أهمّ خصوصيات الضريبة على الأملاك العقارية

من إعداد

الدكتورة صبايحي ربيعة

أستاذة محاضرة قسم (أ)

كلية الحقوق والعلوم السياسية

جامعة مولود معمري بتيزي وزو

أهم خصوصيات الضريبة على الأملاك العقارية

من إعداد الدكتورة صبايحي ربيعة
أستاذة محاضرة قسم (أ)
كلية الحقوق والعلوم السياسية
جامعة مولود معمري بتيزي وزو

ملخص :

تشكل الضريبة العقارية محور اهتمامات الدولة الجزائرية في ظل الاقتصاد التنافسي الذي اتسعت في نطاقه المعاملات التجارية والمالية وعلى وجه الخصوص تلك الجارية على العقارات، ودعما لهذا الاهتمام اتجهت الدولة نحو تثمين وتفعيل عمليات التحصيل الضريبي على العقارات المبنية وغير المبنية لتعدد أصناف العقارات التي تميز المنظومة العقارية في الجزائر، وفي إطار هذا التوجه الجديد تتحول الضريبة العقارية تدريجيا إلى آلية تمويل النفقات العامة والمشاريع الاقتصادية المختلفة خاصة أمام تراجع عائدات الربيع النفطي حاليا.

تتفرد الضريبة العقارية عمليا وقانونيا - على خلاف الضريبة العادية أو الإدارية - بجملة من الخصائص هي بمثابة مؤشر للفرقة بين هذه الضريبة وما يقترب منها عن باقي أنواع الضرائب، وهذا فضلا عن دورها في إضفاء الذاتية والاستقلالية عليها وهو ما ينعكس بشكل ملحوظ على طبيعتها، موضوعها وزمن تحصيلها، وسوف يشكل مجموع هذه الخصائص موضوع هذا البحث.

Résumé :

L'impôt foncier est au centre des préoccupations de l'Etat Algérien dans une économie concurrentielle, qui a pris de l'ampleur dans le cadre des opérations commerciales, financières et immobilières en particulier.

Face à la baisse des recettes des hydrocarbures, la solution de valorisation des opérations de collecte de l'impôt sur les propriétés bâties et non bâties a été mise en œuvre. En vertu de cette nouvelle

tendance, l'impôt foncier est considéré comme mécanisme de financement des projets économiques et dépenses publiques.

Contrairement à l'impôt normatif, la taxe foncière a en effet plusieurs caractéristiques qui représentent d'une part un indice pour différencier entre cet impôt et d'autres genres d'impôts, et d'autre part ces caractéristiques consistent à donner une spécificité afin de la distinguer par sa nature juridique et son mode de paiement, l'ensemble de ces caractéristiques font l'objet de cette étude.

مقدمة :

تفرض مبادئ وأسس الاقتصاد التنافسي خضوع الأملاك العقارية مثلها مثل الأموال المنقولة ذات القيمة العالية (كالسفن، السيارات، الطائرة السياحية، خيول السباق واللوحات الفنية) للضريبة التي لا تفرض على العقار في حد ذاته بل على أساس الدخل السنوي له، سواء كان هذا الأخير عبارة عن مساكن أو فيلات أو مصانع أو مباني مخصصة للإيجار أو عقارات غير مبنية كالأراضي مهما كانت طبيعتها، إلى جانب الحقوق العينية العقارية كما ورد تصنيفها في القواعد العامة.

استحدث المشرع الجزائري الضريبة على الأملاك لأول مرة بموجب قانون المالية لسنة 1993 الذي أدخل تعديلات على المواد من 274 وما يليها من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وهي تفرض على الأملاك العقارية المبنية وغير المبنية، إلا أن المشرع الجزائري لم ينظم الضريبة العقارية بموجب تشريع خاص يسهل الإلمام بأحكامها، مما يحتم الرجوع إلى مصادر متنوعة متعددة مبعثرة في نصوص متفرقة أهمها قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة الذي تبني المفهوم الضيق للضريبة العقارية والتي وردت أحكامها في الباب الخامس، المواد من 248 وما يليها تحت عنوان الرسوم العقارية التي تحصل لفائدة الجماعات المحلية ممثلة في البلدية على وجه الخصوص، (تنص المادة 248 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على: " يؤسس رسم عقاري سنوي على الملكيات المبنية الموجودة فوق التراب الوطني، باستثناء تلك المعفية من الضريبة صراحة"¹) دون باقي الهيئات العمومية الأخرى.

