الأشخاص الذين

يملكون عقارات و كانت محل ايجار يعتبرون خاضعين للضريبة

على الدخل الإجمالي صنف الدخل العقاري الناتج عن ايجار ملكيات مبنية أو غير مبنية و يشترط فيهم نفس الشروط التي تشترط في الدخل الإجمالي

كحصول المكلف بالضريبة على مكان اقامة ثابت أي موطن التكاليف .
و في هذه الحالة فانه يعتبر موطن التكاليف هو الجزائر.
و في حالة الملك المشاع فان المشتركين في هذا الملك يكونون خاضعين للضريبة كل حسب نصيبه في الملك الناتج عن ايجار العقار .

الفرع الثاني : الأعباء الواجب تخفيضها :

ان الأعباء الواجب تخفيضها من الدخل العقاري الخام هي المكونة من النفقات المختلفة على العقارات المؤجرة . هذه النفقات تغطي الأعباء المختلفة المتمثلة في الإهلاكات ، التأمينات ، مصاريف التسيير ، أجور الحراس ، التصليحات و الصيانات الملقاة على عاتق الملاك.

و نلاحظ أن المشرع لم يضبط تقنيات حسم الأعباء الحقيقية المحملة و لكن على العكس من ذلك فقد اختار تقنيات التخفيض الجرافي .

فحسب قانون الضرائب المباشرة ، فانه يطبق التخفيض الجرافي و يقدر 10 % على الدخل العقاري الخام في حالة الإستعمال المهني و 80 % اذا كانت العقارات مخصصة للسكن بشرط ألا يتجاوز هذا التخفيض 180.000 دج كحد أقصى .

الفرع الثالث : الوعاء الضريبي

لتحديد الوعاء الضريبي يجب تحديد المداخل الخاضعة للضريبة و بالتالي تسهل عملية حساب الضريبة على الدخل.

أولاً : تحديد المداخل الخاضعة للضريبة

و كما هو معلوم فالدخل الخام هو مجموع الإيجارات السنوية الناتجة عن كراء العقارات أو أجزاء العقارات.

فالدخل الخام يزيد باضافة الأعباء التي يتحملها المؤجر و المدفوعة فعلا من طرف المستأجر و لا يكون الا وفقا لعقد الإيجار الذي يبين فيه ذلك . فهذه المصاريف المدفوعة من طرف المستأجر تعتبر عبء اضافي على المؤجر يجب اضافته في ثمن الإيجار (أ) و يخصم منه الأعباء المدفوعة من طرف المؤجر و التي هي واجبة على المستأجر و يكون ذلك بناءا على عقد ايجار (ب) :

و مما سبق ذكره يمكن أن نلخص الى العبارة الرياضية التالية :

$$\text{الدخل الخام} = \text{مجموع الإيجارات السنوية} + \text{أ ب}$$

ثانيا : كيفية حساب الضريبة على الدخل :

الدخل الذي يكون قاعدة لفرض الضريبة في هذا الصنف يتم بحساب الفرق بين :

المبلغ الإجمالي السنوي للإيجار و التخفيض الجزافي :الذي يمثل مصاريف الصيانة و الخدمات .

و قد حدد هذا التخفيض ب :

10 % على الدخل العقاري الخام في حالة الإستعمال المهني .

أما اذا كانت العقارات مخصصة للكراء لغرض السكن فقد حدد التخفيض ب 80 % دون أن يتجاوز هذا التخفيض 180.000 دج بدلا من 120.000 كحد أقصى طبقا للتعديل الذي جاء به قانون المالية لسنة 1998 في مادته السابعة المعدلة و المتممة للمادة 43 قانون الضرائب المباشرة .

و الدخل الصافي المتحصل عليه يعبر عليه بالعلاقة الرياضية التالية :

الدخل الخاضع للضريبة = الدخل الخام - 10 % أو 80

و تجدر الإشارة الى ان ادارة الضرائب تحتفظ بحق اعادة التقويم و تقدير المداخل العقارية في حالة عدم كفاية التقدير .

الفصل الثاني

الخضوع للضريبة أثناء نقل الملكية.

إن عملية نقل ملكية العقار لا يتسنى الا بتدخل طرفين على الأقل و ذلك سواء بالتزام متبادل كعقد البيع أو الوعد بالبيع أو غيرها من العمليات المرتبطة بالعقار و الملزمة للجانبين أو ينتج بطريقة مباشرة أي طبيعية (واقعة مادية) و هذا في حالة الوفاة (الميراث) أو بين الأحياء (الهبات).

و في كلتا الحالتين فان أحد الأطراف يتنازل عن ملكه في حين يقوم الثاني بإنابته و يعقبه في ذلك أي أن العقار ينتزع من ثروة الشخص الأول ليضاف الى ملكية الشخص الثاني و من هنا نستطيع القول أن عملية نقل الملكية تقوم بطريقتين مختلفتين .

1. نقل الملكية بمقابل كالبيع و المبادلة و القسمة.

2. نقل الملكية مجاناً (التركة و الهبات).

و عليه فان النظام الجبائي المطبق يختلف حسب الحالتين السالفتي الذكر. و هذا ما سوف نتطرق اليه في المبحثين التاليين :

المبحث الأول : نقل الملكية بمقابل (بعوض)

ان عملية نقل الملكية من شخص الى آخر باعتبارها تصرفات قانونية بحتة سواء صدرت من شخص طبيعي أو معنوي تؤدي الى توليد التزام متبادل بين الطرفين.

و عليه تجدر بنا الإشارة الى تعريف العقود الناقلة للملكية حيث يعرف المشرع الجزائري العقد كمصدر للإلتزام في المادة 54 قانون مدني جزائري : " العقد اتفاق يلتزم بموجبه شخص أو عدة أشخاص آخرين بمنح أو فعل أو عدم فعل شيء ما " .

" و يكون العقد ملزما للطرفين متى تبادل المتعاقدان الإلتزام بعضهما البعض " (1).

أما المادة 58 من نفس القانون تعرف أن العقد بعوض هو الذي يلزم كل واحد من الطرفين اعطاء أو فعل شيء ما " .

و عليه اذا كان العقد عبارة عن توافق أو اتفاق يقوم بين شخصين أو أكثر فهذا يعني أن ارادة أطراف العقد هي صاحبة السلطان الأكبر في تكوين العقد و في تحديد الآثار التي تترتب عليه.

و لكن هذه الإرادة أي مبدأ سلطان الإرادة يتقيد في بعض العقود بالأشكال التي يحددها القانون لبعض التصرفات القانونية كعقد الهبة ،الرهن الرسمي ، نقل العقارات التي تخضع الى الشكلية الرسمية و الا كانت باطلة و هذا يعني أن مبدأ سلطان الإرادة لم تعد هي صاحبة السلطان الأكبر لا في مجال تكوين العقد و لا في مجال تحديد آثاره .

و ان من اقسام العقود ، هناك العقود الرضائية و الشكلية و هذا الأخير

(1)المادة 55 قانون مدني جزائري.

لا تكفي الإرادة وحدها لإنعقاده و انما يجب أن ينصب في القالب الذي يحدده له القانون كما سبق الإشارة الى عقد الهبة ، نقل العقارات الخ ... (1).

و في المجال الجبائي فان عملية نقل العقار سواء كان مبنيا أم لا يكون خاضعا من جهة الى حقوق التسجيل و من جهة ثانية باعتباره مصدرا لتحقيق الربح (فائض القيمة) للضريبة على الدخل الإجمالي و ذلك في صنف عمليات التنازل عن الملكية بعوض .

و هذا ما سوف نتطرق اليه في المطالبين التاليين:

المطلب 1 : بالنسبة لحقوق التسجيل .

المطلب 2 : بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي على فائض قيمة التنازل.

المطلب 1 : بالنسبة لحقوق التسجيل :

بالرجوع إلى القانون المدني باعتباره الشريعة العامة فان التسجيل هو عبارة عن وسيلة لإعلان و شهر التصرفات القانونية المتعلقة بالحقوق العقارية الأصلية ، كحق الملكية و ما يتفرع عنها من حقوق كحق الارتفاق و حق الإنتفاع و حق السكني و حق الإستعمال الخ " أما بالنسبة للحقوق العينية التبعية فلا تخضع للتسجيل و انما الى اجراءات القيد حسب المادتين 905 و 906 قانون مدني جزائري(2). حيث تنص المادة 165 منه : ان الإلتزام بنقل الملكية أو أي حق عيني آخر من شأنه أن ينقل بحكم القانون الملكية أو الحق العيني اذا كان محل الإلتزام شيئا معيناً بالذات يملكه الملتزم و ذلك مع مراعاة الأحكام المتعلقة بالإشهار العقاري " .

(1)المادة 324 مكرر 1 قانون مدني جزائري.

(2) خليل أحمد حسن قعادة ، الوجيز في شرح القانون المدني الجزائري ، الجزء الرابع (البيع) ديوان المطبوعات الجامعية سنة 2000 صفحة 114.

كما تنص المادة 793 قانون المدني : " أنه لا تنتقل الملكية و الحقوق الأخرى في العقار سواء كان ذلك بين المتعاقدين أم في حق الغير الا اذا

روعت الإجراءات التي ينص عليها القانون و بالأخص القوانين التي تدير مصلحة شهر العقار".

من خلال هذين النصين يتضح لنا أن انتقال الملكية في العقارات أو الحقوق العينية الأخرى . لا يتم إلا بعد اتخاذ اجراءات التسجيل المنصوص عليها في القانون. و يستوي في ذلك انتقال الملكية بين المتعاقدين أو بالنسبة للغير و هذا خلافا لما هو عليه الحال في القانون المدني الفرنسي الذي يجعل انتقال الملكية يتم سواء في المنقول أو العقار بمجرد انعقاد العقد بين المتعاقدين أما بالنسبة للغير فانه يجب اتخاذ اجراءات التسجيل بالنسبة للعقارات و الحقوق العينية الأخرى(1).

و تبدو أهمية إخضاع انتقال ملكية العقارات و الحقوق العينية الأخرى لإجراءات الشهر و التسجيل في ضرورة إحاطة هذا الانتقال بشيء من العلنية ليستطيع من يهمله الأمر معرفة مالكة الذي يصح التعامل معه سواء بالبيع أو بأي تصرف آخر ناقل للملكية مما يؤدي إلى توفير الثقة بين المتعاقدين و ضمان سلامة التصرفات العقارية و تسهيل تداول العقارات و من شأنه كذلك تشجيع الائتمان العقاري أي على الإقراض بضمان الحقوق العقارية .

جبايا يعرف التسجيل: " بأنه عبارة عن اجراء اداري يقوم به موظف عام في هيئة عمومية و هو ذو أبعاد قانونية اذ يحدد تاريخ العقد و التصرفات و يسمح بمراقبة هذه الأخيرة ، و تبيان صحتها شكلا و مضمونا كما أن له أبعاد جبائية باخضاع التصرفات المعنية لضريبة تدعى بحق التسجيل (2).

(1) خليل أحمد حسن قدارة الوجيز في شرح القانون المدني الجزائري، مرجع سابق ص 115.

(2) AMAR GUELIMI , fiscalité de l'enregistrement , OP Cit Page 17

و يبقى الهدف الجبايي للتسجيل يهيمن على الإجراء الشكلي و هذا بتحصيل الدولة للجانب الضريبي لصالح الخزينة العمومية ، حيث جاء في نص المادة

28 من القانون رقم 27/88 المتضمن مهنة التوثيق : " يحصل الموثق الحقوق و الرسوم بمختلف أنواعها لحساب الدولة من الأطراف الملزمين بتسديدها ، و يدفع مباشرة بقبضات الضرائب المبالغ الواجبة على الأطراف بصدد الضريبة . و فضلا عن ذلك يتعين عليه فتح حساب خاص لدى الخزينة ليودع فيه المبالغ التي يحوزها " (1).

و يمكن ترتيب ثلاثة أنواع لحقوق التسجيل (2) :

الحقوق الثابتة : الحق الثابت لا يتعلق بقيمة العقار بل هو نفسه بالنسبة لجميع العمليات من نفس النوع بإلصاق طابع جبائي على العقود ذو قيمة تناسب العملية المنجزة.

أي أن الرسم الثابت يطبق على العقود التي لا تثبت نقل الملكية أو التمتع لمدى الحياة أو لمدة غير محددة لأموال منقولة أو عقارية و لا لحصّة في شركة و لا قسمة أموال عقارية أو منقولة و بصفة عامة يطبق هذا الرسم على جميع العقود الأخرى التي تقدم طواعية لإجراء التسجيل حتى ولو كانت معفاة منه (3).

الحقوق النسبية : و هي ممثلة بنسبة مئوية ثابتة تطبق على جميع العمليات من نفس النوع أي انتقال الملكية بمقابل .

(1) حمدي باشا عمر ،نقل الملكية العقارية ، دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع 2000 صفحة 116.

(2) المادة 02 من قانون التسجيل طبعة 1996.

(3) المادة 03 من قانون التسجيل طبعة 1996.

الحقوق التصاعدية : و هو الحق الذي يزداد بزيادة قيمة العقار فكلما زادت هذه القيمة زادت معها نسبة الحق .

فهذه الحقوق تمثل خاصية من خصائص الضرائب على الثروة ، فالزيادة تتم بالمجال أو الشريحة و يطبق هذا النوع من الحقوق على عمليات انتقال الملكية بدون مقابل .

و تجدر الإشارة هنا أن المشرع الجبائي في مادة التسجيل لا تهمة صحة المعاملة من عدم رسميتها و من صحتها أو بطلانها و هذا ما نصت عليه المادة 190 فقرة 01 من قانون التسجيل : " لا يمكن استرداد الرسوم المحصلة بصفة قانونية على الوثائق و العقود التي تم ابطالها أو فسخها فيما بعد . " و عليه فسوف نتطرق الى دراسة حقوق التسجيل الخاصة بالعقارات أي العقود الخاضعة للرسم النسبي لأنها تمس العقار . أما العقود الخاضعة للرسم الثابت فهي لا تتعلق بالعقار اضافة الى عدم فعاليتها . و العمليات الخاضعة للرسم النسبي بمناسبة التصرف في العقارات يمكن ايجازها في:

- انتقال الملكية بمقابل نقدي بين الأحياء (البيع).
- انتقال الملكية بمقابل غير نقدي بين الأحياء (التبادل).
- قسمة ملك شائع بين المستفيدين.

الفرع الأول : البيع :

و هو عقد يلزم بمقتضاه البائع بأن ينقل للمشتري ملكية شيء أو حقا ماليا آخر في مقابل ثمن نقدي. (1)

و عليه لكي يكون خاضعا لحقوق التسجيل فان البيع لا بد أن يكون تاما و كاملا و منتجا لآثاره الأكيدة و الحالية.

و يقصد بالبيع التام : هو تطابق الإيجاب و القبول بين البائع و المشتري بكل الأشياء التي تدخل ضمن عناصر عقد البيع كطبيعة العقد المراد ابرامه و على الشيء المبيع و على الثمن .(2)

و بالتالي يكون البيع تاما عندما يحصل اتفاق الطرفين على الشيء المبيع و على الثمن و ضرورة اخضاعه الى الشكلية الرسمية حتى و ان كنا بصدد وعد بالبيع شرط ان يدرج في العقد المعلومات التالية :

- تعيين هوية المتعاقدين.
- تعيين العقار الموعود بالبيع.
- تحديد أصل العقار و الثمن المتفق عليه.
- تحديد السبب المقضي الى الوعد بالبيع.

حيث تنص المادة 71 فقرة 02 قانون مدني جزائري : " اذا اشترط القانون لتمام العقد استيفاء شكل معين ، فهذا الشكل يطبق أيضا على الإتفاق المتضمن الوعد بالتعاقد " .

البيع الأكيد و الحال : طبقا للمبادئ العامة ، فإن البيع تحت شرط موقف يكون خاضعا للرسم الثابت أي أن الرسم النسبي لا يكون واجبا الا اذا تحقق الشرط عكس ذلك بالنسبة للبيع تحت شرط فاسخ و الذي يعطي حالا الحق للرسم النسبي .
(1) المادة 351 قانون مدني جزائري . الديوان الوطني للأشغال التربوية طبعة 1998 .

(2) AMAR GUELIMI :Fiscalité de l'enregistrement 'Aspects juridiques et économiques OPU 1992

أ. مجال تطبيق الضريبة و أساس فرضها :

يفرض الرسم على العقارات الموجودة في الجزائر حتى و ان تمت عملية البيع خارج الجزائر . و كان البائع مقيما بالخارج .
اما العقارات الموجودة بالخارج فتكون خاضعة للرسم اذا ما كان البائع مقيما بالجزائر و تمت عملية البيع بالجزائر .

أساس فرض الضريبة : و يمثل ثمن البيع المصرح به من الأطراف المعنية و يحدد بالقيمة التجارية للعقار وقت البيع و يضاف الى الثمن الأعباء التي يتحملها المشتري و التعويضات المنصوص عليها لصالح البائع.

و عليه فإن ثمن البيع : هو كل ما يتلقاه البائع كبديل للشيء المبوع أي ذلك الثمن النقدي أو تحت أية تسمية كانت و التي يقوم المشتري باخراجه من جيبه لوضعه في جيب البائع (1).

و تجدر بنا الإشارة الى شرح بعض العناصر التالية :

تحديد ثمن البيع : و يتمثل في الثمن الذي يعود للبائع من الشيء المبوع و عليه فإن حقوق التسجيل تطبق ليس فقط على الثمن الرئيسي و لكن على كل الأعباء و التعويضات التي يستفيد منها البائع.

أ. **الثمن الرئيسي :** هي تلك النقود المدفوعة من المشتري الى البائع أي هو ذلك الثمن الحقيقي المتفق عليه والمعين في خانة الثمن و يسمى ثمن البيع.

(1) AMAR GUELIMI 'Fiscalité de l'enregistrement 'Aspects juridiques et économiques OP.CIT

ب. **الأعباء :** و هي كل الخدمات الإضافية التي يفرضها العقد على المشتري و التي تضخم من الثمن و يتحملها المشتري و تكون خاضعة للرسم و يمكن أن ندرج على سبيل المثال بعض الأعباء:

- دفع حقوق التأمين المستحقة على البائع من طرف المشتري .
- دفع الضرائب المستوجبة على البائع قبل تاريخ البيع كدفعه مثلا للرسم العقاري.

- دفع الديون المختلفة و الشخصية الخاصة بالبائع .
- التحفظ الذي يقوم به البائع فيما يخص التمتع المؤقت بالملك (العقار) المتنازل عنه بعد دخول هذا الأخير في حيز أو تمتع المشتري و ان هذا التحفظ يشكل عبئا مثقلا و مضخما للثمن.

ج . التعويضات : و هي كل التعويضات المنصوص عليها لصالح المتنازل (البائع) تحت أي سند و أي سبب كان **مثال:** تعويض الرحيل أو الإخلاء.

د . التخفيضات : اذا كان العقد يفرض على البائع التزامات و التي تثقل بدورها المشتري فان هذه الأعباء تكون قابلة للخصم من ثمن البيع .مثال ذلك : دفع البائع لكل مصاريف العقد.

و مما سبق يمكن أن نستخلص المعادلة التالية :

ثمن البيع = الثمن الرئيسي+الأعباء+تحفظات التمتع+التعويضات-التخفيضات

و عليه فان حقوق التسجيل على عقود بيع العقارات تصفى على ثمن البيع زائد الأعباء المعبر عنها في العقد و التي تكون مجال للدفع أو التسوية الحالية أي المباشرة (1).

و اذا كان البيع يشتمل في آن واحد العقار بطبيعته و عقار بتخصيص فان هذا الأخير يجب أن يكون موضوع ثمن خاص و تعيين مفصل و هذا ما تنص عليه الفقرة الثانية من المادة 27 قانون التسجيل.

و تسمح الرقابة اللاحقة للإدارة عند الإقتضاء اذا ما لاحظت أن الثمن المصرح به في العقد غير كافي ارسال ضريبة على القيمة الحقيقية للمال و النقص الموجود

يؤدي الى دفع مبلغ متمم للضريبة اضافة الى العقوبة المقررة (2) الذي يكون محور دراستنا في الفصل الأخير.

ب. معدلات الرسم :

يطبق الرسم على ثمن البيع الخاضع للضريبة و ذلك عند تحرير العقد . حيث تنص المادة 2/91 قانون التسجيل : " غير أنه و بالرغم من جميع الأحكام المختلفة فان ادارة الضرائب تستطيع أن تتابع الرسوم المستحقة الى الخزينة ضد كل الأطراف المذكورة في العقود و الأحكام " و لتعيين معدل الرسم الواجب تطبيقه يجب أولا تحديد نوعية العملية . فهناك البيع ، الوعد بالبيع ، البيع على الشئوع (المزاد).

✓ البيع : تخضع كل عمليات البيع الى حق التسجيل الوحيد و النسبي

المقدر ب 5 % حيث يتحمل طرفا العقد هذه الضريبة تضامنيا و بالتساوي.

✓ الوعد بالبيع : و يخضع لمعدل نسبي قدره 05 % ، و لا يعتبر الوعد

بالبيع قانونيا و لا يطبق عليه المعدل حتى يتوفر على الشروط المذكورة سابقا

(1) المادة 1/27 قانون التسجيل.

(2) عمار قليمي ، الدليل العلمي في التسجيل و الطابع ص24.

(2) Guide pratique du contribuable , direction générale des impots , édition du sahel 1999.

و المعمول به جبائيا أن الوعود بالبيع تكون خاضعة لنفس الرسوم المطبقة على البيع التام سواء كان وعدا بالبيع من جانب واحد أو كلا الطرفين.

✓ بيع العقار في حالة الشئوع لتعذر قسمته Vente par licitation d'immeubles

طبقا للمادة 26 قانون المالية لسنة 2000 و المعدلة للمادة 230 قانون التسجيل و التي تنص : " تخضع الحصص و الأنصبة الشائعة لأموال عقارية مكتسبة عن طريق بيع العقارات الشائعة لرسم قدره 05 % و يخفض هذا الرسم الى النصف اذا حصل الشراء من أحد المشتركين في الشئوع .

✓ بيع العقارات الواقعة في الخارج :

بموجب المادة 29 قانون المالية لسنة 1999 المعدلة للمادة 255 قانون التسجيل و التي تنص على أن نقل ملكية العقارات التي توجد في بلدان أجنبية تخضع لرسم قدره 03 % أو حق الإنتفاع بها أو حق التمتع بها ".
ج-الإعفاءات :

- و قد جاءت بها المادة 258 قانون التسجيل على سبيل الحصر وهي :
1. اقتناء العقارات الذي يتم من أجل احداث نشاط صناعي جديد ذي طابع أولى مقرر في المخطط الوطني للتنمية و يستفيد أيضا من هذا الإعفاء ضمن الشروط نفسها المشترية العقارية التي تقتنيها الهيئات العمومية المؤهلة في مجال التهيئة العقارية .
 2. ماتقتنيه الشركات التعاونية و الجمعيات الثقافية و الجمعيات المعترف بمنفعتها العمومية التي تهدف الى تقديم المساعدة أو العمل الخيري أو الحفاظ على الصحة الإجتماعية من عقارات لازمة لسير مصالحها أو خدماتها الإجتماعية.

3. عمليات الشراء العقارية التي تقوم بها الجماعات المحلية من أجل تهيئة المناطق لتعميرها حسب الأولوية .

4. العقود التي يبيع بمقتضاها ديوان الترقية و التسيير العقاري في الولاية للموفريين شققا موجودة في عمارات جماعية و مبنية ضمن نطاق التوفير من أجل السكن.

5. العقود التي تتضمن بيع البنايات أو أجزاء البنايات ذات الإستعمال السكني أساسا و المنجزة بعنوان عمليات الترقية العقارية وفق الشروط المحددة في المادة 242/ع من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة .
لا يستفيد الشخص الواحد من هذا الإعفاء الا مرة واحدة ما عدا في حالة اعادة استعمال حاصل البيع في اطار شراء بناية أو جزء من بناية ذات استعمال سكني أساسا تكون قد أنجزت بمقتضى عملية الترقية العقارية المذكورة أعلاه .

6. كذلك يعفى من رسم نقل الملكية المنصوص عليها في المادة 252 من هذا

القانون كل من عمليات بيع الأراضي الناجمة عن عملية التجزئة و المهينة و الصالحة لبناء مساكن خصيصا . و لا يطبق هذا الإعفاء الا عندما يتعلق الأمر بالعملية الأولى لبيع قطعة الأرض المعينة.

الفرع الثاني : المبادلة :

طبقا للمادة 413 قانون مدني جزائري و التي تعرف المبادلة أو المقايضة :
بأنه " عقد يلتزم به كل من المتعاقدين أن ينقل الى الآخر على سبيل التبادل ملكية مال غير النقود، و اذا كانت الأشياء المتقايض فيها مختلفة القيم في تقدير المتعاقدين جاز تعويض الفرق بمبلغ من النقود. " (1)
و المال المتبادل قد يكون عقارا أو منقولاً أي يمكن تبادل عقار بعقار أو بمنقول أو تبادل منقول بمنقول، و تقتصر هنا الحديث عن تبادل العقار سواء بعقار آخر أو بمنقول.

العقارات المتبادلة قد تكون لها نفس القيمة أو متباينة في القيمة و في هذه الحالة الثانية ينتج ما يسمى بالرجوع SOULTE و هو الفرق بين القيمتين

أ. مبادلة عقارين متساويين في القيمة :

تخضع قيمة العقارات محل المبادلة الى رسم قدره 03 % و يحسب على قيمة أحد العقارين لأن القيمة نفسها (2). و مهما كان نوع العقار فانه يقدر حسب القيمة التجارية الحقيقية عند تاريخ نقل الملكية تبعا للتصريح التقديري للأطراف القائمة بالمبادلة ، غير أنه اذا كانت العقارات التي تتم نقل ملكيتها (خلال السنتين اللتين سبقتا أو صاحبنا عقد المبادلة) موضوع مزايدة اما من سلطة العدالة و اما طوعية مع قبول الغير . فان الرسوم المستحقة لا يمكن أن تحسب على مبلغ يقل عن ثمن المزايدة مع اضافة جميع الأعباء النقدية ما لم يثبت بأن ما تضمنته العقارات قد طرأت عليه تغيرات خلال

(1) المادة 414 قانون مدني جزائري.

(2) المادة 28 قانون المالية لسنة 99 المعدلة للمادة 226 قانون التسجيل.

فترة قابلة أن تعدل القيمة و هذا ما نصت عليه الفقرة 2 من المادة 19 قانون التسجيل.

ب. مبادلة عقارين مختلفين في القيمة :

ان الفرق بين قيمة العقارين ينتج فائض في القيمة و يسمى بمعدل الرجوع (soulte) و الذي يعوض بتسديد مبلغ من النقود (1) و هنا نكون أمام نوعين من الرسوم :

- رسم المبادلة مطبق على القيمة الصغرى للعقار بنسبة 03 %.
- رسم نقل الملكية بمقابل : يطبق على فائض القيمة و يخضع لنفس القواعد و الأحكام المعمول بها في بيع العقار و بالتالي فمعدل الرسم تقدر ب 05 % حتى و ان لم يصرح بهذه القيمة.

2. مبادلة عقار بمنقول :

تعتبر مبادلة عقار بمنقول بيعا في نظر القانون الجبائي و ذلك باعتبار العقار هو المال موضوع البيع و المنقول ثمن له (2) .

و بالتالي تخضع هذه العملية لنفس القواعد و الأحكام و التعريفات المعمول بها في بيع العقارات.

الإعفاءات : تعفى بعض عمليات المبادلة من رسم التسجيل بالنظر اما لموقع العقار أو للقائم بهذه العملية منها :

- إعفاء مبادلات العقارات التي تقوم بها الدولة أو الجماعات المحلية (3)
- في بعض الحالات تعفى مبادلة العقارات الريفية من الضريبة و يتم تسجيلها مجانا (4).

مبادلة عقار بمحل تجاري : يخضع لرسم قدره 05 % .

-
- (1) عمار قليمي الدليل العلمي في الطابع و التسجيل مرجع سابق ص 45.
 - (2) عمار قليمي الدليل العلمي في الطابع و التسجيل مرجع سابق ص 45.
 - (3) المادة 271 قانون التسجيل.
 - (4) المادة 305 قانون التسجيل.

الفرع الثالث : القسمة LE PARTAGE

القسمة عقد يهدف الى وضع حد للملكية على الشيوع بواسطة تقسيم المال الشائع بين الشركاء (1).

و تخضع عقود القسمة الى حقوق التسجيل تبعا لقواعد و أحكام مقرررة قانونا. و القسمة قد تكون محضة أو غير متساوية .

1. القسمة المحضة :

تعتبر القسمة محضة عندما يتلقى الشريك حصة تساوي قيمة حقوقه في المال الشائع موضوع القسمة و يرتبط استحقاقها بتوفر ثلاثة شروط :

- وجود عقد القسمة : حيث يجب أن تثبت قسمة الأموال الشائعة في محرر كتابي.
- اثبات وجود الملك الشائع : و ذلك باستعمال وسائل الإثبات الكتابية و اجراء القسمة شفويا يعد باطلا و لا ينتج عنه رسوم .

- وجود قسمة حقيقية :بمقتضى عقدها يتحول العقد المجرد و العام لكل مستفيد الى حق ملكية و تصرف دون منازع في حدود الأموال الداخلة في نمته (2) .

التعريف المطبقة : ان قسمة العقارات بين الشركاء بالتساوي تخضع لرسم قدره 2 % (3).

و تفسر ضالة هذا الرسم لعدم وجود نقل الملكية لأن المتقاسم يعتبر مالك للحصة التي آلت اليه منذ أن أصبح مالكا في الشيوع و عقد القسمة ليس له الا طابع تقريري.

و يصفى رسم قسمة العقارات على اساس قيمتها التجارية الحقيقية عند تاريخ انشاء عقد القسمة .

(1) المادة 713 قانون مدني جزائري .

(2) عمار قليمي الدليل العلمي في التسجيل و الطابع مرجع سابق ص42.

(3) المادة 244 قانون التسجيل.

2. **القسمة غير المتساوية أو بمعدل الرجوع :**

قد يحدث أن يستفيد المتقاسم بقيمة تفوق قيمة حصته من المال الشائع و حرصا على اعادة التوازن بين الحصص يلزم المستفيد بدفع تعويض للمتقاسمين الآخرين و ذلك اما بتسديد مبلغ من المال أو بتحمل حصة من الديون تفوق الحصة المفروض تحملها و يمكن أن نقول أن هناك رجوع عن القسمة غير المتكافئة .

شروط الإستحقاق :

إذا كان هناك رجوع عن القسمة غير المتساوية يلتزم فيها المتقاسم المستفيد بدفع مبلغ من المال و الذي يقدر على أساس المبلغ الزائد أو الرجوع (1) .
كما يمكن للمتقاسم تحمل حصة من الديون التي تزيد عن الحصة المقررة له .
و يحسب رسم الرجوع على أساس قيمة هذه الديون التي يتحملها المتقاسم نيابة عن الآخرين.

كما يمكن اجراء المقاصة بين مبالغ الرجوع المدفوعة و المقبوضة و يحسب رسم الرجوع حينئذ على الفرق الناتج عن هذه المقاصة.

التعريف المطبقة :

يحسب رسم الرجوع على أساس القيمة الزائدة التي يتحملها المستفيد نيابة عن الآخرين و تخصم مبالغ المعدل أو الرجوع من أموال القسمة و هذا الإجراء يفسر عدم اخضاعها لرسمين من نفس النوع (رسم نقل الملكية و رسم القسمة).

و يخضع فائض القيمة الناتج عن قسمة أموال عقارية لرسم نسبي 05 % (2) .

(1) عمار قليمي الدليل العلمي في التسجيل و الطابع مرجع سابق ص 42.

(2) المادة 246 قانون التسجيل المعدلة بموجب المادة 45 قانون المالية لسنة 1994 والمادة 26 قانون المالية لسنة 2000.

المطلب الثاني : الضريبة على الدخل الإجمالي (فائض القيمة):

نقل الملكية العقارية بمقابل يتم عن طريق عقد البيع، فموجبه يلتزم البائع بأن ينقل للمشتري ملكية العقار في مقابل ثمن نقدي و ان فارق القيمة بين ثمن الشراء أو الإنشاء و ثمن البيع أو التنازل يكون محل لفرض ضريبة تدعى بالضريبة على فوائض القيمة.

و هذا ما سوف نتطرق اليه من خلال تعريف فوائض القيمة و كذا مجال تطبيقها.

الفرع الأول : مفهوم فائض القيمة و مجال تطبيقها :

أولا : مفهوم فائض القيمة :

تؤسس لصالح ميزانية الدولة ضريبة خاصة على فوائض القيمة من قبل الأشخاص الذين يتنازلون خارج اطار النشاط المهني عن العقارات المبنية أو أجزاء منها و العقارات غير المبنية و كذا الحقوق العقارية المرتبطة بها (1).

أي أن عملية نقل العقار بمقابل تؤدي إلى دفع ضريبة من طرف البائع و هذا في إطار تسييره لملكه أو ثروته الخاصة و هذا خارج نطاق ممارسة أي نشاط مهني و عليه فان القانون الجبائي يخضع هذه العملية العرضية و التي قام بها البائع إلى الضريبة على فائض القيمة المحققة .

فائض القيمة اذن : " هو الفرق بين قيمة هذا العقار في زمنين مختلفين :

زمن شراء العقار او انشائه و زمن بيع هذا العقار" .

و يخصم من سعر التنازل مبلغ الرسوم المدفوعة و المصاريف التي يتحملها البائع إثر عملية التنازل هذه.

(1) المادة 77 قانون الضرائب المباشرة.

ثانيا : مجال تطبيق الضريبة :

نقصد بمجال التطبيق : تحديد الأشخاص و العمليات الخاضعة للضريبة.

الأشخاص الخاضعين للضريبة : أ.

يخضع لهذه الضريبة كل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المتنازلين بمقابل عن عقاراتهم أو أجزاء منها بغض النظر عن جنسيتهم أو مقر اقامتهم الجبائي. و لا تحسب الفوائض الناتجة عن التنازل بمقابل عن عقارات موجودة بالخارج الا اذا وجدت اتفاقية دولية تنص على غير ذلك .

و تعتبر شركات الأشخاص و الشركات المشابهة خاضعة أيضا للضريبة اذا كان هذا الفائض ناتج عن عملية خارجة عن نطاق النشاط المهني او التجاري و تحصل هذه الضريبة باسم الشركاء المكونين للشركة أي كل شريك على حدى.

و تعفى من هذه الضريبة فوائض القيمة الناتجة عن التنازل بمقابل عن عقارات أو أجزاء من عقارات الداخلة في إطار النشاط المهني أو التجاري لأنها متعلقة

بالمهنة و بالتالي فهي تخضع للضريبة على الدخل الإجمالي صنف الأرباح التجارية الصناعية .

و تعفى أيضا فوائض القيمة المحققة بمناسبة التنازل عن ملك عقاري تابع لتركة من أجل تصفية ارث شائع موجود . (1)

ب. العمليات الخاضعة للضريبة :

ان العمليات الخاضعة لمثل هذه الضريبة تختلف باختلاف الشخص الذي يقوم بها لهذا فاننا نلاحظ نوعين من العمليات فهناك العمليات التي يقوم بها الأشخاص الطبيعيين و العمليات التي يقوم بها الأشخاص المعنويين.

(1) المادة 77 فقرة 02 قانون الضرائب المباشرة.

1. العمليات التي يقوم بها الأشخاص الطبيعيين : يمكن ملاحظة

ثلاثة أشكال :البيع،المقايضة و القسمة.

- البيع : و هو عقد يلتزم بمقتضاه البائع أن ينقل للمشتري ملكية شيء أو حقا ماليا آخر في مقابل ثمن نقدي .

و قد تدخل هنا جميع أنواع البيوع سواء كانت رضائية أو بالمزاد العلني أو غيرها .

اما الوعد بالبيع فلا يدخل في تكوين أساس حساب الضريبة.

-المقايضة : عرفها القانون الجزائري بأنها عقد يلتزم به كل من المتعاقدين ان ينقل الى الآخر على سبيل التبادل ملكية مال غير النقود (1).

و قد اعتبر القانون المدني الجزائري في المادة 415 منه ان كلا من المتقايضيين بائعا للشيء و مشتريا للشيء الذي قايض عليه و لا يهم ان كان متساويان في القيمة أم لا فيحسب كل بيع على حدا.

- القسمة : هو عقد يهدف الى وضع حد لملكية على الشيوخ بواسطة تقسيم المال الشائع بين الشركاء (2).

و لا تدخل القسمة في حساب فائض القيمة الا اذا كانت محل تنازل بمقابل أي أكثر من حق الوريث في القسمة و لا يحسب أساس الضريبة الاعلى القيمة الزائدة هذا اذا تعلق الأمر بقسمة تركة .

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

2. العمليات المتعلقة بالأشخاص المعنوية .و يمكن ملاحظة ثلاثة 03 عمليات هي : البيع ، الحصص المقدمة ، تغيير الشركة .

(1) المادة 413 قانون مدني جزائري .

(2) المادة 713 قانون مدني جزائري.

• البيع : ان فوائض القيمة الناتجة عن التنازل بمقابل عن عقارات أو أجزاءها و المحققة من طرف الشركات و غير داخلة ضمن نشاطها التجاري أو الصناعي تعتبر خاضعة للضريبة و تدخل ضمن أساسها و هذه الفوائض تحسب على كل شريك على حدا.

• الحصص المقدمة للشركة : ان تقويم رأس المال و كذا الحقوق العقارية للشركة قد يفرز فرق بين قيمة الشراء و قيمة التنازل، هذه القيمة تكون خاضعة للضريبة اذا كان الفرق موجبا.

• تغيير الشركة : و التغيير قد يكون :

- اما بالحفاظ على نفس الطبيعة القانونية للشركة مع تغيير اسمها مثلا أو مقرها الجبائي . ففائض القيمة هنا لا يظهر و بالتالي فلا يخضع للضريبة .

- اما أن تتحول الى شركة من طبيعة قانونية مختلفة فانتقال رأس المال من الشركة الأولى المنحلة الى الشركة الجديدة يظهر فائضا في القيمة و يخضع بالتالي للضريبة .

و مثال ذلك: تحول شركات الأسهم أو شركات ذات المسؤولية المحدودة الى شركة الأشخاص يقضي بانحلال الشركات الأولى و يخضع كل شريك أو مساهم الى الضريبة صنف فائض القيمة العقارية في حدود حصته.

الفرع الثاني : أساس فرض الضريبة و حسابها :

اولا : أساس فرض الضريبة : و يقصد به ذلك الفرق الإيجابي بين سعر التنازل عن العقار بمقابل وسعر شرائه أو قيمة انشائه من طرف المتنازل (1).

- سعر التنازل : و هو يمثل القيمة الموضحة في عقد البيع أي كل ما يتلقاه البائع في مقابل الشيء المباع بعد خصم الأعباء التي تحملها المتنازل اثر عملية البيع كالرسوم المدفوعة و المصاريف الأخرى .

كما تجدر الإشارة هنا الى أن ثمن التنازل المصرح به يمكن أن يكون محل اعادة تقويم من طرف الإدارة الجبائية اذا تبين عدم كفاية التصريح مقارنة بالقيمة التجارية الحقيقية و هذا ما سوف نتطرق اليه في حينه.

- سعر الشراء أو قيمة الإنشاء : و يمثل المبلغ المدفوع لقاء حيازة العقار أو انشاءه و يتم حسابه باضافة نسبة 08 % في السنة و هي زيادة جزافية مراعاة لمصاريف الشراء و الصيانة لجعل سعر الشراء فعليا (كمصاريف الموثق ، المصاريف المدفوعة للوسطاء ، الخبراء ،

المهندسين الخ ..)

فاذا كانت هذه المصاريف مبررة يتم اضافتها دون أن تتجاوز نسبة 30 % من سعر الشراء أو قيمة الإنشاء.

أما اذا كانت غير مبررة ، فتقدر جزافيا من قبل الإدارة بنسبة 10 % من سعر الشراء المعاد تقييمه (تصحيحه).

و يمكن للإدارة زيادة على ذلك أن تعيد تقويم العقارات أو أجزاء العقارات المبنية و غير المبنية و الحقوق العينية العقارية طبقا لكيفيات التقويم المحددة عن طريق التنظيم.

(1) المادة 78 قانون الضرائب المباشرة و المعدلة و المتممة بموجب المادة 02 قانون المالية لسنة 2000.

و مما سبق فان فائض القيمة الناتجة عن التنازل بمقابل عن عقارات مبنية و غير مبنية يساوي الى الفرق بين سعر التنازل المصحح (بعد التقويم) و قيمة الشراء المصححة أو قيمة الإنشاء.

ثانيا : حساب الضريبة:

قبل حساب القيمة الواجب جبايتها تطبق تخفيضات منصوص عليها قانونا على أساس فرض الضريبة .

1. التخفيضات : تختلف قيمة التخفيضات حسب مدة الإحتفاظ بالعقار أو

تناسب معها طرديا و هي كالتالي : (1)

جدول التخفيضات

معدل التخفيض	مدة الإحتفاظ بالعقار المباع
100 %	- أزيد من 15 سنة
80 %	بين 10 سنوات و 15 سنة

60 %	بين 06 سنوات و 10 سنوات
40 %	بين 04 سنوات و 06 سنوات
30 %	سنتين و أربع سنوات

(1) المادة 79 قانون الضرائب المباشرة .

2. حساب الضريبة :

و يتم حساب هذه الضريبة وفقا للقواعد التالية :

• سعر التنازل =

- سعر البيع - مصاريف و رسوم البيع (I)

- ثمن الشراء (أ)

- القيمة المضافة و الخاصة بالمدة التي يتم فيها الإحتفاظ بالعقار x 08% (ب)

- مصاريف الصيانة و الترميم متوقعة على التبرير (ج)

• سعر الشراء المعاد تقويمه : أ + ب + ج (II)

• فائض القيمة المحققة : (I) - (II) = (III)

• قيمة التخفيض = فائض القيمة قبل التخفيض x معدل التخفيض =

= (III) x معدل التخفيض = (IV)

• القيمة الصافية الخاضعة للضريبة =

فائض القيمة قبل التخفيض - قيمة التخفيض = IV-III

و ان فائض قيمة التنازل الصافية تكون خاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي

بالنسبة لسنة التنازل بمعدل 15 % محررة من الضريبة و هذا طبقا للمادة 104

فقرة أخيرة قانون الضرائب المباشرة و التي تنص : " تخضع فوائض القيمة المترتبة على التنازل بمقابل مالي عن العقارات المبنية و غير المبنية المذكورة في المادة 77 أعلاه الى الضريبة على الدخل الإجمالي بنسبة 15 % محررة من الضريبة .

و عليه يتعين على المكلفين بالضريبة و الذين يحققون فوائض القيمة المشار اليها أعلاه أن يكتتبوا خلال ثلاثين (30) يوما التي تلي تاريخ ابرام عقد البيع تصريحاً وفقاً لنموذج تقدمه الإدارة و يرسلونه الى مفتش الضرائب المباشرة لمكان وجود الأملاك المتنازل عنها.

وإذا لم يكن للبائع موطن في الجزائر فان التصريح يجب أن يقدمه نائبه المفوض قانوناً .

المبحث الثاني : نقل الملكية مجاناً

ففي هذه الطريقة الثانية لنقل الملكية العقارية ، فهي عكس الحالة الأولى حيث لا تستوجب أي مقابل من الطرف الثاني أي الطرف الحائز (الخلف الجديد) و هي مستوحاة بنية التبرع أي السخاء و لا تحتوي مبدئياً أي شكل بمقابل من طرف المستفيدين بها .

و هي تكون اما بين الأحياء (عن طريق الهبات) أو تنتج عن طريق الوفاة (واقعة مادية) و تجدر الملاحظة هنا الى أن اختلاف هذين الصنفين من الانتقال لا يؤدي الى ما يسمى بازدواجية النظام الجبائي . حيث أن هذا الأخير أسس قواعد مماثلة لكل من الهبات الممنوحة بين الأحياء و التنقلات عن طريق الوفاة (1) .