ورغم الفوارق العملية القائمة بين الضريبة والرسم فإنّ المشرع الجزائري مزج بينهما من خلال اعتبار الضريبة العقارية رسم سنوي يفرض على دخل الثروة العقارية بشكل مباشر، سواء المبنية وغير المبنية ويحصل لفائدة الجماعات المحلية، وباعتبار العقارات ثروة أو رأسمال ثابت، فإنّ مالكها يتحمل الضريبة سواء تحقق الدخل فعلا أو لم يتحقق اعتبارا من أنّ الدخل الناتج عن العقار يتميز بالاستقرار النسبي.

من خلال هذا البحث نتناول مجموع الخصائص التي تميز الضريبة العقارية في ثلاثة نقاط أساسية كما يلي :

النقطة الأولى : الضريبة العقارية مباشرة وعينية
 النقطة الثانية : الضريبة العقارية ضريبة على الدخل المقدر
 النقطة الثالثة : الضريبة العقارية ضريبة نوعية وسنوية

النقطة الأولى : الضريبة العقارية ضريبة مباشرة وعينية

أولاً. خاصية المباشرة في الضريبة العقارية تكليف بنص القانون : كيف فقهاء المالية العامة الضريبة العقارية علي أنها ضريبة مباشرة وذلك بالنظر إلى العلاقة المباشرة التي تربط المكلف بالضريبة مع إدارة الضرائب التي تدرج ضمن الجداول المعدّة لتحصيل الضرائب اسم المكلف القانوني والوعاء الذي تقتطع منه الضريبة ومقدارها ومكان دفعها، (محمد عباس محرز، الجباية والضرائب، دار هومة، الجزائر، 2004، ص.63)² ولا يمكن للمكلف القانوني نقل العبء الضريبي من كاهله إلى كاهل شخص آخر بحكم الانتفاع أو الاستغلال المقرر في حقه، فمثلاً يلتزم المؤجر بدفع الضرائب المتعلقة بالعقار محل الإيجار، ولا يمكنه تحميلها على المستأجر، (تنص المادة 4/479 من قانون رقم 07-05 مؤرخ في 13/07/2007 المعدل للقانون المدني على : " يتحمل المؤجر الرسوم والضرائب وغيرها من التكاليف المثقلة للعين المؤجرة"³) ومتى تمكّن المكلف القانوني من نقل هذا العبء على المكلف الاقتصادي (يختلف المكلف القانوني عن المكلف الاقتصادي من حيث أنّ الأول هو غالباً المالك للعقارات المبنية أو غير المبنية تثبت ملكيته بموجب الدقتر العقاري وتفرض عليه الضريبة على أساس ذلك، أمّا المكلف الاقتصادي فهو الشخص الذي يدفع فعلاً الضريبة بحكم استغلاله العقار موضوع الضريبة، ويقوم بعملية الدفع بوصفه مستغلاً أو منتفعاً وليس بوصفه نائباً عن المكلف القانوني)⁴ نكون بصدد ضريبة غير مباشرة تخرجنا من نطاق الضريبة العقارية المفروضة على الدخل الناتج عن العقار الذي يتميز بالثبات والاستقرار النسبي. (زين العابدين ناصر، مبادئ علم المالية العامة، مطبعة عين شمس القاهرة، 1989، ص.228)⁵

ثانياً. خاصية العينية في الضريبة العقارية بين الأصل و التقييد : تكيف الضريبة العقارية على أنها ضريبة عينية لأنّ تقديرها في الأصل مؤسس على معيار موضوعي أساسه الثروة العقارية وطبيعة العقار والمنفعة التي يدرّها، وعليه فإنّ مبدأ العينية يفرض في تقدير الضريبة على العقارات المبنية مثلاً

الاعتماد على أساس المتر المربع الإيجاري، (تنص المادة 254 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على : "ينتج أساس فرض الضريبة من ناتج القيمة الإيجارية الجبائية لكل متر مربع للملكية المبنية..."⁶ بغض النظر عن مالك العقار فيما إذا كان شخصا طبيعيا أو معنويا.

إلا أنّ صفة العينية التي تتميز بها الضريبة العقارية لا تطبق على إطلاقها، فهي تنقيد بمبدأ العدالة الضريبية. عرّف الفقه العدالة الضريبية بأنها عملية توزيع العبء الضريبي بين الأفراد وبالتساوي، أو هي عملية إعادة توزيع الثروات ويكون أساسها إمّا العدالة الأفقية والتي يتساوى فيها الأفراد أمام الضريبة حتى وإن اختلفت ظروفهم، والعدالة الرأسية التي تقوم على أساس التمييز في المعاملة الضريبية بين المكلفين حسب ظروفهم الشخصية. (أنظر : برحماني محفوظ، الضريبة العقارية في القانون الجزائري -دراسة مقارنة- دار الجامعة الجديدة، الأزارطة، 2009، ص.71 محمد سعيد فرهود، العدالة الضريبية اقتصاديا، مجلة الحقوق، العدد 4، السنة 25، جامعة الكويت، 2001، هامش ص.12)⁷ الذي يعتقد ببعض عناصر الشخصية في فرض الضريبة، وذلك للتخفيف من حدّة التأثيرات الجانبية التي يفرزها مبدأ العينية على المكلف بالضريبة، ممّا يحتم النظر إلى حالته، ظروفه الشخصية والاجتماعية وقدرته على الدفع.

وعلى أساس الاستثناء الوارد على مبدأ عينية الضريبة العقارية فإنّ التشريعات الضريبية -من بينها التشريع الجزائري- تركز إعفاءات ضريبية يبررها مبدأ شخصية الضريبة. تركز التشريعات إعفاءات حسب النظام الاقتصادي والاجتماعي، فالدول المتقدمة تتبنى سياسة الإعفاء الضريبي للمحافظة على التشغيل الكامل للجهاز الإنتاجي وضمان استقرار التوازن بين قطاعات الإنتاج مع المحافظة على معدلات النمو وتشجيع الفوائض المالية للاستثمار في الخارج، وفي الدول النامية برزت أهمية استخدام سياسة الإعفاءات الضريبية كأحد الأدوات المالية والاقتصادية لجذب الاستثمارات الأجنبية وتشجيع الاستثمار بكل أنواعه والحدّ من ظاهرة التهرب الضريبي. (أنظر : محمد علي السيد سرور، سياسة الإعفاءات في ضرائب الدخل في التشريع المصري -دراسة مقارنة- رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، القاهرة، 1992، ص.54-67)⁸ نفرق في خصوصها بين حالات الإعفاء المؤقت والإعفاء الدائم كما يلي :

أ- تدرج ضمن حالات الإعفاء المؤقت الحالات التالية : إعفاء مالك المبنى الحديث العهد بالبناء من دفع الرسوم العقارية عن البناءات الجديدة إعفاء مؤقتا لمدة 7 سنوات، (المادة 252 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المعدلة بموجب قانون المالية لسنة 1997، بعدما كانت المدة مقدرة بعشرة سنوات (10) تحولت بعد التعديل إلى 7 سنوات)⁹ وهذا تقديرا لحالة المكلف المرهقة بسبب تكلفة أشغال البناء، ولهذا فإن 7 سنوات إعفاء هي بمثابة مهلة ميسرة يتسنى خلالها للمكلف بالضريبة من رفع معدل ذمته المالية ليلتزم بعدها بالدفع بما عليه لحساب الخزينة العمومية، كما يعفى السكن الاجتماعي التأجيري التابع للقطاع العمومي لمدة ثلاثة سنوات تقديرا للوضعية الاجتماعية للمستأجر. (أنظر المادة 5/250 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة)¹⁰

تعفى البناءات المستعملة في الأنشطة الممارسة من قبل الشباب المستثمر المستفيد من إعانة الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب لمدة ثلاثة (3) سنوات قابلة للتמיד إلى ستة (6) سنوات، إذا كانت هذه الأملاك متواجدة في مناطق يجب ترقيتها.