في حين أن العنصر الوحيد المؤخوذ بعين الإعتبار أثناء الخضوع هورابطة القرابة الموجودة بين الواهب و الموهوب لهم و بين المتوفى و الخلف .
و عليه فان هذين الصنفين من الإنتقال مجاناً يخضعان لنظامين ضريبيين متجاوران لا سيما فيما يخص التعريفة و التخفيضات المطبقة عليهما .

(1) AMAR GUELIMI : fiscalité de l'enregistrement aspects juridiques et économiques OPU 1992

PAGE 88

و ان قانون الضرائب أسس قواعد التصفية ترمي الى اعتبار مختلف الهبات التي قبل بها الشخص و التنقلات عن طريق الوفاة كتشكيلة واحدة لتطبيق الضريبة .
و قبل التطرق الى كل هذه العناصر يجدر بنا الإشارة الى موضوع الهبات و الميراث في القانون المدني باعتباره الشريعة العامة و لقيامه على مبادئ الشريعة الإسلامية باعتباره نظام مالي شرعه الله سبحانه و تعالى.

حيث أن الشريعة الإسلامية وضعت نظام المواريث على أحسن النظم المالية و أحكمها و عدلها . فقررت ملكية الإنسان للمال ذكراً كان أو أنثى بالطرق الشرعية . كما قررت انتقال ما كان يملكه الشخص في حياته الى وراثته بعد وفاته بدون تمييز و هذا على أساس الأحكام التي جاءت في القرآن الكريم و السنة النبوية و اجماع الصحابة (1) .

و من هنا فان انتقال ملكية ما يتركه المورث من أموال و حقوق الى وراثته يخضع في الإسلام لنظام التركات و المواريث . فموضوع التركات تتناول التركة و ما تشتمل عليه و كيفية انتقالها الى الورثة و ما يتعلق بها و كيفية تصفيتها .

أما بحث المواريث فهو الذي يحدد الوارث من غيره و مركزه في الميراث و نسبة الحصة لكل من الورثة و ما هي أهلية الوارث و موانع الميراث و من من الورثة يحجب الآخر الخ ...

و قد قرر الفقه الإسلامي أن الوارث يخلف المورث فيما له من حقوق لا فيما عليه من التزامات و أن هذه الملكية إجبارية و لهذا لا يحتاج الوارث الى قبول التركة بل تنتقل اليه على أن يلتزم بوفاء ديون مورثه في حدود التركة لا فيما يزيد عليها (2). و عليه فان الإسلام جعل نظام التوريث نظاما

(1) بلحاج العربي : الوجيز في شرح قانون الأسرة الجزائري. الجزء الثاني (الميراث و الوصية) ديوان المطبوعات الجامعية طبعة 1999 ص 07.

(2) بلحاج العربي:الوجيزفي شرح قانون الأسرة الجزائري.ص12 مرجع سابق

ملزما فليس للوارث أن يرد ميراثه لأنه حق له و خلافة الزامية و اجبارية مقررة بحكم الشارع و هذا بخلاف بعض النظم الغربية التي تجعل الميراث نظاما اختياريا لا يثبت الا بعد حكم القضاء كالنظام الفرنسي مثلا. فحسب رأي الجمهور فان التركة تشمل الأموال و الحقوق التي لها صلة بالأموال و لا تتعلق بشخص المورث و على هذا فكل حق له علاقة بالملكية كحق الإرتفاق و حق الشفعة و حق الإنتفاع كلها تورث لإتصالها بالأموال و تخرج من مشمولات التركة الحقوق المتعلقة بالشخص ذاته كحق الحضانة و حق الولاية على النفس الخ ...

أما ضريبة التركات: هي ضريبة تفرض على صافي الأموال التي يتركها المتوفى ، بمعنى أن ضريبة التركات لا تفرض الا بعد سداد ديون المتوفى ثم بعد استبعاد ما أوصي به في حدود ثلث التركة ان كانت هناك وصية .

أما ضريبة الأيلولة :

فهي الضريبة التي تفرض على نصيب كل مستحق في التركة (1) و تجدر الإشارة الى أن توزيع التركة في البلاد الإسلامية يختلف عنه في البلاد غير الإسلامية ، و مثال ذلك أنه في البلدان الإسلامية للذكر في الميراث مثل حظ الأنثيين بينما يتساوى الذكر مع الأنثى في ذلك في غيرها من البلدان الأخرى كما أن التركة في البلاد الإسلامية حق لا يجوز للوارث التنازل عنه بينما في البلاد غير الإسلامية يجوز للوارث التنازل عن التركة .

الإسلام لا يجيز التوارث في حالات التبني بينما تجيز التشريعات الأوربية التوارث في حالات التبني . كذلك الوصية الواجبة ينفرد بها التشريع الإسلامي عن غيره من التشريعات.

(1) أبو اليزيد المتيت : ضريبة التركات المكتب الجامعي الحديث طبعة 1987 صفحة 01.

هذا و لا يفوتنا أن المرأة في الإسلام ذات ذمة مالية مستقلة عن ذمة زوجها على عكس الأنظمة المالية التي تأخذ بها التشريعات الأوربية .

و استندت الدولة في تبرير فرض رسم الأيلولة على التركات (1) الى أن :

1. الدولة تفرض رسما على عقود نقل الملكية بين الأحياء و ذلك عند التسجيل . فمن حقها اذن فرض رسم نقل الملكية للوارث بعد الوفاة.
2. أن الدولة في حاجة الى موارد مالية لسد حاجياتها و نفقاتها و رسم الأيلولة بطبيعته سهل التحصيل.

و استقرت تشريعات الدول على فرض ضريبة التركات و رسم الأيلولة على التركات . ففي فرنسا توجد ضريبة التركات و التي سميت في التشريع الصادر بها في السنة السابعة للثورة الفرنسية التي قامت سنة 1789 بالضريبة على انتقال الأموال بسبب الوفاة

و هي تسري على كل مال يتركه المورث في فرنسا وقت الوفاة دون النظر الى جنسية المورث أو موطنه الأصلي أو جنسية موطن الورثة .
أما بلجيكا فتأخذ بنوعين من الضرائب على التركة :

أ. **ضريبة التركات** : و هي تفرض على صافي أموال تركة المتوفى

المتوطن في بلجيكا.

ب. **ضريبة الأيلولة** : تفرض على العقارات الموجودة في بلجيكا لمورث

غير مقيم فيها.(2)

و مما سبق ذكره يحصر بحثنا في هذا المجال على الأموال العقارية و النظام المالي المعمول به في المجال الجيائي . و هذا من خلال انتقال الملكية عن طريق الوفاة و كذا انتقالها عن طريق الهبات بين الأحياء و هذا من خلال المطالبين التاليين :

(1) أبو اليزيد المتيت : ضريبة التركات مرجع سابق صفحة 07.

(2) أبو اليزيد المتيت : ضريبة التركات مرجع سابق صفحة 08.

المطلب الأول : نقل الملكية عن طريق الوفاة.

ان نقل الملكية عن طريق الوفاة تشتمل بصفة عامة كل التنقلات التي تتم بعد الوفاة و هذا عملا بالشرعية العامة حيث تنص المادة 774 قانون مدني جزائري: "تسري أحكام قانون الأحوال الشخصية على تعيين الورثة و تحديد أنصبتهم في الميراث و على انتقال أموال التركة".

و بالتالي فهو ملزم في كل حالة بسبب وراثي طبيعي سواء تعلق الأمر بميراث شرعي (دون وصية) أو ميراث بوصية حيث أنه بالرجوع الى قانون الأسرة الجزائري لا نجد فرق يذكر بين الميراث الشرعي و الميراث بوصية المستوحاة من الشريعة الإسلامية أين نجد أن انتقال و أيلولة الميراث محددنا قانونا و شرعا و ليس مؤسس على إرادة المورث (1).

فالتركة تؤول الى الورثة و ذلك بعد حصرها و خصم ديونها و التزاماتها التي يجيز القانون خصمها . و هي أولا و قبل كل شيء الديون المستحقة عن تجهيز الميت ثم ديونه الأخرى ثم وصيته و ما تبقى يستحق للورثة ثم تحدد ورثة المتوفى ثم نصيب كل منهم شرعا و على ضوء ذلك يفرض رسم الأيلولة على نصيب كل واحد منهم على حدا (2).

و السؤال الذي يمكن ان يطرح هنا : هل يستحق رسم الأيلولة على من يتخارج من الورثة أو يتنازل عن نصيبه في التركة ؟

(2) أبو اليزيد المتيت : ضريبة التركات 1987 ص 32.

1. **معنى التخرج:** هو أن يتصلح أحد الورثة على أن يخرج من التركة ، فلا يأخذ نصيبه نظير مال يأخذه من التركة أو من غيرها (1).

هذا جائز شرعا متى كان عن تراضي لأنه من قبيل الصلح و الصلح جائزا شرعا عند المسلمين.

فهو لا يكون الا بالرضا بين الطرفين و له شبه بالقسمة من جهة و بالبيع من جهة أخرى.

و حسب نص المادة 48 قانون المواريث المصري و التي تنص " التخرج هو أن يتصلح الورثة على اخراج بعضهم من الميراث على شيء معلوم . فاذا تخارج أحد الورثة مع آخر منهم استحق نصيبه و حل محله في التركة و اذا تخارج أحد الورثة مع باقيهم كان المدفوع له من التركة قسم بنسبة أنصبتهم فيها و اذا كان المدفوع من مالهم و لم ينص في عقد التخرج على طريقة قسمة نصيب الخارج ، فتقسم بالسوية بينهم (2).

و سواء قيل من الناحية الفقهية أن التخرج يعتبر عقد بيع بين الورثة أو عقد قسمة بينهم . فهذه الآراء الفقهية لا تعفي مصلحة الضرائب التي تحصل الضريبة من واقع التركة و رسم الأيلولة على الأنصبة الشرعية ، فاذا ما تم التخرج بين الورثة فهو عمل لاحق على الوفاة و بالتالي لاحق على أيلولة المال الى الورثة بسبب الوفاة .

التنازل عن التركة: لا تقر الشريعة الإسلامية مبدأ التنازل عن التركة و من ثم فان التركة تنتقل الى الورثة بعد سداد الديون لذلك يقال أن خلافة الوارث

للمورث فيما له من أموال و حقوق تثبت بحكم من الشارع لا بإرادة المورث بل و من غير ارادة الوارث . فلا يدخل شيء في ملك الإنسان جبرا عنه

-
- (1) بلحاج العربي : الوجيز في شرح قانون الأسرة الجزائري : الجزء الثاني (الميراث و الوصية) طبعة 1999 ص 177 .
(2) أبو اليزيد المتيت : ضريبة التركات مرجع سابق صفحة 33 .

سوى الميراث (1).

اذن استحقاق الولد في كل ما يتركه أبوه جبري و لا يملك أحد لا الأب و لا غيره أن يحرمه من ميراثه الا لسبب من الأسباب الشرعية المانعة من الميراث كالقتل و اختلاف الدين الخ..

ولو فرضنا أن أحد الورثة تنازل عن نصيبه في التركة فان هذا لا يعني أن نصيب هذا الوارث في التركة لم يؤول اليه بل كما سبق القول فان هذا الوارث المتنازل عن نصيبه في التركة يعتبر قانونا أنه تلقى نصيبه من التركة ثم تصرف في هذا النصيب الى غيره من الورثة و على ذلك يلتزم هذا الوارث المتنازل برسم الأيلولة المستحق على نصيبه .

و على خلاف ذلك نجد أن القانون الفرنسي الذي يخير الوارث بين قبول التركة أو رفضها حسب المادة 774 قانون مدني فرنسي و ما بعدها فاذا قبل التركة دون قيد أو شرط فانه يلتزم بسداد ديونها و له أيضا أن يقبل التركة بشرط الجرد أي في حدود ما يؤدي اليه من حقوق .

كما له أن يتنازل عن التركة نهائيا (المادة 784 قانون مدني فرنسي) فلا يحصل على شيء من أصولها و لا يلتزم بشيء من ديونها.

الفرع الأول : طبيعة رسم الأيلولة على التركات .

ثار الجدل حول ما اذا كان رسم الأيلولة هو رسم بمفهوم الكلمة أو هو ضريبة ؟ و اذا كان ضريبة حسب ما يتبين من الغاية التشريعية منه ، فهل هو ضريبة مباشرة أم ضريبة غير مباشرة ؟

يقال انها مباشرة لأنها تفرض على انتقال الثروة من المورث الى الوارث و يقال انها غير مباشرة لأنها تفرض على الزيادة الطارئة أو العارضة على أموال الوارث.

(1) أبو اليزيد المتيت : ضريبة التركات ، مرجع سابق ص35.

و على كل حال استقر الفقه الضريبي على أن رسم الأيلولة هو في حقيقته ضريبة مباشرة . و رسم الأيلولة له عدة آثار مالية و قانونية و اقتصادية (1) :

مالية : لأنه سهل التحصيل على الأموال الحاضرة التي آلت الى الوارث يفرض تصاعديا تبعا لمقدار النصيب من التركة .

قانونية : تستطيع الدولة حبس أموال التركة حتى تحصل الضرائب و الرسوم المستحقة عليها و بذلك لا يستطيع أحد الورثة التصرف في نصيبه من التركة قبل أن يحصل على شهادة افراج عن التركة.

تستطيع مصلحة الضرائب معرفة دائني التركة و تحصيل مالها من ضرائب مستحقة في ذمتهم.

اقتصادية : يتوقف حال ضريبة التركات و رسم الأيلولة على النظام الإقتصادي الذي تتبعه الدولة و أثر الأنظمة الإقتصادية المختلفة (رأسمالية، اشتراكية) على الحياة الإجتماعية.

أما الواقعة المنشأة لرسم الأيلولة فهي **الوفاة** أي وفاة المورث . هي الحادث المؤثر في انتقال الملك من الميت الى الحي (2) و عليه فالتعريف المطبقة و كذا التخفيضات تحدد بموجب القانون الساري به العمل عند تاريخ الوفاة و التي يمكن اثباتها بالوسائل القانونية منها ما نصت عليه المادة 189 قانون التسجيل الجزائري :

" يقدم رؤساء المجالس الشعبية البلدية الى مفتش التسجيل بواسطة كشف ارسال محرر في نسختين الشهادات الفردية للوفاة خلال العشرة (10) أيام الأولى لكل

شهر فيما يخص الوفيات المصرح بها خلال الشهر السابق . و تحرر هذه الشهادات كلما حصلت الوفاة على استمارات خاصة تقدمها ادارة الضرائب مجانا و تحتوي على ترقيم شهري متميز و غير منقطع و يعطى وصل اشعار بالإستلام فيما تخص النسخة الثانية من كشف الإرسال المشار (1) أبو اليزيد المتيت : ضريبة التركات، مرجع سابق ص 09.

(2) AMAR GUELIMI, fiscalité de l'enregistrement OP.Cit PAGE 89

اليه في المقطع السابق."

الفرع الثاني : التصريح بالتركة و الأجل المحددة لذلك :

أولا : التصريح : و هذا يكون مفصلا من طرف الورثة أو الموصى لهم و أوصيائهم و يوقعونه على استمارة مطبوعة تقدمها ادارة الضرائب مجانا. غير أنه فيما يخص العقارات التي توجد في دائرة مكاتب أخرى غير المكتب الذي قدم فيه التصريح فان التعيين و الشمول و المساحة و كذلك القيمة يكون مفصلا بصفة متميزة بالنسبة لكل مكتب توجد في نطاقه هذه الأموال على استمارة تقدمها ادارة الضرائب و يوقعها المصرح (1).

ان تصريحات نقل الملكية عن طريق الوفاة و المنصوص عليها في المقطع الأول أعلاه تحرر في نسختين عندما يصل المال الإجمالي للتركة الى 10.000 دج. و كما سبقت الإشارة اليه فان التصريح يجب أن يكتب من طرف الورثة الموصى لهم و أوصيائهم أو الموهوب لهم أي مختلف الورثة .

و اذا كان هؤلاء قصر أو غير قادرين فالتصريح يقع على عاتق ممثليهم الشرعيين أي الأب بالنسبة لأولاده القصر و الموصى بالنسبة لليتامى .(2) كما تنص المادة 85 قانون التسجيل على أنه يدفع الورثة أو الموصى لهم رسوم نقل الملكية عن طريق الوفاة و يكون الورثة الشركاء متضامنين .

و تنص المادة 80 من نفس القانون على أنه يسجل نقل الملكية عن طريق الوفاة في المكتب التابع لمحل سكني المتوفى و مهما كانت حالة القيم المنقولة أو العقارية التي يجب التصريح بها .

و عند عدم وجود محل سكني في الجزائر . فان التصريح يتم في المكتب التابع لمكان الوفاة و اذا لم تكن الوفاة وقعت في الجزائر يتم التصريح في المكاتب التي

(1) المادة 171 قانون التسجيل.

(2) AMAR GUELIMI : fiscalité de l'enregistrement aspects juridiques et économiques OPU 1992

page 90

تعينها ادارة الضرائب أي أن التصريح يجب أن يودع لدى :

- مكتب محل الإقامة اذا كان المتوفى مقيم في الجزائر.
- مكتب مكان الوفاة اذا كان المتوفى لا يقيم بالجزائر و تمت الوفاة بالجزائر.
- المكتب المعين من طرف الإدارة اذا لم تحدث الوفاة في الجزائر و المتوفى لا يقيم بالجزائر.

ثانيا : الأجل المحددة لإكتتاب التصريح

أ. المواعيد العادية : المادة 65 قانون التسجيل

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

و اذا حاز الورثة أموال أشخاص توفوا في الخارج قبل السنة الواحدة المحددة أعلاه لا يبقى أجل آخر لتقديم التصريح الا أجل السنة الواحدة الذي يسري ابتداء من يوم الجنازة .

ب. المواعيد الإستثنائية :

الغائب: المادة 68 قانون التسجيل الميعاد هو سنة ابتداء من يوم ارسال الحيازة المؤقتة .

المادة 66 نفس القانون لا يسري أجل السنة الواحدة ابتداء من يوم الوضع في الحياة . فيما يخص تركة محكوم عليه اذا كانت أموالا موضوعة تحت الحراسة

للتركة التي وضعت عليها الحراسة لأي سبب كان أو لتركه مدافع عن الوطن
إذا توفي و هو يؤدي واجبه و أخيرا التركة التي تركها الشخص على الشيوخ
مع الدولة.

ج. فيما يخص جميع الأموال الموصى بها الى الجماعات
المحلية الولايات الى جميع المؤسسات العمومية الأخرأ و ذات النفع العام .
فان الأجل فيما يخص دفع رسوم نقل الملكية عن طريق الوفاة لا يسري
مفعوله بالنسبة لجميع الورثة أو الموصى لهم المعنيين بالتركة الا ابتداء من
اليوم الذي تبت فيه السلطة المختصة في الطلب بالترخيص بقبول الوصايا
من دون أن يؤجل دفع الرسوم الى ما بعد سنتين ابتداء من يوم وفاة
صاحب التركة طبقا للمادة 69 قانون التسجيل.

الفرع الثالث : شكلية و محتوى التصريح (1)

بالإضافة الى ما سبق ذكره أ علاه في المادتين 2/171 و المادة 173/ قانون
التسجيل فانه يجب أن يذكر في التصريح ما يلي :

- اسم و لقب و عنوان كل واحد من الورثة أو الموصى لهم و تاريخ و مكان
ولادتهم .

و اذا حصلت الولادة خارج الجزائر فضلا عن ذلك يثبت من هذا التاريخ قبل
تسجيل التصريح و في عدم ذلك تحصل الرسوم المرتفعة جدا و التي تكون
مستحقة للخزينة ما عدا رد المقبوض زيادة ضمن الشروط المحددة في المادة
205 من نفس القانون .

و أن يذكروا ان كانت توجد هبات سابقة ووفق تحت أي عنوان و بأي شكل . و في حالة الإيجار مبلغ هذه الهبات و أسماء و محل اقامة الموثقين الذين تلقوا عقود الهبات و تاريخ تسجيل هذه العقود .

الفرع الرابع : الأموال الخاضعة :

فهو يمس كل الأموال التي تشكل ثروة المتوفى و التي تم نقلها بسبب الوفاة الى وراثته الموصى لهم أو الموهوب لهم .

و عليه فان احتواء الرأسمال الخاضع للضريبة يجب أن يحدد و بصفة عامة عن طريق تطبيق قواعد القانون المدني باعتباره الشريعة العامة و هذا طبعا تحت تحفظ بعض القواعد الجنائية بحتة (1) .

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

و عكس ذلك بالنسبة للأموال الأجنبية : حيث أن القانون الجزائري لا يمس الأموال التي يوجد و عائها المادي في الخارج كالعقارات و المحلات التجارية حتى و ان كانت هذه الأموال تمثل شركة جزائري مقيم بالجزائر.

و تجدر الإشارة فقط الى أنه مخالفة لمبدأ الإقليمية ، فان القيم المنقولة الأجنبية تخضع لحقوق نقل الملكية عن طريق الوفاة اذا :

- ♦ اذا تعلق الأمر بتركة مسيرة طبقا للقانون الجزائري .
- ♦ اذا تعلق الأمر بتركة أجنبي مقيم بالجزائر (2) و هذا ما تنص عليه المادة 30 قانون التسجيل الجزائري : " تخضع لرسوم نقل الملكية عن

طريق الوفاة السندات العمومية و الأسهم و الحصص في الشركات و الديون و بصفة عامة جميع القيم المنقولة الأجنبية أو مهما كان نوعها الناتجة عن شركة تخضع للقانون الجزائري أو شركة أجنبي مقيم في الجزائر".

(1) AMAR GUELIMI. fiscalité de l'enregistrement OP.Cit page 94

(2) AMAR GUELIMI. fiscalité de l'enregistrement OP.Cit page 94

المطلب الثاني : نقل الملكية بين الأحياء :

نقل الملكية بدون عوض بين الأحياء يتم في شكل هبة حيث تنص المادة 202 من قانون الأسرة الجزائري على أن : " الهبة تملك بدون عوض " .

الفرع الأول : تعريفها و شروطها :

وعليه فالهبة تصرف بين الأحياء بمقتضاه يتنازل الواهب حالا و بدون رجعة على الشيء الموهوب لفائدة الموهوب له الذي يقبله.

من هذا التعريف يرتبط استحقاق الهبة بثلاثة شروط (1):

♦ يجب أن يكون عقد الهبة مجانا و بدون مقابل ،

♦ يجب أن تقبل الهبة من طرف الموهوب له .

♦ يجب أن يتنازل الواهب مباشرة عن الأموال الموهوب بها .

أ. الهبة عقد مجاني: لا يشكل العقد هبة الا اذا انصرفت نية الواهب

نحو القيام بتبرع . و اذا لقي هذا التصرف مقابلا لصالح الواهب تنتفي

صفة الهبة على العقد ، و يمكن اعتباره في نظر القانون بيعا عاديا و

بالتالي يخضع للرسوم المقررة قانونا لعقد البيع

ب. قبول الموهوب له الشيء : يجب أن تلقى الهبة قبولا صريحا من

الموهوب له و اذا انتفى القبول اعتبر التصرف مجرد وعد بالهبة

خاضع لرسم ثابت كالوعد بالبيع .

ج. من الناحية الشكلية : فالهبة يجب أن تكون في شكل رسمي حيث تنص المادة 206 قانون الأسرة الجزائري : " تتعقد الهبة بالإيجاب و القبول و تتم بالحيازة ، و مراعاة احكام قانون التوثيق في العقارات و الإجراءات الإدارية الخاصة في المنقولات . و اذا إختل أحد القيود السابقة بطلت الهبة " (2).

(1) AMAR GUELIMI. fiscalité de l'enregistrement OP.Cit page 115

(2) حمدي باشا عمر، نقل الملكية العقارية ، مرجع سابق ص22.

غير أن هذا البطلان لا يؤثر على دفع الرسوم الجبائية حيث يستخلص الرسم التصاعدي حتى و لو تمت الهبة في شكل عقد عرفي .

الفرع الثاني : تصفية الضريبة :

ان نقل الملكية مجانا (سواء عن طريق الهبة بين الأحياء أو نتيجة للوفاة) و اللذان يخضعان لنظامين ضريبيين متجاوران لا سيما فيما يخص التعريف المطبقة و كذا التخفيضات ، على أساس أن القانون الجبائي أسس قواعد التصفية ترمي الى اعتبار مختلف الهبات التي قبل بها الشخص و كذا التنقلات عن طريق الوفاة كتشكيلة واحدة لتطبيق الضريبة و هذا ما سوف نتطرق اليه على التوالي :

أ. المحلات التجارية و الزبائن :

تؤسس الضريبة بالنسبة لهذه الأموال على القيمة الحقيقية بموجب التصريح التقديري للأطراف ، و الخاضعة لاحقا للرقابة الإدارية . و ان هذه القواعد تطبق ليس فقط على العناصر المعنوية للمحلات التجارية و انما كذلك على العناصر المادية و التي هي أيضا يجب أن تكون موضوع تقدير تفصيلي (1).

ب. العقارات :

طبقا للقاعدة العامة المنصوص عليها في المادة 28 قانون التسجيل : " فيما يخص تصفية دفع الرسوم على نقل الملكية مجانا بين الأحياء أو عن طريق

الوفاء ، فان العقارات مهما كانت طبيعتها تقدر حسب القيمة التجارية الحقيقية عند تاريخ نقل الملكية بناء على التصريح التقديري و المفصل للأطراف من

(1) AMAR GUELIMI: fiscalité de l'enregistrement OP.Cit page 102

دون طرح الأعباء . ما عدا تطبيق المادة 53 و ما يليها من هذا القانون فيما يخص الأعباء.

غير أنه اذا كانت العقارات التي تم نقل ملكيتها خلال السنتين اللتين سبقت أو صاحبت عقد الهبة موضوع مزايدة اما من قبل سلطة العدالة و اما طواعية مع قبول الغير . فان الرسوم المستحقة لا يمكن أن تحسب على مبلغ يقل عن ثمن المزايدة مع اضافة جميع الأعباء النقدية ما لم يثبت أن ما تضمنته العقارات قد طرأت عليه تغييرات خلال فترة ما قابلة أن تعدل القيمة.

و هناك ملاحظة هامة خاصة بالهبات ، عند نقل الملكية بين الأحياء مجانا لا تخفض الأعباء عند تصفية الحقوق حتى و ان كانت تشكل خطرا على هذه الأموال و المفروضة من الواهب على الموهوب له.

و يتعلق الأمر هنا باختلاف جوهرى يفرق النظام الجبائى للهبات عنه فيما يخص

نقل الملكية عن طريق الوفاة (1).

♦ كما تجدر الملاحظة أن الهبات الخاصة بالعقارات الأجنبية فهي تهرب من كل الحقوق مثلها مثل نقل الملكية عن طريق الوفاة و المتعلقة بنفس العقارات أي الأجنبية منها.

الفرع الثالث : الديون القابلة للخصم :

أ. الديون :

يسمح القانون الجبائي بخصم الديون من التركة قصد تحديد قيمة المال الخاضع للضريبة لأنه من غير المنطق اخضاع أموالا غير عائدة للورثة للضريبة .
وقد وضع المشرع قواعد صارمة تسمح للإدارة باستعمال سلطة تقديرية واسعة في تقييم هذه الديون من أجل تجنب الغش المتمثل في التقليل من قيمة المال الخاضع للرسم بواسطة خصم ديون لا وجود لها .

ب. الهبات : والمصرح بها من طرف المتوفى بإرادته أثناء حياته ، حيث تخضع من المال الخاضع للرسم كونها تخضع لرسم خاص بالهبات و هذا تفاديا لإزدواجية الضرائب من نفس النوع على وعاء واحد.
و لخصم هذه الديون و الهبات يشترط :

♦ أن تنجم هذه الديون عن سند يمكن الإحتجاج به كقرينة اثبات أمام القضاء من المتوفى طبقا للمادة 1/36 قانون التسجيل الجزائري التي تنص :
" تخضع الديون التي هي على عاتق المتوفى بالنسبة لتصفية و دفع رسوم نقل الملكية عن طريق الوفاة . و التي يثبت و جودها بصفة قانونية يوم فتح التركة بموجب سندات قابلة أن تكون كاثبات ضد المتوفى أمام العدالة "

♦ أن لا يكون مما هو محرم خصمه قانونا .

♦ أن تكون الهبة مثبتة بتسجيلها في عقد رسمي .

ج. بالإضافة الى وجود أموال أخرى قابلة للخصم : حددها المشرع في :

- نفقات المرض (مرض الموت) و مصاريف الجنازة : حيث قدرت هذه

المصاريف بصفة جزافية ب 50.000 دج (1).

(1) المادة 37 قانون التسجيل معدلة بموجب المادة 20 من قانون المالية لسنة 2000.

الفرع الرابع : حساب الضريبة

تحسب ضريبة التركات على قيمة الإرث بعد خصم الديون و التكاليف السابقة ان وجدت و بعد تقسيمها على الورثة وفقا لقانون المواريث الإسلامي أي قانون الأسرة الجزائري ، ليدفع في النهاية كل وارث من القيمة الصافية المخصصة له حسب درجة قرابته من الهالك و بعد تطبيق تخفيضات محددة قانونا حيث تنص المادة 236 قانون التسجيل " تحدد رسوم نقل الملكية بسبب الوفاة حسب النسب الآتية بالنسبة للحصة الصافية العائدة الى كل ذي حق " .

و عليه فان تصفية الحقوق المستحقة يقوم على عمليتين :

1. تحديد الحصة الصافية العائدة الى كل وارث.
2. حساب الحقوق المستحقة على كل حصة .

أولا : تحديد الحصة العائدة الى كل وارث : و هذا بتطبيق قواعد الشريعة الإسلامية أو ما يسمى " الفريضة " المحررة لدى الموثق و المسجلة بمفتشية التسجيل و التي تحدد الحصة العائدة الى كل ذي حق (1).

ثانيا : حساب الضريبة أي الحقوق المستحقة على كل حصة : و التي تقوم على العمليات التالية :

- أ. تطبيق التخفيضات المناسبة .
- ب. تطبيق الرسم التصاعدي (النسبي) لكل حصة صافية.
- ج. تطبيق التخفيضات أخذا في الحسبان الوضعية العائلية للورثة و كذا الهبات التي قبلها المتوفى للموهوب لهم.

أ. التخفيضات المطبقة على القيمة الصافية لكل وارث حسب درجة

قربته من المالك الهالك (1).

التخفيض المناسب	درجة القرابة بين الوارث و الهالك
250.000 دج	عمود الأصول و الفروع المباشرة و بين الزوجين.
100.000 دج	الإخوة و الأخوات.
70.000 دج	الأعمام و الأخوال و العمات و الخالات و أبناء و بنات الأخ و عم و خال الأب أو الأم. عمّة وخالّة الأب أو الأم و أولاد و بنات أبناء الأخ و الأخت و بنات العم الأشقاء.
70.000 دج	أقرباء فوق الدرجة الرابعة و من أشخاص غير أقرباء.

ب. الرسم النسبي المطبق حسب درجة القرابة بين المتوفى و وراثته

التعريف المطبقة	درجة القرابة بين الورثة و الهالك
%	مباشرة و بين الأزواج
20 %	الإخوة و الإخوات
50 %	بين الأقرباء حتى الدرجة الرابعة
50 %	الأقرباء فوق الدرجة الرابعة و أشخاص غير أقرباء

ج. نص القانون على بعض التخفيضات الأخرى على الضريبة و الإعفاءات

لبعض الفئات هي :

- إعفاء ورثة العمود المباشر من الأصول و الفروع و الزوج الباقي على قيد الحياة من دفع حقوق نقل الملكية بسبب الوفاة على المسكن الفردي الذي كان يشغله الهالك و على ملحقاته المباشرة .(1)
- استفادة الوارث ذو أولاد في كفالتة بنسبة تخفيض من الضريبة الواجب دفعها تقدر ب 05 % لكل ولد في عهده على أن لا تتعدى هذه النسبة 25 % .(2)
- كما تطبق هذه الأحكام على أولاد الهالك القصر .
و ان الإستفادة من هذا الحكم مشروط بتقديم اما شهادة الحياة معفاة من الطابع و اجراءات التسجيل عن كل ولد حي للورثة أو الموصى لهم و ممثلي الذين ماتوا من قبل. و اما نسخة من شهادة الوفاة لكل ولد توفي منذ فتح التركة .
- تخفيض بمقدار 5000 دج من الرسوم المطبقة على التركات لمعطوبي الحرب و عجزتها و على معطوبي العمل الذين أصابهم عجز قدره 60 % على الأقل (3).
- ان التركات الصادرة من أملاك مودعة لدى الصندوق الوطني للتوفير و الإحتياط أو في حسابات " التوفير للسكن " و المستفيد منها الأصول و الفروع أو الزوج الباقي على قيد الحياة تعفى من رسم النقل بالوفاة المنصوص أعلاه في المادة 236 .

(1) المادة 236 قانون التسجيل.

(2) المادة 238 قانون التسجيل .

(3) المادة 241 قانون التسجيل .

و بالرجوع الى المادة 231 قانون التسجيل و التي تضع المبدأ العام التالي :

- ان رسوم تسجيل الهبات بين الأحياء تحصل حسب الحصص و تبعا للكيفيات المحددة بموجب المادتين 236 و 238 قانون التسجيل المذكورتين أعلاه من أجل تحصيل رسوم نقل الملكية عن طريق الوفاة و من أجل حساب التخفيضات المنصوص عليها في المادة 238 من نفس القانون نأخذ بعين الإعتبار في حالات الهبة و التركة التخفيضات و التنقيصات التي تمت على الهبات السابقة التي قبل بها نفس الشخص.

و عليه فان التعريف المطبقة في مادة نقل الملكية عن طريق الوفاة تطبق على نقل الملكية بين الأحياء . و يجب فقط الأخذ بالإعتبار درجة القرابة الموجودة بين الواهب و الموهوب له و نفس الشيء بالنسبة للتخفيضات.

و من أجل تسهيل تطبيق النصوص السابقة فان الأطراف ملزمون أن يذكروا في كل عقد يثبت نقل الملكية بين الأحياء مجانا اذا كانت هناك هبات سابقة ووفق تحت أي عنوان و بأي شكل . و في حالة الإيجار مبلغ هذه الهبات و أسماء و محل إقامة الموثقين الذين تلقوا عقود الهبة و تاريخ تسجيل هذه العقود .

مثال تطبيقي (1)

السيد عبد المجيد 79 سنة توفي بسكناه الواقع في الجزائر و ذلك يوم
1999.02.04

- ترك هذا السيد ثروة لورثته (الزوجة ، ابن له طفلان و بنت أم لطفان).

- في تاريخ الوفاة كانت ثروة المتوفى متشكلة مما يلي :

1. **مبلغ النقود : 180.000 دج**
2. ايداع بصندوق التوفير باسم زوجته مبلغ يقدر ب 95.000 دج (المبلغ الرئيسي + الفوائد).
3. 100 سهم بمبلغ 100 دج في بورصة القيم المنقولة :
ثمن السهم عند تاريخ الوفاة : 300 دج
4. عقار يوجد في ولاية تيبازة يقدر ب 2.100.000 دج
5. فيلا تقع بفرنسا تقدر ب : 10.000.000 دج
- الورثة يطالبون بخصم مبلغ 7000 دج ثمن ضريبة سنة 1998 التي وضعت للتغطية في سنة 1999.
- المكتب المختص للتصريح هو الجزائر ، أي مفتشية التسجيل الواقعة و التابع لها مقر سكن المتوفى .
- و عليه تتكون رأسمال المتوفى مما يلي :

المبلغ	خصوم التركة الواجب خصمها	المبلغ	أصول التركة الخاصة للضريبة
7000 دج	ضريبة 1998	180.000 دج 30.000 دج 2.100.000 دج	مبلغ النقود القيم المنقولة 100 سهم ب 300 دج عقار
7000 دج	-	2.310.000 دج	المجموع

و تجدر الإشارة هنا الى أنه يجب اضافة قيمة جزافية ب 10 % للأصول على الأثاث اذا لم تكن مقدرة أي :

$$2.310.000 \text{ دج} \times 10 \% = 231.000 \text{ دج}$$

< الأصول الصافية الخاضعة :

$$(2.310.000 \text{ دج} + 231.000 \text{ دج}) - (7.000 \text{ دج} + 50.000 \text{ دج})$$

$$\text{مصاريف الجائزة) = } 2.484.000 \text{ دج}$$

< تحديد الحصة العائدة لكل وارث

$$\text{الزوجة} = 1/8$$

بينما الإبن و البنت يقتسمان 8/7 طبقا للشريعة الإسلامية للذكر مثل حظ الأنثيين .

$$\text{و عليه يكون نصيب الأم} = 8/1 \times 3/3 = 24/3$$

$$\text{نصيب البنت} = 3/8/7 = 24/7$$

$$\text{نصيب الإبن (الضعف)} = 24/14$$

< تطبيق التخفيضات الخاصة بكل حصة :

$$\text{الأم : } (2.484.000 \times 24/3) - 250.000 \text{ دج} = 60.500 \text{ دج}$$

$$\text{الإبن : } (2.484.000 \times 24/14) - 250.000 \text{ دج} = 1.199.000 \text{ دج}$$

$$\text{البنت : } (2.484.000 \times 24/7) - 250.000 \text{ دج} = 474.500 \text{ دج}$$

< حساب الضريبة بتطبيق المعدلات :

$$\text{الأم : } 60.500 \text{ دج} \times 10 \% = 6050 \text{ دج}$$

$$\text{الإبن : } 1.199.000 \text{ دج} \times 10 \% = 119.900 \text{ دج}$$

$$\text{البنت : } 474.500 \text{ دج} \times 10 \% = 47.450 \text{ دج}$$

< تطبيق تخفيضات للكفالة بالعائلة

$$\text{الإبن : } 119.900 \text{ دج} - (119.900 \text{ دج} \times 10 \%) = 107.910 \text{ دج}$$

$$\text{البنت : } 47.450 - (47.450 \text{ دج} \times 10 \%) = 42.705 \text{ دج}$$

و عليه فالضريبة الواجبة :

$$6050 + 107910 + 42705 = 156.665 \text{ دج}$$

ملاحظة :

1. الإيداع على مستوى صندوق التوفير و الإحتياط معفى من الضريبة لأنه مسجل باسم زوجة المتوفى (وارث في العمود المباشر).
 2. الفيلا الواقعة بفرنسا تخرج عن مجال تطبيق الضريبة على التركات طبقاً لمبدأ الإقليمية .
 3. كما أن الورثة (الإبن و البنت) الذين لهم أولاد قصر يستفيدون من تخفيض على الضريبة تقدر ب 05 % لكل ولد أي 10 % بالنسبة للإبن و نفس الشيء بالنسبة للبنت أي 10 % .
-

الفصل الثالث

المشاكل المرتبطة بعملية تحديد الوعاء الضريبي

- بالرجوع إلى القانون المدني باعتباره الشريعة العامة ، نلاحظ أن المشرع الجزائري في مادته 358 تنص : "إذا بيع عقار بغبن يزيد عن الخمس ، فللبائع الحق في طلب تكملة الثمن إلى أربعة أخماس ثمن المثل . و يجب لتقدير ما إذا كان الغبن يزيد عن الخمس أن يقوم العقار بحسب قيمته وقت البيع ."
 - و إن هذا الثمن المسمى الثمن البخس يوجد بينه و بين قيمة المبيع (العقار) تفاوتنا كبيرا أي خمس (1/5) قيمة المبيع . ولذا فإن القانون يعطي البائع في هذه الحالة الحق في مطالبة المشتري بتكملة الثمن أو فسخ العقد.(1)
 - جبائيا إذا ما وجد نقص في قيمة المبيع مقارنة بالقيمة التجارية الحقيقية كما سوف نتطرق له ، فإن المشرع يعطي للإدارة بعد عملية المراقبة اللاحقة حق مطالبة المشتري بتكملة الثمن أي الحقوق و الرسوم الواجب دفعها.
 - و إذا كان التفاوت كبيرا أي يزيد عن (1/10) العشر أي عشر القيمة الحقيقية فإن القانون يشفع للإدارة أو ما يسمى بحق الشفعة وهذا كله من أجل محاربة الغش الجبائي و كذا عملية إخفاء الأثمان .
 - وفي التشريع العام فإن المشرع يشترط لوجود حق البائع بذلك أي لقبول دعوى الغبن الفاحش :
- أولاً:** أن يكون المبيع عقارا ، فلا أثر للغبن على العقد إذا كان المبيع منقولاً . وهذا ما اشترطته المادة السابقة الذكر أعلاه .

(1) خليل أحمد حسن قعادة ، الوجيز في شرح القانون المدني الجزائري (الجزء الرابع) عقد البيع ديوان المطبوعات الجامعية طبعة 2000، ص 99.

و يستوي أن يكون العقار حق ملكية على عقار كدار أو أرض عارية أو أن يكون حق عيني غير حق الملكية كحق الإنتفاع و كحق الإرتفاق و يدخل العقار بالتخصيص ضمن مفهوم العقار في حساب الغبن.

ثانياً : أن لا يكون البيع قد تم بطريق المزاد العلني . و هذا الشرط اقتضته المادة 360 من القانون المدني الجزائري و التي تنص : " لا يجوز الطعن بالغبن في بيع تم بطريق المزاد العلني بمقتضى القانون .

ثالثاً : أن يصل الغبن الى أكثر من خمس قيمة العقار . أي أن الغبن الفاحش في نظر المشرع هو الذي يزيد عن خمس قيمة العقار وقت البيع . أما إذا بيع العقار بثمن يساوي أربعة أخماس قيمة المبيع وقت البيع أو أكثر من ذلك فلا محل لدعوى الغبن .

و من هنا فإن المعيار المعتمد عليه لقياس مدى التفاوت بين الثمن المدفوع و قيمة المبيع الحقيقية هو معيار مادي و ليس معيار شخصي .

أما الأثر الذي يترتب و يتحقق عن الغبن الفاحش لا يعتبر سبباً من أسباب إبطال المبيع و إنما سبباً لتكملة الثمن أو فسخ العقد .

و إن نفس الطريقة تقريبا تتبع في المجال الجبائي أين يمكن للإدارة مطالبة المكلفين بالضريبة بتكملة الثمن إذا ما لاحظت عدم الكفاية بعد عملية المراقبة اللاحقة المقررة لها قانوناً، هذا من جهة .

و من جهة أخرى يرخص لها قانوناً بممارسة حق الشفعة محل المشتري إذا كان الثمن المصرح به بخساً مقارنة بالقيمة التجارية الحقيقية للعقار وهذا ما سوف نتطرق له في هذا المجال من خلال المشاكل الناتجة عن عملية تحديد الضريبة بعد المراقبة اللاحقة .

و كذا النتائج المترتبة عن عملية تحديد القيمة التجارية من حيث عدم الكفاية و محاربة الإخفاء.

المبحث الأول: مفهوم القيمة التجارية الحقيقية . la valeur venale réelle

سبقت الإشارة إلي أن عملية نقل العقارات و كذا الحقوق العينية المرتبطة بها عن طريق البيع و الإيجار . أو نتيجة بروز حادث طارئ و مفاجئ كالوفاة تكون محل مراقبة لاحقة من طرف الإدارة الجبائية على القيمة المصرح بها أين تظهر بعض الصعوبات فيما يخص تحديد الثمن .

و عليه فانه من أجل تقويم هذه الأموال العقارية ، فان القانون الجبائي ينص على أن عملية التقدير تكون على أساس القيمة التجارية الحقيقية و هذا طبقا للمادة 101 قانون التسجيل و التي تنص :

" إذا كان الثمن أو التقدير الذي كان أساسا لتحصيل الرسم النسبي أو التصاعدي يقل عن القيمة التجارية الحقيقية للأموال المنقولة أو المبنية ، تستطيع الإدارة الجبائية أن تقدر أو تعيد تقدير هذه الأموال بالنسبة لجميع العقود أو التصريحات التي تثبت نقل أو بيان :

(1) الملكية أو حق الإنتفاع أو التمتع بالأموال العقارية و المحلات التجارية

بما فيها السلع الجديدة التابعة لها و الزبائن و السفن أو البواخر .