إعفاء إيرادات الأراضي والمساحات المزروعة في الأراضي الصحراوية لمدة تتحدد بموجب قرار يصدره وزير الفلاحة مسترشدا ببعض المعايير التي تعينه في تحديد التاريخ الذي تعتبر فيه الأرض منتجة.

ب- تدرج ضمن حالات الإعفاء الدائم الحالات التالية :

- تعفى من الرسم العقاري المفروض على الملكيات المبنية العقارات التابعة للدولة والولايات والبلديات وكذلك تلك التابعة للمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري التي تمارس نشاطا في ميدان التعليم والبحث العلمي والحماية الصحية والاجتماعية وفي ميدان الثقافة والرياضة ويسري الإعفاء تحت شرط تخصيص هذه العقارات لمرفق عام أو ذي منفعة عامة. (أنظر المادة 250 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة)¹¹

- كما تعفى من الرسم العقاري البناءات المخصصة للممارسة الشعائر الدينية والأملاك الوقفية وكذا المنشآت التابعة للمستثمرات الفلاحية (مثل الحظائر والمرابط والمطامر) والعقارات المملوكة من طرف دولة أجنبية والمخصصة للإقامة الرسمية لبعثاتهم الدبلوماسية والقنصلية المعتمدة لدى الحكومة الجزائرية. (أنظر المادة 251 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة)¹²

ومما لاشك فيه أنّ تحقيق تنمية شاملة يعتمد بدرجة أساسية على سياسة استثمارية ناجعة، وأنّ استخدام سياسة جبائية ناجعة تدفع بالمستثمر إلى توظيف أمواله دون تردد، فالسياسة الرشيدة هي التي تتجه إلى توظيف الاستثمار لخدمة الجباية التي يتوقف عليها تسيير واستمرارية المرافق العامة في إطار الاقتصاد التنافسي، ورغم حرص قانون المالية لسنة 2010 على تعزيز الاستثمارات الخاصة الوطنية والأجنبية وتكريس امتيازات في سبيل موافقتها الاستثمار في الجزائر، فإنّ مسألة عقلنة الإعفاءات الضريبية تضحى مسألة جوهرية وحساسة ينبغي الاهتمام لها لأنّ توسيع حجم الإعفاءات الضريبية يؤدي إلى التقليل من نطاق الوعاء الضريبي وكذا التناقص في إيرادات الخزينة العمومية المترتب عن السياسة الإعفاية، وتجد القطاعات غير المستفيدة من الإعفاءات نفسها أمام ارتفاع أسعار الضرائب بكيفية تؤدي أي ارتفاع الضغط الضريبي وهو ما ينعكس سلبا على حركية الإنتاج ويساهم في تنامي ظاهرة التهرب الضريبي. (عبد اللطيف بن أشنهو، مدخل للاقتصاد السياسي، الطبعة الثانية، ديوان النشر الجامعي، الجزائر، 1995، ص362)¹³

وهكذا لكي لا تتحول الإعفاءات إلى أداة لمحاباة قطاعات معينة، ولتجنب فساد المنظومة الجبائية فإن أداء هذه الإعفاءات للوظائف المتوخاة منها يتوقف على عقلنتها وربط منحها بمعايير موضوعية وتحديد مدتها في آجال معقولة، وإخضاع الاستفادة منها لمراقبة مستمرة عن طريق إلزام المستفيدين من الإعفاءات بالإدلاء بتصريحات حول أنشطتهم ومدخلهم بكيفية منتظمة، وتزداد عقلنة الإعفاءات إلحاحا أمام الانخفاض المتواصل للحصيلة الجمركية نتيجة لتفكيك هذه الرسوم.