(2) الحق في ايجار أو الإستفادة من وعد بالإيجار لكل العقار أو جزء

منه. "

و عليه فان القيمة التجارية تعني ذلك : "الثمن الذي كان من المفروض أن يباع على أساسه العقار من اليوم المنشئ للحادث."

و إن نفس النصوص القانونية توجب على الإدارة ممارسة حق الرقابة اللاحقة لوعاء الضريبة و هذا بعد استيفاء عملية التسجيل و من تم تحديد القيمة التجارية.

و إذا تبين من خلال عملية المراقبة هذه و جود عدم كفاية الثمن أو التقدير فإنها تطالب بتكملة الثمن.

في حين إذا وجدت معارضة من طرف المكلّف بالضريبة ، فالإدارة يمكن لها القيام بالمصالحة على مستوى لجنة الصلح للولاية طبقا للمادة 102 قانون التسجيل و ما يليها.

غير أنه إذا تبين للإدارة نقص فادح في الثمن يمكن لها ممارسة حق الشفعة طبقا للمادة 118 قانون التسجيل.

و عليه سوف نتطرق في هذا المبحث الأول الى تحديد مفهوم القيمة التجارية و معايير و طرق التقييم.

و كذا النتائج المترتبة عن عملية تحديد القيمة التجارية و هذا من خلال ما يلي :

المطلب الأول : تحديد القيمة التجارية للعقارات

فيما يتعلق بالعقارات و الحقوق العقارية المرتبطة بها :

" فهي تتحدد عن طريق أسعار العرض و الطلب و الذي يقضي به:" ذلك الثمن الذي كان من المفروض أن يتحصل عليه المالك من الشيء المبيع (العقار) أخذاً في الحسبان بمعطيات السوق العقاري المحلي و بالخصوصيات المادية ، القانونية و الإقتصادية التي يتمتع بها العقار بغض النظر عن كل القيم الملائمة " (1).

(1) GILBERT TIXIER, DANIEL LALANNE BERDOUTICQ , l'impôt sur les grandes fortune

1ere partie 1982 page57.

و عليه فان القيمة التجارية للعقار تتحدد بذلك الثمن الذي يمكن للبائع الحصول عليه لو بيع في السوق في الظروف و الحالات العادية .

و من هنا فان القانون الجبائي لم يضع تعريفا جامعا للقيمة التجارية و لكن الإجتهد القضائي (أحكام القضاء) اكتفى بوضع المبدأ العام القائل : بأن القيمة التجارية الحقيقية تتحدد عن طريق أسعار العرض و الطلب و الذي بمقتضاه يحدد الثمن الذي من المفروض أن يتحصل عليه البائع من الشيء المبيع في الظروف العادية(1).

أي أنه ذلك الثمن الذي يفترض اعطائه من قبل مشتر ما أخذنا بعين الإعتبار موقع و حالة العقار موضوع البيع .

و من هنا فانه لتحديد قيمة عقار ما يستحسن اتباع عدة طرق و تحليل كل النتائج المترتبة عنها و بالتالي فان القيم المعتبرة عالية و مرتفعة جدا، و كذا تلك المتحصل عليها بصفة بخسة أي قليلة جدا لا بد من استبعادها و معدل الوسط للقيم الأخرى يجب أخذها بعين الإعتبار.

في حين فانه لتطبيق احدي هذه الطرق لا بد من اتخاذ بعض المعايير . كالمعيار المادي ، الإقتصادي و القانوني في الحسابان . و عليه لا بد من ذكر هذه المعايير ثم التطرق الى طرق التقويم الواجب اتباعها.

(1) GILBERT TIXIER , DANIEL LALANNE , OP.Cit page 58

الفرع الأول 1 : معايير التقدير (1)

أولا : بالنسبة للعقار الصالح للبناء

جبائيا يقصد بالعقار الصالح للبناء كل قطعة أرض معدة من أجل البناء.

و بصفة عامة فان نية البناء مفترضة عند القيام بالإجراءات اللازمة لذلك ،
كالحصول على رخصة البناء و التصريح بالبناء الخ...

و عليه يقصد بالعقار الصالح للبناء سواء كان :

أ. أرض عارية .

ب. العقار المغطى بالبنائات مخصصة للتهديم.

ت. البنائات الغير المنجزة كليا (ناقصة) .

كما يجب أن تتوفر هذه العقارات على مسالك الطرق ، شبكة المياه ، الغاز
الكهرباء و أن تكون بمحاذاة الأراضي الصالحة للبناء.

و من أجل تحديد الوعاء الضريبي للعقارات الصالحة للبناء و من ثم تكييفها لا
بد من توفر بعض الخصائص التي تزيد أو تنقص من قيمة هذا العقار و التي
يمكن أن تكون : مادية ، قانونية و اقتصادية.

1. المعيار المادي :

اولا و قبل كل شيء فان قيمة العقار تتوقف على موقعه مقارنة بالمراكز
العمرانية التي يتبعها كوجود وسائل النقل .

المسافة بينه و بين المراكز التجارية و الإدارية ، المدارس الخ ...

كما أن العقار ينظر اليه من وجهة وجود مسالك الطرقات عكس العقار
المحصور الذي تنقص قيمته.

(1) PIERRE COURTOIS : L'impôt sur les grandes fortunes(personnes et biens imposables ,
Règles d'évaluation des biens privés et professionnels , modalités d'application et de contrôle)
LITEC 1983 Page129.

كما أن المساحة التي يشملها العقار يجب أن تكون كافية للبناء حسب
المخططات العمرانية .

كما أن طبيعة العقار (الأرض) لها أهمية من حيث زيادة أو نقص قيمته .

فهذه كلها خصائص مادية يمكن أن تؤثر على قيمة العقار ايجابا أو سلبا.

2. المعيار القانوني :

- و يقصد بها المنطقة التي يوجد بها العقار الصالح للبناء سواء منطقة للإستعمال السكني أو منطقة صناعية الخ ...
- و كذا الحد القانوني للكثافة السكانية يجب أخذه بعين الإعتبار . حيث أن الحق في البناء على عقار يكون محددًا من حيث ثقل البناءات على الأرض.
- و ان ثقل البناءة يحدد عن طريق العلاقة بين المساحة المبنية و مساحة العقار المغروس عليها البناءة.
- كما يؤخذ بعين الإعتبار العقارات الشاغرة و العقارات المشغولة .
- وكذلك مختلف الإستعمالات التي يتمتع بها العقار وكذا الإرتفاقات .

ثانيا : العقارات الصناعية(1) Les terrains industriels

- ❖ يقصد بالأراضي الصناعية أو ذات الإستعمال الصناعي ، تلك العقارات الموجودة في المناطق الصناعية .
- و ان قيمة هذه العقارات تتوقف أساسا على وجود التجهيزات الصناعية الخاصة بها منها:

(1) JACQUES FERBOS ET ANTOINE BERNARD

Evaluation des biens (terrains, immeubles bâtis, fonds de commerce), 9eme édition paris1996

page 371.

◀ الوسائل المادية والجغرافية :

- ◀ كالموقع مقارنة بطرق المواصلات البرية ، النهرية ، البحرية أو السكك الحديدية و كذلك من حيث توفر اليد العاملة المؤهلة .
- و كذا التجهيزات التقنية ، المياه ، قنوات الكهرباء الخ ...

◀ و من الناحية القانونية و الاقتصادية :

طبيعة و أهمية المؤسسات الصناعية مقارنة بالمنطقة الواقعة فيها .
و ان الطريقة المثلى للتقييم هي طريقة المقارنة كما سوف نتطرق اليه في حينه .

ثالثا : العقارات المبنية(1)

- ◀ المعيار المادي : سوف نوجز أهم هذه الخصائص في :
- (1) طبيعة أو صفة مواد البناء المستعملة: كالحجارة ذات الجودة و الرفيعة مقارنة بمواد البناء الرديئة .
 - (2) عناصر التجهيز و اللياقة: كوجود الحمام ، المرحاض، التكييف الهوائي الخ ...
 - (3) حالة الصيانة و القدم : أين يتم تطبيق تنقيصات بسبب القدم.
 - (4) كما أن الموقع يؤخذ بعين الاعتبار .
 - (5) مكانة العقار : حيث أن العقارات ذات البناية الحديثة و الجديدة ترتب حسب الأصناف التالية (الفاخرة ، الحسنة و نوطابع اقتصادي)
 - (6) المعيار القانوني : تقليديا يميز بين العقارات الشاغرة و العقارات المشغولة حيث أن الأولى لها قيمة مرتفعة مقارنة بالثانية .

(1) PIERRE COURTOIS , l'impôt sur les grandes fortunes page 136

(1) JACQUES FERBOS ET ANTOINETTE BERNARD , l'évaluation des biens (terrains , immeubles batis , fonds de commerce) 9eme edition , publication du moniteur PARIS PAGE 295.

(7) المعيار الاقتصادي : من أجل تحديد قيمة العقار يؤخذ بعين الاعتبار

تخصيصه و مدى امكانية استعماله .

و من هنا فان القيمة تتحدد على أساس امكانيات البيع أي و جود كثرة الطلب على عقار ما نظرا لمنفعته و كذا مردوديته.

ومن هنا تظهر أهمية التقسيم الإداري و التوسع الإقتصادي لمنطقة ما على حساب منطقة أخرى. أين يكون الطلب على عقارات في منطقة أكثر من الأخرى . مما يؤدي بالتبعية الى زيادة أثمان العقارات في هذه المناطق التي يكثر فيها الطلب.

الفرع الثاني : طرق التقويم (1)

هناك عدة طرق :

1. التقويم على أساس المقارنة.
2. التقويم عن طريق الدخل.
3. التقويم على أساس ثمن اعادة البناء من جديد.

أولا : التقويم على أساس المقارنة :

♦ ان تقويم العقارات على أساس المقارنة مع أثمان لعقارات مماثلة أخرى ليس سهلا.

و ان هذه الطريقة تفترض من المكلف بالضريبة أن يكون على علم بأثمان التنقلات التي تمت من قبل أي على ثمن البيع .و بتواريخ متقاربة و تحمل لنفس العقارات أو مشابهة لها و كذا بدراسة جد واسعة للسوق العقاري المحلي.

(1) PIERRE COURTOIS , l'impôt sur les grandes fortunes OP.Cit page 137

و ان هذه الطريقة الموضوعية تستوجب و جود عقارات متشابهة و متقاربة من حيث زمان و مكان بناءها .
فالمقارنة يمكن أن تؤسس من عقار لعقار أو بالتركيز على أحد العناصر المؤسسة لتحديد القيمة التجارية و هذا كما يلي :

هي طريقة بسيطة و أكثر استعمالا . و تتمثل في البحث في نفس الفترة لتنقلات تمت و لها نقاط متشابهة مع تلك المراد تقويمها . أي بناءا على نفس المعطيات و الخصائص التي تم بها تقويم العقار المشابه و هذا بالنظر الى السوق العقاري المحلي.

و تتمثل هذه الطريقة في ضرب (x) المساحة الإجمالية بثمن المتر المربع المناسب و الذي تم اعتماده على أساس الخصائص السابق ذكرها.

ب. التقدير بناءا على المساحة المطورة الموزونة خارج الأشغال)

الجدران

Superficie développée pondérée hors oeuvres (SDPHO)(الخارجية)

♦ و هي تقوم على نفس الطريقة السابقة و لكن كل مستوى من البناء يقدر على حدى و هذا عن طريق معامل موازنة .

و عليه فان معامل أو معدل الموازنة الساري به العمل يحسب :

- القبو.....	
- الطابق الأرضي.....	
- الطابق المسقف	Etage mansardé
- أهراء	Grenier

- غرف المهملات	Débarras
- الطابق العادي مع السطح	Etage avec toit terrasse accessible
- و ان هذه الطريقة في التقويم بالمتر المربع للمساحة الموزونة تعتبر أكثر استعمالا .	

ج. التقدير بناءا على محتويات العقار : (عدد الغرف الرئيسية)

تأخذ هذه الطريقة المساحة بعين الإعتبار و خصوصا الغرف الرئيسية و هي خاصة بالبنائيات المشتركة (الجماعية)
و يقصد بالغرف الرئيسية : كل غرفة مستعملة في إطار السكن و بالتالي تحذف و يلغى : المطبخ ، المدخل ، الحمام ، المراض الخ ...
و بالتالي يحتفظ فقط بالغرف الرئيسية الخاصة بالسكن ثم البحث عن الثمن الموحد (le prix unitaire) لكل غرفة مقارنة بتلك المعمول بها في السوق العقاري المحلي و التي لها وضعية مشابهة للبنائيات المراد تقويمها.
و بعد ذلك القيام بعملية ضرب (x) هذا الثمن الموحد في عدد الغرف الرئيسية

♦ و تجدر الإشارة هنا الى الأخذ بعين الإعتبار ببعض الملطفات أو المقومات فيما يخص الطابق الأرضي مقارنة بالطابق الأعلى و الذي لا يتوفر على مصعد كهربائي و كذلك بالنسبة لحالة الصيانة و التجهيزات الداخلية للمحلات ذات الطابع السكني .

ثانيا : التقويم على أساس الدخل Evaluation par le revenu

♦ تطبق هذه الطريقة على العقارات التي تكون محل إيجارات بحيث تحدد القيمة أخذا بعين الإعتبار ثمن الإيجارات و الذي يطبق عليه معامل رسملة un taux de capitalisation أي العلاقة الموجودة بين دخل العقار و القيمة التجارية له.
و يقصد بالدخل كل مبالغ الإيجار و تعويضات الإحتلال من كل نوع و التي تلقاها المالك الحقيقي.

و ان معدل الرسملة هذا يعبر عنه بالمائة.
و ان قاعدة الحساب تؤسس عن طريق الدخل الحقيقي الصافي للعقار بعد تخفيض مختلف الأعباء و المصاريف.
مثال: اذا كان الإيجار السنوي للعقار يقدر ب 20.000 دج و معدل الرسملة ب 05 %
فان القيمة التجارية للعقار تساوي :

$$400.000 \text{ دج} = \frac{100 \times 20.000}{5}$$

♦ و ان معدل الرسملة هذا يختلف من حيث الزمان و المكان و هذا حسب صنف و نوعية العقار .

ثالثا: التقويم على أساس اعادة البناء من جديد : Evaluation par le coût de reconstruction

♦ هذه الطريقة تقوم على أساس التفرقة بين قيمة العقار (الأرض) من جهة.

و قيمة البناية المشيدة عليها لوحدها من جهة ثانية.
تحديد القيمة الحالية للعقار الغير المبني (الأرض) و الذي أقيمت عليه البناية و هذا بفحص معطيات السوق العقاري المحلي .
تطبيق التنقيصات للحصر.

تحديد المساحة المطورة الموزونة خارج الأشغال في البناء (SDPHO)

البحث لكل جزء من العقار (العقار الرئيسي ، القبو ، التوابع) عن الثمن الحالي للبناء بالمترا المربع.

استخراج بعد ذلك القيمة الحالية للم2 بعد تطبيق التنقيص لإنخفاض القيمة المباشرة و التنقيص بسبب القدم .

حساب قيمة كل أجزاء العقار (البناء) بضرب (x) المساحة المطورة الموزونة على الرقم المحصل عليه لتقييمه بالمترا المربع.

و عليه فان قيمة المجموع يحصل عليها بتجميع قيمة البناءة مع قيمة العقار (الأرض).

و أخيرا تجدر الملاحظة الى أن هذه الطريقة في التقويم تستعمل خاصة من طرف رجال الفن المتخصصين في تقنيات البناء.

بحيث يجب اتباعها بتبصر و عناية و حذر بسبب تعقد العمليات المتبعة من أجل تحديد ثمن اعادة البناء.

و ان الإدارة تعتبر أن هذه الطريقة غير مؤكدة ، لا يمكن التوكل عليها و تدرجها فقط في دليل التقويمات على سبيل المذكرة.

المطلب الثاني : تحديد القيمة التجارية للمحلات التجارية:

لقد استعملت عبارة المحل التجاري قديما و كان يقصد بها المكان الذي تمارس فيه التجارة و تعرض فيه السلع و يستقبل فيه العملاء. و ظلت فكرة المحل التجاري مجهولة حيث لم يحاول أحد أن يقرب بين العناصر المختلفة الضرورية للإستغلال التجاري على أساس أنها وحدة ذات قيمة خاصة (1) و لقد جاءت عدة تعريفات في المحل التجاري منها أن المحل التجاري هو مال منقول معنوي يشمل اتصال التاجر بعملائه و اعتيادهم التردد على المتجر نتيجة عناصر الإستغلال التجاري (2) .

و هناك من عرفه بأنه : " مجموع أموال مادية و معنوية تخصص لمزاولة مهنة التجارة ، و قد يسمى بالمتجر أو المصنع بحسب ما اذا كان مخصصا

لمزاولة التجارة بالمعنى الضيق أو لمزاولة الصناعة و يسمى أيضا بالمنشأة في تطبيق قوانين الضرائب و العمل " .

و للمحل التجاري عناصر مادية و أخرى معنوية ، هذا ما جاء به نص المادة 78 من القانون التجاري : " تعد جزءا من المحل التجاري الأموال المنقولة المخصصة لممارسة نشاط تجاري ، و يشمل المحل التجاري الزاميا عملاءه و شهرته كما يشمل سائر الأموال الأخرى اللازمة لإستغلال المحل التجاري . كعنوان المحل و الإسم التجاري و الحق في الإيجار و المعدات و الآلات و البضائع و حق الملكية الصناعية و التجارية ، كل ذلك ما لم ينص على خلاف ذلك . "

-
- (1) نادية فضيل : القانون التجاري الجزائري ، (الأعمال التجارية ، التاجر ، المحل التجاري) ديوان المطبوعات الجامعية . طبعة 2001 ص 165 .
- (2) أحمد محرز : القانون التجاري الجزائري ، طبعة الثانية 1981 ديوان المطبوعات الجامعية ص 179 .

الفرع الأول : عناصر المحل التجاري .

و عليه فان المحل التجاري يحتوي على نوعين من العناصر و هما : العناصر المادية و العناصر المعنوية و هذا ما نتطرق اليه :

أ. العناصر المادية :

و تتمثل في المعدات و الآلات و البضائع ، و يقصد بها تلك المنقولات التي يستخدمها التاجر في الإستغلال التجاري كأدوات الوزن و القياس و الآلات التي تستخدم في المحاسبة و الإنتاج و السيارات التي تستعمل لنقل البضائع الخ ... اما البضائع فهي الأشياء التي يجري عليها التعامل ، أي السلع التي يقوم التاجر ببيعها كالأحذية الموجودة في المحل أو الملابس الخ ...

ب. العناصر المعنوية :

و هي تلك الأموال المنقولة ، المعنوية التي تستغل في النشاط التجاري ، و تتفاوت أهمية العناصر المعنوية بحسب نوع النشاط التجاري.

غير أن هناك من العناصر الضرورية ما لا يتصور قيام المحل التجاري بدونها كعنصر الإتصال بالعملاء و الشهرة . و لهذا أكد المشرع الجزائري الزاميتهما في المحل التجاري . و على كل حال فإن العناصر المعنوية له تتمثل فيما يلي

(1)

(1) **الإتصال بالعملاء** : هو الإتصال بالمحل التجاري بسبب مزايا يتمتع بها صاحب المحل كلباقته أو أمانته أو نظافته أو حسن معاملته للزبائن.

أما العملاء هم الزبائن الذين يترددون على المحل التجاري يقصد الحصول على حاجيتهم بصفة اعتيادية أو عارضة.

(1) نادية فضيل ، مرجع سابق ص 168.

(2) **السمعة التجارية** : و هي قدرة المحل على اجتذاب العملاء بسبب

المزايا التي يتمتع بها كجمال العرض و دقة التنظيم و جودة السلع الخ ...

(3) **الإسم التجاري** : و هو الإسم الذي يطلقه صاحب المحل على المحل

التجاري حتى يميزه عن بقية المحلات التجارية : مثلا أحذية الشرق أو فندق هلتون الخ ...

(4) **العنوان التجاري** : يقصد به التسمية المبتكرة التي يختارها التاجر

لتمييز محله عن المحلات التجارية الأخرى التي تمارس نفس النشاط و

يختلف العنوان عن الإسم التجاري . فالتاجر غير ملزم باتخاذ تسمية

مبتكرة لمحله في حين أنه ملزم باتخاذ اسم تجاري. كما أن العنوان

التجاري لا يستمد من الإسم الشخصي للتاجر.

(5) **الحق في الإيجار (حق العتبة)** : يقصد به حق صاحب المحل في

الإنتفاع بالعقار كمستأجر و يمثل الحق في الإيجار أهمية كبرى ، لا سيما

إذا كان المحل يقع في منطقة تكثر فيها الأسواق و الأنشطة المماثلة بحيث يسهل على العملاء اجراء المقارنة بينها و الإقبال على الشراء. و لهذا اذا ورد التصرف على المحل فانه يرد أيضا على الإيجار . و لقد تعرض المشرع لحماية هذا الحق في المادة 172 و ما يليها من القانون التجاري ، فيجوز للمستأجرين أو المحول اليهم المحل أو ذوي الحقوق التمسك بتجديد الإيجار اذا استغلوا المحل مدة سنتين متتابتين طبقا لإيجار واحد أو أكثر أو مدة أربع سنوات متتابة وفقا لإيجار واحد أو أكثر متتالية سواء كان عقد الإيجار شفويا أو كتابيا. كما يحق للمؤجر أن يرفض تجديد الإيجار اذا انتهت مدته ، غير أنه يلتزم بالتعويض اذا ترتب عن عدم تجديد عقد الإيجار ضرر للمستأجر .

و في هذه الحالة يشمل التعويض ، تقدير القيمة التجارية للمحل التجاري التي تحدد وفقا لعرف المهنة مع ما قد يضاف اليه من مصاريف عادية للنقل و اعادة التركيب و كذلك مصاريف و حقوق التحويل الواجب لتسديدها لمحل تجاري له نفس القيمة (1).

(6) حقوق الملكية الصناعية (براءة الاختراع): هي تلك الحقوق التي

ترد على الابتكارات الجديدة كبراءة الاختراع و الرسوم و النماذج الصناعية و العلامات التجارية ، فهي حقوق معنوية تخضع أصلا لتنظيم خاص. فيكون لصاحبها أن يستأثر باستغلالها و يقوم القانون بحمايته كما يجوز له التصرف فيها و اذا كانت من بين عناصر المحل التجاري و انصب التصرف على هذا الأخير شملها التصرف أيضا و تقوم الدولة بمنح كل مخترع شهادة تدعى براءة الاختراع تمكنه من استغلال اختراعه و تنص على حماية قانونية لصالح المخترع (2).

الفرع الثاني : عوامل التقدير

و هي تتمثل في :

أ. العوامل القانونية : كحق الإيجار ، مدة الإيجار و كذا نوع النشاط

التجاري الممارس

ب. العوامل المادية : و هي تتمثل في :

- المساحة و شكل المحل.

- حالة الصيانة .

- طبيعة التجارة و حالة الزبائن هل هم في تزايد أم في تناقص.

(1) المادة 176 من القانون التجاري.

(2) المادة 99 من القانون التجاري

- صعوبة أو سهولة ايجاد اليد العاملة المؤهلة .

- السمعة التجارية الخ ...

ج. العوامل الاقتصادية : و تتمثل في :

الأزمة الاقتصادية : التي لها تأثير كبير على مردود السوق التجارية مما يؤدي

الى احداث خلل في العرض و الطلب .

التضخم : حيث يؤدي الى ارتفاع الأسعار و بالتالي قلة الطلب على السلع

المعروضة .

الموقع : له تأثير كبير على القيمة التجارية لا سيما فيما يتعلق بطبيعة المنطقة

هل هي مزدهرة اقتصاديا أم لا .

الفرع الثالث : طرق التقويم (1)

أولا : طريقة التقويم بالمقارنة : و تعتمد أساسا و ببساطة على استخراج

من بطاقة المعاملات ، أسعار المحلات التجارية المماثلة للمحل التجاري الذي

هو محل التقويم ثم تطبيقها عليه .

و تعتبر هذه الطريقة سهلة من الناحية النظرية لكنها صعبة من الناحية العملية و التطبيقية لكون المبالغ التي تباع بها هذه المحلات التجارية تكون في أغلب الأحيان مغشوشة في تصريحاتها . كما أنه من الصعب إيجاد محل تجاري مماثل تماما ومتقن بنفس العوامل التقديرية مع المحل الذي نريد تقويمه ، لذلك فانه عند البحث عن عناصر المقارنة يجب الإرتكاز خصوصا على بعض خصائص المحل التجاري و المتمثلة في : الموقع التجاري ، حالة الصيانة ، الوسائل ، رقم الأعمال ، الخ ...

(1) PIERRE COURTOIS , l'impôt sur les grandes fortunes OP.Cit page 156

ثانياً : التقويم عن طريق رقم الأعمال : تطبق هذه الطريقة بواسطة رقم الأعمال المتوسط للسنوات الثلاث الأخيرة . و يضرب في معامل مستنتج من دراسة و تحليل معطيات السوق .
اذن فالقيمة التجارية تحسب كما يلي : القيمة التجارية = رقم الأعمال x المعامل .
و يمثل هذا المعامل العلاقة بين القيمة التجارية و رقم الأعمال لمحلات بيعت من قبل .

التقويم عن طريق المتر المربع للدكان : و تعتمد هذه الطريقة على الدراسة و التحليل للمعاملات العقارية التي تمت في السوق المحلية و تعتمد على المقارنة المباشرة لدكان أو أكثر . و تستخرج سعر المتر المربع للدكان ثم تطبقه على المساحة المعدلة لإيجاد القيمة التجارية لحق الإيجار .

و عليه فالقيمة التجارية لحق الإيجار = سعر المتر المربع للدكان x المساحة

و يجب الإشارة الى انه لا يوجد الى حد الآن نص خاص ينظم عملية و طرق تقدير و تقويم المحلات التجارية .

المطلب الثالث: النتائج المترتبة عن عملية تحديد القيمة التجارية

بعد عملية المراقبة اللاحقة الممارسة من طرف الإدارة و التي تهدف من ورائها الى اعادة تقويم العقارات التي كانت محل نقل سواء بمقابل أو مجانا .
فانه يترتب عدة نتائج منها :

- تلك المرتبطة بعدم كفاية التقدير أو اغفال أحد عناصر الثمن.
- تلك المرتبطة بمحاربة الإخفاء ، و منها تلك المرتبطة بحق الشفعة المعترف به لصالح الإدارة.

الفرع الأول : عدم كفاية التقدير

بالرجوع الى المادة 101 قانون التسجيل الجزائري المشار اليها أعلاه و التي تنص على أنه اذا كان الثمن المعبر عنه (البيع) أو القيمة المصرح بها (التركات و الهبات) أقل من القيمة التجارية الحقيقية فان الإدارة تستدعي

المكلفين بالضريبة بالإعتراف وديا بعدم الكفاية و هذا عن طريق تكملة الثمن
بإضافة الفرق على الحقوق الصافية و الغرامات .
فاذا اعترف المكلف بالضريبة بالفرق .ووافق على تكملة الثمن بالطريقة
الودية و هذا عن طريق اکتتاب الخضوع ، معبرا عن موافقته لتكملة الثمن
يطرح هذا الخضوع للمصادقة عليه حيث أن هذا التصديق يولد عقدا بين
الإدارة و المكلف لتحديد القيمة الخاضعة و من هنا فلا يوجد أي اشكال يذكر.

- أما اذا عارض المكلف بالضريبة بتكملة الفرق هنا نكون بصدد **لجنة الصلح للولاية** حيث تقوم الإدارة بفحص الملف على مستوى هذه اللجنة طبقا للمادة 102 قانون التسجيل و ما يليها و التي تنص : " تؤسس لدى مديريات الضرائب على مستوى الولايات ، لجنة للمصالحة تتشكل من :

 1. مدير الضرائب على مستوى الولاية رئيسا .
 2. مفتش التسجيل.
 3. مفتش الشؤون الخاصة بالأموال الوطنية و العقارات.
 4. قابض الضرائب المختلفة.
 5. قابض مفتش الضرائب المباشر.
 6. موثق يعينه رئيس الغرفة الجهوية للموثقين المعنية.
 7. ممثل عن إدارة الولاية.

- و يقوم بمهام الكتابة مفتش للتسجيل و يحضر الجلسات بصوت استشاري و يعين أعضاء غير الموظفين للجنة لمدة عامين و تجدد و كالاتهم و يخضعون لإلتزامات السر المهني.

- تجتمع اللجنة بدعوة من رئيسها و تكون مداولاتها صحيحة شريطة أن يحضر خمسة أعضاء على الأقل بما فيهم الرئيس.
 - ويكلف بالحضور ، الخاضع للضريبة بمجرد اعلام موسى عليه مع اشعار بالإستلام أمام لجنة التوفيق للولاية التي يوجد بها نطاق الأموال أو المسجلة اذا كان الأمر يتعلق بشخص على متن السفن.
- و اذا كانت الأموال التي تشكل استغلال واحد توجد في عدة ولايات فان اللجنة المختصة هي لجنة الولاية التي يوجد على ترابها مقر الإستغلال و في حالة عدم وجود المقر ، فهي الولاية التي يوجد بها أكبر قسم من الأموال.
-

و ان التكاليف بالحضور الذي هو قاطع للتقادم يجب أن يرسل خلال الأربعة سنوات ابتداء من تاريخ تسجيل العقد أو التصريح.

و يستدعى الخاضعون للضريبة المعنيون عشرين(20) يوما على الأقل قبل تاريخ الإجتماع.

و يطلب منهم الإدلاء بأقوالهم أو ارسال ملاحظاتهم مكتوبة و يمكنهم أن يستعينوا بمستشار يختارونه أو يعينوا و كيلا مؤهلا قانونا.

اذا لم يتم الإتفاق من الإدارة و الأطراف أو اذا لم يحضر هؤلاء الآخرون أو لم يرسلوا ملاحظاتهم مكتوبة ، فتصدر اللجنة رأيا يبلغ الى المكلف بالضريبة بواسطة رسالة موسى عليها مع اشعار بالإستلام.

و ان التقدير الذي يقدمه المكلف بالضريبة يمكن أن يكون موضوع زيادة تلقائيا و ذلك في أجل عشرين(20) يوما ابتداء من تبليغ اعلام لجنة التوفيق.

و تبلغ هذه الزيادة الى المكلف بالضريبة بواسطة رسالة موسى عليها مع اشعار بالإستلام .

و اذا لم يدفع المكلف الرسوم و الغرامات التي هو مطالب بها خلال عشرة(10) أيام فيحرر في حقه سند تحصيل ضمن الكيفيات المنصوص عليها في المادة 354 و ما يليها من هذا القانون أي قانون التسجيل .
و يمكن للمدين بالضريبة الذي يحتج على المبالغ المطلوبة أن يقدم اعتراضا أمام الغرفة الإدارية للمجلس القضائي خلال الأشهر الأربعة الموالية لإستلام الإشعار المتعلق بسند التحصيل.
و لا يوقف الإعتراض لتسديد المبلغ الأساسي للسند التنفيذي و تبقى الغرامات و العقوبات المالية و الحقوق الكاملة و كل الفروع قائمة حتى صدور القرار القضائي.

الا أنه بإمكان المدين بالضريبة تأجيل دفع المبلغ الأساسي المحتج عليه اذا طلب ذلك في اعتراضه و بعد تحديد مبلغ التخفيض الذي يراه من حقه أو تحديد أسس الضريبة(1).

و بالرجوع الى المادة 107 قانون التسجيل و التي تنص :
" في حالة النقصان في الثمن أو في التقدير فانه يضاف الى مبلغ الحقوق المتملص منها النسب التالية :

- 10 % اذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يساوي 50.000 دج أو يقل عنه.

- 15 % اذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها أكثر من 50.000 دج و يقل أو يساوي 200.000 دج.

- 25 % اذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 200.000 دج .
و تكون نسبة العقوبة 25 % في حالة تحرير سند تحصيل".

و عليه اذا كان النقصان معترف به و ديا قبل تحرير سند التحصيل تطبق غرامة اضافية كما أشارت اليه الفقرة الثانية أعلاه من المادة 107 قانون التسجيل الجزائري .

إذا كان النقصان غير معترف به و ديا قبل تحرير سند التحصيل ضعف
الغرامة أي 25 %.

و على أية حال لا تطبق أي غرامة اذا كان النقصان أقل من 1/10 (عشر)
الثن المعبر عنه أو القيمة المصرح بها.

(1) المادة 359 قانون التسجيل.

الفرع الثاني : محاربة الإخفاء La dissimulation

- بصفة عامة ، إخفاء الثمن يعتبر غشا يهدف الى التنقيص في أثمان العقود و التصريحات المقدمة للتسجيل (الثمن الرئيسي أو الأعباء) و كذا بالنسبة لمعدلات الفرق (soultes) المصرح بها فيما يخص المقايضات و القسمة و هذا مقارنة بالأثمان الحقيقية المتفق عليها.
 - من الناحية العملية يصعب التمييز بين إخفاء الثمن الذي يعتبر غشا و بين عدم الكفاية . و عليه تكيف العملية في كلتا الحالتين على أساس عدم الكفاية في التقدير و هذا لصعوبة اثبات نية الإخفاء .
- و الإدارة تكتفي بتحديد عدم الكفاية مقارنة بالقيمة التجارية الحقيقية.
و هذا ما يسمح لها من ردع الغش بفرض عقوبات صارمة لمحاربة هذه الظاهرة.

و من هنا تجدر بنا الإشارة الى العنصرين التاليين :

(1) الحقوق و الغرامات المطبقة.

(2) حق الشفعة المعترف به للإدارة.

أولا : الحقوق و الغرامات المطبقة

بالرجوع الى نص المادة 1/113 قانون التسجيل المعدلة بموجب المادة 21
قانون المالية لسنة 2000 و التي تنص :

أ. يكون باطلا و عديم الآثار كل اتفاق يهدف الى اخفاء جزء من ثمن
بيع عقارات أو تنازل عن محل تجاري أو زبائن و معدل مقايضة أو قسمة
بتمامه أو جزء منه يتضمن أموالا عقارية أو محلا تجاريا أو زبائن.

ب. و يكون اثبات اخفاء الثمن بشتى وسائل الإثبات المقبولة في مادة
التسجيل.

ج. كل اخفاء في ثمن بيع عقارات أو تنازل عن محل تجاري أو زبائن و
في معدل مقايضة أو قسمة ، يعاقب بغرامة مالية تساوي ضعف الحقوق و
الرسوم المتملص منها من دون أن تقل هذه الغرامة عن 10.000 دج و
يدفع الغرامة الأطراف المتضامنين ماعدا توزيعها بينهم بالتساوي.

■ و عندما يلاحظ وجود سند عرفي مضاد غير السندات المضادة المتعلقة
بالإخفاء المشار اليه أعلاه و الذي يهدف الى زيادة في الثمن المشترك في عقد
عمومي أو في عقد عرفي مسجل سابقا تطبق غرامة مساوية لأربعة أضعاف
الحقوق و الرسوم المتملص منها من دون أن تقل عن 100 دج.

■ كما تنص المادة 117 قانون التسجيل : " عندما يعترف بصفة ودية
أو يثبت قضائيا بأن الطابع الحقيقي لشروط العقد أو الإتفاق قد تم اخفاؤه تحت
مظهر شروط تعطي الحق في رسوم أقل ارتفاعا فيترتب رسم زائد مضاعف
و يتحمل هذه العقوبات جميع الأطراف المتعاقدين بصفة تضامنية.

و هناك عقوبات خاصة تتمثل في :

يتعين على الموثق الذي يتلقى عقد بيع أو مقايضة أو قسمة أن يتلو هذا العقد
على الأطراف و الا وقع تحت طائلة غرامة مالية تقدر ب: 500 دج و

يشير في العقد بأن هذه التلاوة قد تمت و يؤكد تحت طائلة نفس العقوبة حسب معلوماته بأن هذا العقد لم يعدل و غير متناقض مع سند مضاد يحتوي على زيادة في الثمن أو المعدل .

كل شخص كان شريكا بأي طريقة كانت في المناورات التي تهدف الى التملص من دفع الضريبة يخضع شخصيا زيادة عن العقوبات التأديبية اذا كان موظفا مؤهلا لتلقي العقود الى غرامة تساوي أربعة أضعاف الحقوق و الرسوم المتملص منها من دون أن تقل هذه الغرامة عن 10.000 دج .

و ان الموظفين المتهمين بأي طريقة كانت بأنهم شركاء في المناورات التي تهدف الى التملص من دفع الضريبة يعزلون في حالة العود من دون الأضرار بتطبيق العقوبات المنصوص عليها في المواد 123 و 124 قانون العقوبات الجزائري.

و تجدر الإشارة الى أن أحكام المادة 113 أعلاه تطبق كذلك على عقود التنازل عن حق في الإيجار أو الإستفادة من وعد بالإيجار على العقار كله أو جزء منه.

و في كل عقد يكون موضوعه اما بيع عقار و اما بيع محل تجاري أو أسهم أو حصص في شركة و اما مبادلة أو قسمة لعقارات أو لمحللات تجارية يتعين على كل بائع أو شاري أو مقايض أو متقاسم أو على متصرفيهم الشرعيين أن يصرحوا للموثق القائم بالتحريير بأن هذا العقد يعبر عن كامل الثمن أو المعادل المتفق عليه . و هذا توكيدا للصدق طبقا للمادة 133 فقرة أخيرة قانون التسجيل.

ثانيا : حق الشفعة

بالرجوع الى القانون المدني باعتباره الشريعة العامة و الذي ينص في مادته 794 : " الشفعة رخصة تجيز الحلول محل المشتري في بيع العقار ضمن الأحوال و الشروط المنصوص عليها . "

جبايا فإلى جانب الدعوى المرفوعة أمام لجنة الصلح للولاية ، و من أجل محاربة التنقيص في الأثمان عند التصريح ، فإن الإدارة مرخصة قانونا لصالح الخزينة العامة بممارسة حق الشفعة في شكل ما اصطلح على تسميته ب: " حق المزايدة بالعشر(1) ". حيث يحق للدولة أن تدفع ثمن البيع المصرح به أمام الموثق مزاد عليه نسبة العشر و تمتلك العقار أو المحل التجاري (1)حمدي باشا عمر ، نقل الملكية العقارية ، دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع طبعة 2000 صفحة 36.

موضوع المعاملة. إذ تنص المادة 118 من قانون التسجيل : " تستطيع ادارة التسجيل أن تستعمل لصالح الخزينة حق الشفعة على العقارات أو الحقوق العقارية أو المحلات التجارية أو الزبائن أو حق الإيجار أو الإستفادة من وعد بالإيجار على العقار كله أو جزء منه و الذي ترى فيه بأن ثمن البيع غير كافي مع دفع مبلغ هذا الثمن مزايد فيه العشر (1/10) لذوي الحقوق و هذا خلال أجل عام واحد إبتداء من يوم تسجيل العقد أو التصريح ". و ان تطبيق هذا الحق يسطر في إطار محاربة الغش الجباي ، و كذلك أثر ردعي بهدف الوصول الى صحة تصريحات الأثمان المعبر عنها أثناء التنقلات بمقابل (1).

و أن هذه العملية تمارس بصفة استثنائية و دون أي تمييز حيث يتعين على مصالح التسجيل احصاء الحالات المشتبه فيها من بين العقود الخاضعة لشكلية التسجيل.

و عليه فالأموال العقارية المعنية هي تلك التي لها قيمة تجارية هامة حيث يتوجب جمع المعلومات الأساسية بهذه العقارات من حيث موقعها ، طبيعتها ، محتوياتها بصفة مفصلة (عقار مبني أو غير مبني) طابع فردي أو جماعي المساحة بالمتر المربع ، الثمن المصرح به و التقدير المقدم من طرف المصلحة.

و بعد ذلك تؤسس لجنة من أجل انتقاء و اختيار الأملاك القابلة لحق الشفعة .
و ان هذه الملفات تأخذ بعين الإعتبار الخصائص الموضوعية التالية :
ان ثمن القيمة المعاد تأسيسها من جديد يجب أن تكون مساوية أو تفوق لثلاثة
ملايين (3000.000) دج بالنسبة للعقارات المبنية و غير المبنية .

(1) circulaire N°140 (ME/DGI /de 1994 relative au modalités d'évaluation des biens immobiliers
bâti et non bâti et des revenus fonciers , l'exercice du droit de preemption reconnu à
l'administration fiscale . Page 21

و مليونين 2000.000 دج بالنسبة للمحلات التجارية .
و ان الفرق بين القيمة المؤسسة من جديد و القيمة المصرح بها يجب أن تفوق
50 % من القيمة المصرح بها (ثلث القيمة المؤسسة من جديد) .
- و تجدر الإشارة الى أن عملية الشفعة تتم بطريقة سرية اما بواسطة
ورقة من العون المنفذ لكتابة الضبط واما بواسطة رسالة. موصى عليها مع
اشعار بالإستلام يوجهها مدير الضرائب للولاية.
- و ان حق الشفعة يؤدي بأثر رجعي حلول الدولة محل المشتري و لا يتم
اللجوء اليها الا في حالات الغش الفاحش.

المبحث الثاني : مفهوم الثمن المعياري المحدد اداريا : le prix normatif

من أجل محاربة النقصان في التصريح و كذا الغش الضريبي و بالتالي اعادة
تقويم العقارات و الحقوق المرتبطة بها على أحسن وجه ، لجأ المشرع
الجزائري من خلال المرسوم التنفيذي رقم 271/93 المؤرخ في
1993.11.10 الى وضع مفهوم قانوني للثمن من أجل تقويم العقارات على
أساس القيمة التجارية و من هنا يتوجب علينا التطرق الى تحديد مفهوم الثمن
المعياري المحدد اداريا أي Le prix normatif ثم النتائج المترتبة عن هذا التحديد.

المطلب الأول : تحديد مفهوم الثمن المعياري حسب المرسوم التنفيذي رقم

من أجل الوصول الى حل مشكلة تقويم العقارات أثناء عملية الرقابة اللاحقة من طرف الإدارة الجبائية و في غياب سوق عقاري مسير وفق ميكانيزمات العرض و الطلب فان الإدارة الجبائية لجأت الى طريقة ادارية بحتة اعتمدت فيها على ما يسمى " بالثمن المعياري " le prix normatif و هذا تسهيلا لعملية التقويم بالتركيز على مقاييس تتعلق بالعقار ذاته أو موقعه.

و عليه فان الثمن المعياري أسس لأول مرة بموجب قانون المالية التكميلي لسنة 1990 في مادته 12 و الذي عدل المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة و الذي بموجبه يحق للإدارة الجبائية ممارسة حق اعادة تقويم العقارات أو أجزاء العقارات المبنية و غير المبنية و كذا الحقوق العقارية المرتبطة بها و هذا بموجب الثمن المعياري المحدد بالطريقة التنظيمية و تجسيديا لذلك جاء المرسوم التنفيذي رقم 271/93 المؤرخ في 10-11-93 تعويضا للمرسوم التنفيذي رقم 377/92 المؤرخ في 13.10.1992 المتضمن تقويم الأموال الداخلة في وعاء ضريبة التضامن على الثروة العقارية عند عدم كفاية التصريح. و المقصود عدم الكفاية يكون مقارنة بالثمن المعياري المحدد عن طريق التنظيم أي (المرسوم التنفيذي).

أما مفهوم الثمن المعياري : "فهو ذلك الثمن الذي يمكن من خلاله استخراج القواعد أو التسيقات التي يعول عليها كمرجع لتقويم العقارات المبنية ". و تجب الإشارة الى أنه بالنسبة للتنقلات العقارية المحققة من طرف الأشخاص المعنوية العامة فانها تخرج من اطار هذا المرسوم الذي لا يطبق عليها. و الضرائب المعينة بالتقويم حسب نصوص هذا المرسوم :

- أ. الضريبة على الثروة.
- ب. الضريبة على الدخل الإجمالي صنف فائض قيمة التنازل بمقابل العقارات مبنية و غير المبنية المحققة خارج اطار مهني .
- ج. و كذا المداخل العقارية الناتجة عن تأجير الملكيات المبنية و الغير

د. و كذا على حقوق النقل مجاناً بين الأحياء أو عن طريق الوفاة. و التي كانت محور دراستنا في الفصلين السابقين.

و عليه فان جميع التصريحات المقدمة من طرف الخواص تكون خاضعة للرقابة الإدارية التي لها القدرة على اعادة التقويم عندما يثبت عدم الكفاية في التصريح .

و تجدر الإشارة الى أن تحديد الثمن تم بالطريقة الإدارية الإنفرادية و هذا في غياب المعطيات الضرورية المعمول بها في السوق العقاري و الذي يسمح باعطاء معلومات أكثر موضوعية و هذا ما أدى الى نتائج سلبية ، نتطرق اليها في حينها.

و لتحديد مفهوم الثمن المعياري تنص المادة الثانية من المرسوم التنفيذي على الطرق الواجب اتباعها و هذا وفقاً للمواد 03 الى 15 منه و هذا ما سوف نتطرق اليه .

الفرع الأول : ترتيب و تقسيم القطاعات.

من أجل تسهيل عملية تطبيق المقاييس المذكورة أعلاه لا بد من التنقل الى أماكن موقع العقارات و التي تم تقسيمها حسب الرسوم الى أربعة مناطق و هذا بالتركيز على (1) :

1. الموقع الجغرافي للبلدية.

2. الأهمية الاقتصادية و الجغرافية للبلدية.

3. درجة تحضر البلدية.

• و بداخل كل منطقة تم انشاء مناطق فرعية ثلاثة : (ا)،(ب)،(ج).

و قد نصت المادة 12 من المرسوم التنفيذي على تقسيم البلديات على أساس القطاعات الى 03 (ثلاثة) أصناف .

1. قطاع سكني في وسط المدينة .
 2. ضواحي أو نواحي المدينة .
 3. المناطق البعيدة أو الخارجة عنها.
- و تجدر الإشارة الى شرح هذه الأصناف :

1. القطاع الحضري : Zone urbaine

و هي تلك الواقعة في حدود لوحات اشارات الدخول و الخروج من المنطقة .
و نظريا فان هذه المناطق محددة بصفة تنظيمية بقرار من البلدية أو الولاية .

◀ **وسط المدينة :**

أي الأجزاء الحضرية المركزة فيها مختلف النشاطات التجارية ، الحرفية و الخدمات الخ ...

◀ **قطاع سكني :**

و هي المناطق المهيئة و المعدة و التي تقع عليها الأحياء السكنية فهي يمكن أن تكون متداخلة مع وسط المدينة أو واقعة على الحدود المجاورة و المباشرة لها.

2. الضاحية أو الناحية :

و هي الواقعة على طول حزام المدينة و خارج المناطق السكنية.

3. المناطق البعيدة :

و تتمثل في باقي اقليم البلدية.

و عليه تصنف العقارات المبنية الى ثلاثة أصناف :

1. السكنات الفردية أو الجماعية: الفاخرة standing

2. السكنات الفردية أو الجماعية : الحسنة améliorée

3. السكنات الفردية أو الجماعية : ذات طابع إقتصادي économique
و قد وضع المرسوم التنفيذي رقم 271/93 جدولا حدد فيه العناصر التي
تسمح بتحديد قيمة العقار ، و ذلك باعطائه عدد من النقاط و بجمعها نحصل
على نوعية العقار .

جدول تصنيف العقارات (1) : يحدد صنف العقار تبعا لمجموع الأرقام
الإستدلالية المحصل عليها كما يلي :

النوع	الحالة	فردية	جماعية
الفاجر	أكثر من 360 نقطة	أكثر من 290 نقطة	
الحسن	من 230 الى 360 نقطة	من 215 الى 290 نقطة	
ذو طابع اقتصادي	أقل من 230 نقطة	أقل من 215 نقطة	

أما العناصر التي تحدد العقار باعطائه عدد من النقاط فتكون حسب نوعيته
مساحته و المواد المستعملة في بناءه ، التدفئة الخ .. و نبينها في الجدول
التالي(2):

(1) المادة 06 من المرسوم التنفيذي 271/93 المؤرخ في 10.11.1993 المتضمن تقويم
العقارات المبنية و غير المبنية في حالة عدم كفاية التصريح و كذا المداخل العقارية .
(2) المادة 04 من المرسوم التنفيذي (مرجع سابق).

عدد النقاط	العناصر التي تسمح بتحديد قيمة العقار المبني
	<p align="center">I الملكية المبنية</p> <p align="center"><u>العناصر المشتركة للعقارات الجماعية و</u></p> <p align="center"><u>الفردية</u></p> <p align="center"><u>1-المساحة الإجمالية :</u></p> <p>250 نقطة</p> <p>180 نقطة</p> <p>150 نقطة</p> <p>120 نقطة</p> <p>100 نقطة</p> <p>80 نقطة</p> <p>50 نقطة</p> <p>20 نقطة</p> <p>05 نقاط</p> <p>15 نقطة</p> <p>10 نقاط</p> <p>5 نقاط</p> <p align="center"><u>2-طبيعة مواد البناء</u></p> <p>- أحجار مصففة ، رخام و غيرها.</p> <p>- الحجارة أجور ، مربعات رفيعة الخشب الأحمر.</p> <p>- أجور عادية.</p> <p>- الطوب و غيره</p> <p align="center"><u>3-التدفئة المركزية</u></p> <p align="center"><u>4-مرأب</u></p> <p>- فردي</p> <p>- جماعي</p>

عدد النقاط	عناصر الخاصة بالبنائيات الفردية
100 نقطة	1. المساحات المستقلة : (ملحقات الأرض ، المساحة الكلية ناقص منها المساحة المبنية) تساوي أو اكبر من 1000 م2
50 نقطة	- تساوي أو اكبر من 500 م2 أقل من 1000م2
15 نقطة	تساوي أو أكبر من 100 م2 و أقل من 500 م2
5 نقاط	أقل من 100 م2
50 نقطة	2. المسبح
40 نقطة	3. المصعد
35 نقطة	4. المساكن المبنية خصيصا لإيواء افراد العائلة
30 نقطة	5. التهوية المركزية
15 نقطة	6. سطوح موصلة
5 نقاط	7. قبو
5 نقاط	8. توصيل قنوات المياه
5 نقاط	9. الكهرباء
5 نقاط	10. الغاز
5 نقاط	11. وجود شبكة قنوات التطهير العمومي
5 نقاط	
5 نقاط	

--	--

الفرع الثاني : تعيين قيمة المتر المربع الواحد (م2)

قسم القانون الجزائري القطر الى 04 مناطق جغرافية ، يستند عليها في تحديد سعر المتر المربع الواحد و هذا بالنظر الى مكان وجود العقار و الأهمية الإقتصادية و الجغرافية للبلدية و كذا درجة التعمير ، فقد قسمت كل منطقة الى 03 مناطق فرعية (أ،ب،ج) و كل بلدية مقسمة بدورها الى 03 قطاعات .

و لحساب سعر المتر المربع نستخدم الجداول التالية

جدول السعر القاعدي للمتر المربع (1)

النوع	عقارات فردية	عقارات جماعية
فاخرة	12000 دج	9000 دج
حسنة	10.000 دج	8000 دج
اقتصادية	9.000 دج	7000 دج

جدول المعامل المحدد للمنطقة و المنطقة الفرعية (2)

المنطقة / المعامل	1	2	3	4
أ	1.2	1.1	1	0.9
ب	1.1	1	0.9	0.8
ج	1	0.9	0.8	0.7

- (1) المادة 07 من المرسوم، مرجع سابق.
- (2) المادة 11 من المرسوم ، مرجع سابق.

جدول المعامل المحدد للقطاع :

المعامل	القطاع
01	وسط المدينة
0,8	أطراف المدينة
0,6	ضواحي المدينة

و في الأخير نستخلص القاعدة لحساب السعر للمتر المربع الواحد.
 سعر المتر المربع = السعر القاعدي x معامل المنطقة و المنطقة الفرعية x معامل القطاع .

الفرع الثالث : تعيين المساحة الخاضعة للضريبة :

أولا : بالنسبة للعقارات المبنية :

- أ. بالنسبة للعقارات المبنية على سبيل الملكية المشتركة، المساحة الخاضعة للضريبة هي المساحة الأساسية باستثناء الأجزاء المشتركة (المصعد ، الدرج).
- ب. بالنسبة للملكيات الفردية فتحسب المساحة على عدة أقسام :
- القسم المبني و يشكل مجموع المساحات المبنية باستثناء الجدران (م1).
 - مساحة الأسطح بما فيها المساحة الخضراء (م2).
 - مساحة الأسس على الفراغ و المستودعات (م3).
- و بجمع هذه المساحات الثلاث بعد تطبيق تخفيضات ب70 % فيما يخص الأسطح و 50 % باقي الأرض الإجمالي و المستودعات نحصل على المساحة المصححة الخاضعة للضريبة .

المساحة المصححة = 1م + (0.3 × 2م) + (0.5× 3م)

و منه قيمة العقار المبني قبل التخفيضات هي :

$$\text{قيمة العقار} = \text{المساحة المصححة} \times \text{سعر المتر المربع}$$

و لتعيين القيمة الصافية للعقار فاننا نطبق على القيمة المتحصل عليها التخفيضات التالية :

1. تخفيض ب 60% اذا كانت هذه العقارات مبنية بمواد تقليدية كالطوب و هذا ما تنص عليه المادة 7 فقرة أخيرة من المرسوم التنفيذي.

2. بعد اجراء التخفيض السابق يطبق تخفيض ثاني بمعدل 2 % لكل سنة ابتداء من السنة السادسة و أن لا يتعدى هذا التخفيض 60 % و يسمى تخفيض القدم (vetusté)(1).

3. و بعد اجراء التخفيضات السابقة نطبق تخفيضا ب 60 % بالنسبة للبنىات المهدة بالإنهيار (2).

غير أن منح هذا التخفيض يتوقف على طلب خبرة من المالك يقدمه الى مصالح الأملاك الوطنية المختصة اقليميا و تتم الخبرة بالإشتراك مع مصالح الضرائب.

4. و أخيرا تخفيض ب 30 % بالنسبة للبنىات الخاضعة لحق الإرتفاق أو التي لحقت بها أضرار شريطة اثبات ذلك بأدلة بعد موافقة المصالح المختصة (ادارة الضرائب) (3) و ان مصدر الضرر الواجب أخذه بعين الإعتبار يتمثل في ذلك الذي له خاصية الإستمرار و الدوام الذي يولد ضجيج شديد و كذا التلوث من تصاعد دخان المصانع و كذا مياه النهر الملوثة و وجود مزبلة عمومية أو مدبغة الخ ...

(1) المادة 08 من المرسوم التنفيذي ، مرجع سابق.

(2) المادة 09 من المرسوم التنفيذي ، مرجع سابق.

(3) المادة 10 من المرسوم التنفيذي ، مرجع سابق.

ثانياً: الأجزاء الملحقة بالبنائية :

يتم تعيين قيمة مساحة الأجزاء الملحقة بضرب المساحة \times سعر المتر المربع الواحد بتطبيق القواعد الخاصة بالمنطقة و ذلك حسب الجدول التالي :

2			1			المنطقة
السعر المطبق	معامل القطاع	السعر القاعدي	السعر المطبق	معامل القطاع	السعر القاعدي	القطاع
2000	1	2000	2500	1	2500	وسط المدينة
1600	0.8	2000	2000	0.8	2500	ضواحي المدينة
1200	0.6	2000	1500	0.6	2500	خارج المدينة

4			3			المنطقة
السعر المطبق	معامل القطاع	السعر القاعدي	السعر المطبق	معامل القطاع	السعر القاعدي	القطاع
900	1	900	1500	1	1500	وسط المدينة
720	0.8	900	1200	0.8	1500	ضواحي المدينة
540	0.6	900	900	0.6	1500	خارج المدينة

- و للحصول على القيمة الصافية تطبق التخفيضات التالية (1).
- 40 % بالنسبة للمساحة التي لا تتجاوز 500 م².
- 25 % بالنسبة للمساحة التي تتجاوز 500 م² و لا تتعدى 1000 م².
- و بالتالي فالمساحة الكلية للعقار هي مجموع المساحة الصافية للبناء بالإضافة الى مساحة الأجزاء الملحقة بالبناء .

ثالثا : تعيين البناءات غير المكتملة (في طور الإنجاز)

تصنف هذه البناءات في صنف البناءات الكاملة ، الا انه توجد تخفيضات على القسم غير المكتمل حسب معدل التقدم في البناء .

و في مثل هذه الحالة فان معاينة الأماكن تكون اجبارية من اجل تحديد درجة الإنجاز .

رابعا : العقارات غير المبنية

لتعيين قيمة الأراضي الشاغرة (غير المبنية) حدد القانون سعر المتر المربع جزائيا و ذلك حسب المنطقة (2).

المنطقة 1 = 2500 دج.

المنطقة 2 = 2000 دج.

المنطقة 3 = 1500 دج.

المنطقة 4 = 900 دج.

و يتم تعيين هذه القيمة بضرب المساحة بسعر المتر المربع الواحد في مقابل القطاع . كما رأينا فيما يخص ملحقات العقارات المبنية و يكون كالتالي :

(1) المادة 15 من المرسوم التنفيذي، مرجع سابق.

(2) المادة 13 من المرسوم التنفيذي ، مرجع سابق.

$$\text{قيمة العقار} = \text{المساحة} \times \text{سعر المتر المربع} \times \text{معامل القطاع}$$

و تجدر الملاحظة هنا الى أنه لا توجد أي تخفيضات بالنسبة للعقارات الغير المبنية.

خامسا : الأراضي الفلاحية :

يتم تعيين سعر الأراضي الفلاحية حسب الأسعار المطبقة في كل منطقة و ذلك تبعا لوفرة الأشجار المثمرة التي تحتويها .

مثال تطبيقي :

بناية فردية ذات أقدمية 15 سنة ، تحتوي على مساحة اجمالية تقدر ب 370 م².

- المساحة المبنية = 270 م² ذات مواد بناء جيدة على أغلبية المساحة.
- لها سطح يقدر ب 50 م².
- لها مرأب فردي 20 م².
- توابع تقدر ب 100 م².
- مجهزة بمكيف كهربائي.
- لها مسبح.
- مجهزة بالماء ، الكهرباء و الغاز و كذا قنوات مجاري المياه
- تقع في قطاع حضري ، منطقة (2) منطقة فرعية (أ).
- و من جهة أخرى تقع بمحاذاة وحدة فردية ملوثة تحوي ارتفاعات مما يؤثر سلبا على قيمتها التجارية .
- و من أجل تقويم هذا العقار المبنى ، تجدر بنا اتباع الخطوات التالية :

1. صنف العقار : و من أجل هذا علينا بالرجوع للجدول لتحديد مجموع

عناصر العلامات المفهومة كما يلي :

• المساحة المبنية تقدر ب 270 م² (أي بين 200 و 400 م²) = 180 نقطة

• طبيعة مواد البناء = 80 نقطة

• المكيف المركزي = 30 نقطة

• السطح = 15 نقطة

• مرآب فردي = 10 نقطة

• المسبح = 50 نقطة

• توابع = 05 نقاط

• الماء،الغازو الكهرباء = 15 نقطة

• مجاري المياه = 05 نقاط

• المجموع = 390 نقطة.

و من هنا فان 390 نقطة نشير الى ملكية من النوع الرفيع (الفاخر).

2. حساب المساحة المصححة :

أ. حساب مختلف المساحات :

• المساحة الإجمالية = 370 م².

• التوابع = 100 م².

• المساحة المبنية = 270 م².

• مساحة السطح = 50 م².

• مساحة المرآب = 20 م².

• المساحة اللازمة للسكن = 200 م².

ب. المساحة المصححة :

$$200 \text{ م}^2 + (0.30 \times 50) + (0.5 \times 20) = 225 \text{ م}^2.$$

ت. قيمة البناء الخام :

$$225 \text{ م}^2 \times 13.200 \text{ دج} = 2.970.000 \text{ دج}.$$

قيمة البناء الصافية :

$$\checkmark \text{ تخفيض الأقدمية} = (15 - 5) \times 20\% = 20\%.$$

$$\text{أي : } 2.970.000 \times 80\% = 2.376.000 \text{ دج}.$$

$$\checkmark \text{ تخفيض للإرتفاق : } 30\% \text{ أي}$$

$$2.376.000 \times 70\% = 1.663.200 \text{ دج}.$$

$$\text{و عليه فان القيمة الصافية} = 1.663.200 \text{ دج}.$$

3. حساب قيمة التوابع الغير المبنية :

$$\checkmark \text{ القيمة الخام : } 100 \text{ م}^2 \times 2000 \text{ دج} = 200.000 \text{ دج}.$$

$$\checkmark \text{ القيمة الصافية : تخفيض } 40\% \text{ مساحة لا تتجاوز } 500 \text{ م}^2 \text{ أي}$$

$$200.000 \times 0.6 = 120.000 \text{ دج}.$$

القيمة الإجمالية للعقار :

$$1.663.200 \text{ دج} + 1.200.000 \text{ دج} = 1.783.200 \text{ دج}.$$

المطلب الثاني : النتائج المترتبة عن تطبيق الثمن العادي .

ان المرسوم التنفيذي المعمول به سابقا (أي قبل سنة 2000) بوضعه للمعايير التي يمكن من خلالها تقييم العقارات المبنية و غير المبنية و كذا الحقوق

العقارية المرتبطة به كان يرمي الى تسهيل عملية التقويم و هذا بوضع ثمن معياري على أساسه تسهل عملية التقويم لا سيما بالنسبة للضريبة على الثروة ، الضريبة على الدخل الإجمالي وكذا المداخل العقارية و حقوق التسجيل. و عليه فالنتائج لها أهمية بالغة لأنها حسب المرسوم تؤدي و لو بصفة مؤقتة الى تحديد الثمن المعياري الذي يسمح بتسوية المشاكل المرتبطة بتحديد الوعاء الضريبي الخاضع.

فبالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي (IRG) فان تحديد الثمن المعياري *le prix normatif* يسمح باعطاء صورة تقريبية للإدارة على الدخل الناتج عن كل عملية بيع أو تأجير لعقار ما. حيث أن وجود قاعدة خاضعة للضريبة محددة بدقة يسمح للإدارة بتطبيق المعدل الواجب العمل به في مادة الدخل الإجمالي . بالنسبة للضريبة على الثروة : فتطبيق الطريقة الإدارية لتحديد القيم المرتبطة بالأموال العقارية و التي تشكل جزء من ثروة شخص ما لا يصعب تطبيقها. بالنسبة للتسجيل فان تحديد الثمن المعياري يسمح كذلك للإدارة بالحصول على تقويم حسابي للأموال الناقلة بعوض أو مجاناً.

الفرع الأول : الغاء المرسوم التنفيذي.

بدراسة تحليلية للمرسوم نلاحظ أن الأحكام التنظيمية التي أتى بها تحمل في طياتها اما ثغرات أو فراغ و نقصان أدى الى فقدان مصادر جبائية جد هامة و اما الى مبالغت فيها(1).

حيث سبقت الإشارة إليه أعلاه الى أن نصوص وأحكام هذا المرسوم تم بالطريقة الإدارية الإنفرادية دون النظر و الأخذ في الحسبان بالتطورات التي شهدتها السوق العقاري المحلي و الذي عرف بالمقابل تطورات جد هامة لم يمكن حصرها بصفة موضوعية بسبب غياب تدابير المطابقة و الملائمة وفق الظروف الحالية مما أدى الى اتساع الفرق بين الأثمان المحددة اداريا طبقا للمرسوم التنفيذي مقارنة بتلك المعمول بها في السوق العقاري. (2)

حيث أن نصوص المرسوم نتج عنها تفاوتات و التواءات و صعوبات لا سيما بسبب :

1. غياب الميكانيزمات و التي على ضوءها تحدد الأثمان حسب التطورات التي عرفها السوق العقاري المحلي.
 2. صرامة المقاييس المعتمدة في المرسوم التنفيذي المعمول به سابقا.
 3. تعددية المعايير و الترتيبات المستعملة من أجل تحديد القاعدة الخاضعة.
- و من أجل تدارك النقص المشار اليه أعلاه عمد قانون المالية لسنة 2000 الى الغاء العمل بنصوص المرسوم السابق مسخرا بذلك القيمة التجارية الحقيقية كمقياس و معيار وحيد واجب اتخاذه و اعتماده لمراقبة و تقييم الأموال المصرح بها بمناسبة التنقلات العقارية و كذا التصريحات الخاصة بالمداخيل العقارية.

- (1) المنشورة الوزارية رقم 812 المؤرخة في 2000.12.09 الخاصة بمراقبة أثمان التنقلات العقارية.
- (2) المنشورة الوزارية رقم 2000/812 ، مرجع سابق.

الفرع الثاني : اعتماد القيمة التجارية الحقيقية بموجب المنشورة الوزارية

رقم 2000/812.

وكما سبق و ان أشرنا اليه أعلاه ، أنه الى غاية 1999.12.31 فان نصوص قانون الضرائب المباشرة و لا سيما مواده 78 و 281 مكرر ، كانت تعتمد أثناء الرقابة الإدارية اللاحقة للتصريحات على نصوص المرسوم التنفيذي و هذا بتطبيقها للثمن المعياري.

غير ان هذه النصوص التنظيمية و كما أشرنا اليه أعلاه نتج عنه ثغرات و فراغات أدت الى خسائر جبائية معتبرة.

و من أجل معالجة ذلك لجأ المشرع الى الغاء نصوص المرسوم السابق و ذلك بادخال تعديلات على نصوص المواد 78 و 281 مكرر قانون الضرائب المباشرة ، و هذا كما يلي :

حيث تنص المادة 78 : " و يمكن للإدارة زيادة عن ذلك أن تعيد تقويم العقارات أو أجزاء العقارات المبنية و العقارات غير المبنية و الحقوق العينية العقارية طبقا لقيمتها التجارية الحقيقية ". و المعدلة بموجب المادة 02 قانون المالية لسنة 2000 .

أما المادة 281 مكرر 1 و المعدلة بموجب المادة 03 قانون المالية لسنة 2000 تنص : " تقدر العقارات مهما كانت طبيعتها حسب قيمتها التجارية الحقيقية . " و عليه فان مفهوم القيمة التجارية تقوم أساسا على الدراسة و التحليل للسوق العقاري و الذي يعتبر المصدر الرئيسي لجمع المعلومات و المعطيات المرتبطة بالأموال العقارية و عليه يمكن اعطاء تعريف للسوق العقاري بأنه ذلك المكان الذي يقوم فيه التفاوض على مختلف التنقلات العقارية حسب ميكانيزمات العرض و الطلب و الثمن الناتج عن ذلك يكون قاعدة لتحديد مختلف طرق التقويم للقيمة التجارية الحقيقية للعقارات . "

تعريف القيمة التجارية الحقيقية : هو ذلك الثمن العادي و الذي يمكن أن يتحصل عليه المالك عن عقاره في حالة التنازل عنه في ظروف عادية ، و بغض النظر عن كل قيمة مطابقة للمشتري. "

La valeur vénale est le prix normal que le propriétaire aurait pu obtenir de son bien en cas de cession intervenant dans les conditions normales et abstraction faite de toute valeur de convenance pour l'acheteur " (1).

و عليه فان تقدير القيمة التجارية الحقيقية للعقار ، تقوم على عنصرين أساسيين :

- دراسة و تحليل معطيات السوق العقاري من جهة ،

- الخصائص المادية و القانونية و الإقتصادية للعقار من جهة ثانية.
و عليه فان تحديد القيمة التجارية الحقيقية للعقار لا تقوم بطريقة نظرية و لكن على أساس المقارنة و التي تهدف عقارات مشابهة من حيث المساحة ، الموقع الخ...
وان هذه الطريقة تقتضي معرفة معمقة للسوق العقاري و كذا عملية الإحصاء و المتابعة المستمرة لكل العمليات المحققة فيه و المرفقة بتحليل علمي للمعطيات الناتجة.
و معرفة تطورات السوق المحلي من حيث الزمان و المكان ، لتسجيل كل التنقلات العقارية المحققة.
وبالرجوع الى المنشورة رقم 812/ وزارة المالية لسنة 2000 و التي اعتبرت أن القيمة التجارية الحقيقية المقياس الوحيد المعترف به لتقويم العقارات.
و عليه فان هذه الأخيرة تؤسس قاعدة الخضوع بالنسبة للحقوق المفروضة في مادة التسجيل ، الضريبة على الدخل الإجمالي و كذا الضريبة على الثروة.

(1)JACQUE FERBOS ET ANTOINE BERNARD , OP.Cit PAGE 309

و عليه فان المنشورة الوزارية تعرف القيمة التجارية على غرار التشريعات العالمية بأنها : " الثمن الذي يمكن أن يتداول عليه العقار اذا ما تم وضعه في السوق العقاري المحلي ".

ومن هنا فان هذا المفهوم يتناسب مع قاعدة العرض و الطلب و التي تسمح للمالك (البائع) بالحصول من الشيء المبيع المحدد في وقت ما ، أخذا بالحسبان بمعطيات السوق العقاري و كذا العناصر المادية ، القانونية و الإقتصادية لهذا المبيع و أما القيم الملائمة فيجب استعادها.

و نستنتج مما سبق أن المشرع الجزائري ساير التقنيات المعمول بها عالميا و هي مدى أهمية القيمة التجارية الحقيقية و التي تعكس الأثمان المعمول بها فعلا

في السوق و هذا من أجل محاربة الغش و التهرب الضريبيين و كذا اعتبارها وسيلة ردعية للأطراف المتعاقدة في تصريحاتهم المستقبلية .

و بالرجوع الى المنشورة الوزارية المذكورة أعلاه و التي وضعت اطارا مرجعيا يعتمد عليه في تقدير القيم المصرح بها و هذا تماشيا مع تطورات السوق العقاري المحلي و التي يمكن استخراجها عن طريق المعلومات و المعطيات الحديثة الم جمعة لدى الوكالات و المؤسسات النشطة في الميدان العقاري (البناء ، بيع العقارات ، السكنات و كذا المحلات التجارية) .

ويتعلق الأمر على سبيل المثال ب :

- ❖ البيوع المحققة من طرف الأجهزة و المؤسسات العامة و الخاصة و التي تنشط في الميدان العقاري : كالمؤسسات المطورة للسكن العائلي (EPLF) و الصندوق الوطني للتوفير و الإحتياط (CNEP) و الديوان الوطني للتسيير

العقاري (OPGI) كذلك البيوع بالمزاد العلني المحققة لا سيما من طرف ادارة الأملاك العامة.

- ❖ القيم و الأثمان المستعملة من طرف الإدارات المكلفة بالتهيئة العمرانية ، البناء و السكن على المستوى المحلي ، مشاريع البناء العقاري ، قيمة المتر المربع المبني (فردي و جماعي) و كذلك معامل التقويم الحالي للسوق.
- ❖ الأثمان المطبقة من طرف الوكالات العقارية .

و ان تجميع هذه المعطيات يسمح بتأسيس قاعدة مرجعية تساعد على تقدير القيم المصرح بها.

الخطاتمة

الخاتمة

بعد ما تطرقنا الى مختلف الرسوم و الضرائب المطبقة على العقار في حالة استقراره عند مموليه و كذا في حالة حركته و كذا المشاكل المترتبة عن تحديد القيمة التجارية الحقيقية . نختتم بحثنا هذا بمدى مساهمة الجباية العقارية في تمويل الخزينة العامة و كذا مدى مردوديتها اقتصاديا و اجتماعيا .

حيث أن أي نظام جبائي يتأثر ايجابا و سلبا بالظروف المحيطة به و من ثمة الآثار المترتبة عنه من حيث مردوديته، خاصة و أن الأهمية القصوى للضريبة بصفة عامة و في كل بلدان العالم هي تأمين تغطية الأعباء العمومية و التي هي في تزايد مستمر.

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

بالنسبة للرسم العقاري : فهو يمكن أن يشكل مصدرا هاما لميزانية البلديات باعتباره ضريبة عينية يسهل احتواءها و حصرها ، كما أنه يشمل كل العقارات مبنية كانت أو غير مبنية و من ثمة تصبح أكثر انتاجا و عليه يعتبر الرسم العقاري أكثر مردودية من الضرائب الأخرى بسبب تطبيقه في مجالات واسعة .

بالنسبة للضريبة على الثروة : يمكن ملاحظة أن هذا النوع من الضريبة لا يحقق مداخل بسبب الحد الأقصى المحدد من الإعفاءات و كذا لقلّة عدد

المكلفين بها مقارنة مع الرسم العقاري و كذا ارتفاع الحد الأدنى للقيمة الإجمالية الصافية الخاضعة وهي 8.000.000.00 دج حيث أنه كلما كانت القيمة عالية و مرتفعة كلما كان المعدل أقل .

و عليه يمكن الإعتراف الى هذا النوع من الضريبة بعدم انتاجيته لأن المكلفين به غالبا ما يلجأون الى مختلف الوسائل للتهرب عن طريق تقسيم ثروتهم بين الأقارب بالهبات أو البيع أو التنازلات أي القيام بعملية تجزئة ثروتهم بين مختلف أعضاء الأسرة حتى لا يصل الى الحد المحدد قانونا و من ثمة الحصول على معدل أقل من ذلك الخاضع للضريبة .

بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي : فنلاحظ أن المكلفين بالضريبة كثيرا

ما يلجأون الى الإجراءات دون تحرير عقودهم و هذا من أجل التهرب من دفع حقوق التسجيل و كذا الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG) . كما أن التصريحات المقدمة الى ادارة الضرائب غالبا ما تكون مغايرة تماما لتلك المعمول بها في السوق خاصة أن الإدارة لها حق ممارسة الرقابة اللاحقة عن طريق عملية اعادة التقويم على أساس القيمة التجارية الحقيقية و الذي غالبا ما يكون أقل من الثمن الحقيقي خاصة في المناطق الحضرية أين يصل الإيجار الى 20.000 دج للشهر في حين أن الثمن المصرح به يكون ب 5.000 دج للشهر .

بالنسبة للضريبة على فائض القيمة : ان هذه الضريبة تحصل لحساب ميزانية

الدولة ، و كانت قبل سنة 1994 تحسب وفقا للجدول الخاص بالضريبة على الدخل الإجمالي أي أنها ضريبة تصاعدية ، أما في الوقت الحالي فتحسب بتطبيق نسبة ثابتة تقدر ب 15 % أي ضريبة نسبية و هذا الإجراء جعلها أكثر فعالية . أما

بالنسبة لمردودية هذه الضريبة مقابل الضرائب المباشرة تبقى ضعيفة و هذا راجع لإرتفاع معدل الإعفاء و الذي يصل الى 100 % اذا ما احتفظ المالك بال عقار أكثر من 15 سنة .

بالإضافة الى صعوبة اعادة تقييم العقارات و تحديد قيمتها الحقيقية نظرا لغياب عملية مسح الأراضي التي تساعد في تقييم صحيح لوعاء هذه الضريبة . اضافة الى الغش الضريبي .

بالنسبة لحقوق التسجيل : كذلك ايرادات هذه الجباية تذهب لتمويل خزينة الدولة . و التي تدفع المكلفين الى اللجوء الى التهرب الضريبي نتيجة ارتفاع معدلاتها .

أما دور الجباية العقارية الإقتصادي : تعتبر كمورد تسعى لتغطية جزء من النفقات العامة و كذا تحقيق التوازن و الإستقرار الإقتصاديين . كما أنها تستعمل كأداة لتشجيع الإدخار و تحفيز الإستثمار المنتج على اكتناز الأموال و الإستهلاك .

لهذا استوجب في تقديرها و ضبطها مراعاة البنية الإقتصادية للبلاد . و الجباية العقارية نتكيف مع هذا الدور المشجع للإستثمار و الإنتاج و يظهر هذا في :

-
- اعفاء المناطق الواجب ترقيتها من الرسوم العقارية في مجال بناء المساكن و الإستثمار الفلاحي و ذلك بغية القضاء على أزمة السكن و جذب السكان الى المناطق النائية للإستثمار فيها .

- التخفيضات المرتفعة و المطبقة على فوائض القيمة الناتجة عن التنازل بمقابل عن العقارات من أجل محاربة تكديس و اكتناز الثروة و العمل على تشجيع نقل الملكية للمستثمرين .
- الإعفاءات المنصوص عليها قبل سنة 1997 الخاصة بالنشاطات التي يقوم بها الشباب من أجل ترقية المناطق المعزولة ، هذه الإعفاءات التي تفوق 03 سنوات و هي تعتبر محفزا للقيام بالنشاطات الإستثمارية.
- اخضاع الأراضي الفلاحية للرسم العقاري بعدما كانت معفية و هذا لتشجيع المنتوجات الفلاحية الذي ينتج عنه تحقيق الربح مغطيا العبء الضريبي في الوقت نفسه .

الدور الإجتماعي :

ان النظام الجبائي جزء من السياسة العامة للدولة ، فهو يرتكز على مبدأ العدالة و يسعى الى تحقيقها من خلال تنوع المعاملة الضريبية للمكلفين حسب تنوع دخولهم و طبيعة استهلاكهم .

و العدالة كهدف من أهداف الضريبة تعني التحدث عن وظيفة الضريبة في الميدان الإجتماعي كوسيلة لأحداث تعديل في توزيع الدخل و الثروات بين أفراد المجتمع .

و نرى أن الضريبة على العقارات في الجزائر لم تؤد دورها كاملة كأداة في إعادة توزيع المداخل و عجز النظام المطبق عن تخفيف الفوارق الطبيعية و يظهر هذا في ثبات نسبة الضريبة على فوائض القيمة الناتجة عن تنازل العقارات المحددة ب 15 % .

و بالتالي يكون العبء الضريبي ثقيلًا على ذوي الدخل الضعيف . بالإضافة الى الرسم العقاري الذي يعتبر رسماً فعلياً أي بأخذ بعين الإعتبار موقع العقار دون مراعاة وضعية المكلف بالضريبة.

و ستوضح في الجدول التالي كيفية حساب العبئ الضريبي انطلاقا من القيمة الخاضعة للضريبة.

القيمة الخاضعة للضريبة (دج)	معدل الرسم العقاري % 5 (دج)	الدخل السنوي (دج)	العبئ الضريبي (دج)
100.000 دج	5.000 دج	20.000 دج	25.000 دج
100.000 دج	5.000 دج	60.000 دج	8.300 دج
100.000 دج	5.000 دج	100.000 دج	5.000 دج

من خلال هذا الجدول يظهر أن العبئ الضريبي يتناسب عكسا مع الدخل السنوي أي كلما كان الدخل مرتفعا انخفض العبئ الضريبي و العكس صحيح و منه فالعبئ الضريبي يمس أكثر الفئات ذات الدخل الضعيف.

ختاما رغم المكانة التي تحتلها الجباية العقارية فانها لم تؤد الأدوار الموكلة لها كاملة كونها تواجه صعوبات ادارية و فنية تعيق تطبيقها فضلا عن ضالة حصيلتها مقارنة بالجبايات الأخرى كالجباية البترولية.

و أغلب هذه العوائق مشكل التنظيم الفني للمادة الخاضعة للضريبة و المتمثل في صعوبة تحديد موقع العقار ضمن التوزيع الإقليمي و الجبائي و احصاء الأشخاص الخاضعين للضريبة و يرجع هذا لغياب عملية مسح الأراضي التي تعتبر العملية الوحيدة التي تسمح بتحصيل أقرب صحة و دلالة لوعاء هذه الضريبة.

كما أن دور الضرائب المفروضة على العقارات ما زال ضعيفا نظرا للإعفاءات و التلاعب بالمعدلات الضريبية بين تشديدها و تخفيفها .

و رغم احداث طرق تشريعية لتقويم العقارات المبنية و غير المبنية الا أن الضريبة على فوائض القيمة لا تزال تعاني من ظاهرة الغش الضريبي .
و من أجل تمكين الجباية العقارية من بلوغ أهدافها المتمثلة في ايجاد حلول تقلص من العجز العام و تحسين معدلات النمو :

- يجب السعي على التغلب على الصعوبات المذكورة أنفا .
- القيام بحملات التوعية و نشر دليل المكلف بهدف شرح أهداف السياسة الجبائية و رغبة الحكومة في النهوض بالإقتصاد الوطني من خلال الإمكانيات الذاتية للبلاد و المتمثلة في المصادر الضريبية مع ضرورة احترام الحد الأعلى للضغط الضريبي .
- و اتخاذ تدابير صارمة ذات صبغة سياسية و بتكليف قانوني لمجابهة التهرب الضريبي.

- يجب أن تراعى الإصلاحات الظروف الإجتماعية ، السياسية التي تميز المجتمع الجزائري.

- وضع مقاييس و توحيد المعدلات لرقابة التصريحات الجبائية .
 - تأسيس قيمة تجارية موحدة و مضبوطة في مجال العقارات .
 - الإحصاء الجبائي و البحث عن المادة الخاضعة للضريبة .
 - تكثيف الرقابة بعين المكان.
- و في الأخير نشير الى أن الجباية العقارية ليس لها نظام قانوني مستقل الا أنها تحوز على موقع هام ضمن النظام الجبائي .

تم بعون الله



المراجع

الكتب بالعربية :

1. عبد المنعم فوزي ، النظم الضريبية، دار النهضة العربية سنة 1973 .
2. عبد الكريم صادق بركات ، يونس أحمد البطريق ، حامد عبد المجيد دراز ، النظم الضريبية ، الدار الجامعية سنة 1986.
3. علي عباس عياد ، النظم الضريبية المقارنة ، الجزء الثاني ، الناشر ، مؤسسة شباب الجامعة ، سنة 1972.
4. عبد المنعم فوزي ، يونس أحمد البطريق ، النظم الضريبية ، الدار المصرية للطباعة و النشر سنة 1971.
5. محمد حسنين ،الوجيز في نظرية الحق بوجه عام (الأشخاص و الأموال و الإثبات في القانون المدني الجزائري)، المؤسسة الوطنية للكتاب سنة 1985.
6. خليل أحمد حسن قدارة ، الوجيز في شرح القانون المدني الجزائري ، الجزء الرابع (عقد البيع)،ديوان المطبوعات الجامعية ، طبعة 2000.
7. بلحاج العربي ، الوجيز في شرح قانون الأسرة الجزائري الجزء الثاني (الميراث و الوصية) ديوان المطبوعات الجامعية طبعة 1999.
8. أبو اليزيد المتيت ، ضريبة التركات طبعة 1987.

9. عبد المنعم فوزي المالية العامة و السياسة المالية، دار النهضة العربية للطباعة و النشر ، سنة 1972 .

10. حمدي باشا عمر ، نقل الملكية العقارية ، دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع طبعة ثانية،2000.

11. أحمد محرز ، القانون التجاري الجزائري.

12. نادية فوضيل ، القانون التجاري الجزائري (الأعمال التجارية ، التاجر ، المحل التجاري) ديوان المطبوعات الجامعية ، طبعة 2001.

LES OUVRAGES EN FRANCAIS

- 1/ AMAR GUELIMI ,fiscalité de l'enregistrement aspect juridique et économique
OPU 1992
 - 2/ AMAR GUELIMI, guide pratique de l'enregistrement et du timbre edition 2000
 - 3/ GILBERT TIXIER , Daniel LALANNE BERDOUSICQ,l'impôt sur les grandes fortunes , première partie , imprimerie BOSC FRENES LYON MARS 1992
 - 4/ GILBERT TIXIER , Daniel LALANNE BERDOUSICQ,l'impôt sur les grandes fortunes , deuxième partie , TOME II LGDJ 1982.
 - 5/MC AINOUCHE , l'essentiel de la fiscalité Algerienne HIWAR COM 1993 .
 - 6/GRABA HACHEMI, les ressources fiscales des collectivités locales , ENAG
EDITION 2000.
 - 7/ M.C AINOUCHE , les nouveaux impôts (taxe foncière , IBS, IRG) le guide du contribuable , edition HIWARD.COM 4EME trimestre 1992.
 - 8/BOUDERBALA ABDELKADER , la fiscalité à la portée de tous 2eme édition ,
la maison des livres 1984.
 - 9/ BENARD JADAUD , fiscalité immobilière , 2eme édition , MEMENTOS
DALLOZ 1978.
-

10/ JACQUE FERBOS ET ANTOINE BERNARD , evaluation des biens (terrains , immeubles batis et fonds de commerce) 9eme édition le moniteur , PARIS 1996 .

11/ PIERRE COURTOIS , l'impôt sur les grandes fortunes (personnes et biens imposables , regles d'evaluation des biens privés et professionnels , modalités d'application et de contrôle LITEC 1982.

12/ JEAN SCHMIDT , fiscalité immobilière , 2eme édition LITEC , imprimerie lussaud février 1982.

13/ JEAN LOUIS GUIDOU , JEAN MARC LEDRAND , fiscalité foncière edition ,économica 1983

14/ EMMANUEL DISLE , JACQUE SARAF , fiscalité appliquée TOME I 12eme EDITION 2000/2001 DUNOD.

15/ PHILIPPE BRUNEAU , THIERRY CHOUVELLON , ingénierie fiscale du patrimoine (guide d'optimisation fiscale) édition EFE 2000.

16/ JEAN SHMIDT , fiscalité immobilière ,6eme LITEC 1998.

17/ Guide pratique du contribuable; Direction Générale des impôts ,edition du sahel 1999.

1/ قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة طبعة 1996.

2/ قانون التسجيل ، طبعة 1996.

3/ قوانين المالية للسنوات 1967،
1997،1994،1993،1992،1989،1987،1986،1982،1981،
1998،1999،2000.

4/ القانون المدني طبعة 1999.

5/ القانون التجاري طبعة 1999.

6/ قانون الأسرة الجزائري.

7/ الدستور طبعة 1996.

8/ قانون رقم 25/90 المؤرخ في 25 نوفمبر 1990 يتضمن التوجيه العقاري.

9/ Decret exécutif N° 92/377 du 13.10.1992 , relatif à l'évaluation des biens entrant dans l'assiette de l'impôt de solidarité sur le patrimoine immobilier en cas d'insuffisance de déclaration.

10/Decret executif N°93/271 du 10.11.1993 portant les modalités d'évaluation des biens immeubles bâtis et non bâtis ainsi que les revenus fonciers pour l'établissement de l'assiette fiscale en cas d'insuffisance de déclaration.

11/ L'arrêté interministeriel du 24 Mai 1994 qui fixe le classement des communes en zones et sous zones servant à la détermination de la valeur locative fiscale de la taxe foncière.

12/ La circulaire N°140/MF / Direction générale des impôts de 1994 , portant modalités d'évaluation des biens immobiliers bâtis et non bâtis et des revenus fonciers , exercice du droit de préemption reconnu à l'administration fiscale.

13/ Instruction technique relative à l'étude et l'analyse du marché immobilier du 05.11.1994 (Direction générale du domaine Nationale).

14/ La circulaire N° 812/2000 du 09.12.2000 portant le contrôle des prix des transactions immobilières.

15/ Recueil des circulaires fiscales de l'année 2000 Ministère des finances , direction générale des impôts , Direction de la législation fiscale.

MEMOIRES :

1/ MUSTAPHA TIAR , fiscalité immobilière , mémoire de fin d'étude (I.E.D.F)
12 eme promotion 1995 Kolea.

2/ دقيق آمال ، الجزائر نحو ضريبة على الثروة ، الدفعة العاشرة 1989 / 1993
مذكرة نهاية الدراسة ، المعهد الوطني للضرائب ، القليعة.