النقطة الثانية : الضريبة العقارية ضريبة على الدخل الصافي والمقدر

أولا. تحديد موقف المشرع الجزائري من المسألة : تختلف التشريعات الضريبية في الأساس القانوني الذي تتبناه في تقدير الضريبة بين الأخذ بمعيار الدخل الصافي ومعيار الدخل الإجمالي، اعتمد المشرع الجزائري على - غرار التشريع الفرنسي والمصري (Introduction en droit) PATRICK Serlooten ; fiscal ; 2^{ème} Edition ; Dalloz , Paris, 2000, p.168

انظر: برحماني محفوظ، مرجع سابق، ص.72) ¹⁴ على معيار الدخل الصافي لحساب الضريبة على الدخل الإجمالي والدخل المقدر كأساس لحساب الرسوم العقارية.

الأصل أن تستوفي الضريبة على الدخل من الدخل الصافي (يعني الدخل الخالي من الشوائب أو هو الدخل الإجمالي بعد خصم جميع المبالغ التي أنفقت في سبيل الحصول عليه)، فإذا لم يتحقق الدخل الصافي لا يمكن تصور وجود ضريبة على الدخل لعدم وجود الدخل أصلاً لأنّ هذا الدخل يمثل اغتناء المكلف ويعبّر عن مقدّره التكليفية بما ينسجم مع مبدأ العدالة الضريبية، ولكن استثناء في المجال العقاري تستوفي الضريبة على الدخل من الدخل الإجمالي. الدخل الإجمالي يتضمن مجموع الإيرادات التي يحصل عليها المكلف خلال مدة معينة ولا تكون لها صفة الرأسمال أو هو جميع المبالغ التي أنفقت في سبيل الحصول على الدخل فضلاً عن الزيادة التي حصلت في ذمة المكلف من الإيرادات الصافية خلال سنة. (أحمد جامع، علم المالية العامة، الجزء الأول ط3 منقحة، دار النهضة العربية، القاهرة، 1975، ص.176. حمزة شهاب، "الدخل الاجمالي والدخل الصافي" مجلة المالية، العدد2، السنة2، بغداد، 1975، ص.55) ¹⁵ وفي حالات وجود خسائر فإنها تدور للسنوات التالية وهذا هو النهج الذي سارت عليه معظم التشريعات الضريبية. يجمع المشرع الجزائري بشأن الدخل الناتج عن العقارات بين الدخل الناتج عن الثروة (أي الدخل على الأعيان) والدخل النقدي الناتج عن العمل والاستغلال، وبذلك يتسع الدخل الناتج عن العقارات ليشمل حتى المنفعة التي يحققها العقار للمالك في حالات الانتفاع الشخصي من العقار بحيث أنّ استعمال المالك عقاره في السكنى يوفر له جزء من الدخل الذي كان سيدفعه لو قام باستئجار عقار ليسكنه، وعليه فإنّ نطاق الضريبة العقارية يستلهم الدخل الفعلي للعقار. "يصطاح على الدخل الفعلي بالدخل الحقيقي وهو ما يعود على المكلف فعلاً من استغلاله الأموال التي يملكها أو ما يعود عليه من مكاسب فعلية نتيجة لعمله وجهده ويشكل أسلوب الإقرار في تقدير الدخل هو الطريقة العادية والمألوفة للوصول إلى الدخل الحقيقي كأساس لتقدير وعاء الضريبة"، (انظر: عبد القادر حلمي، الضريبة العامة على الإيراد، دار النهضة العربية، القاهرة، 1959-1960، ص.205) ¹⁶ كحالة تأجيرها أو التنازل عنه والدخل الحكمي. يعتبر معيار التقدير الحكمي استثناء على قاعدة الدخل الحقيقي أساساً لوعاء

الضريبة واستقلال السنوات الضريبية بإيراداتها ومصروفاتها لأنّ وعاء ضريبة الدخل يتحدد من واقع الدخل الفعلي الذي يحققه المكلف خلال السنة التي يتم بشأنها الحساب، و مع ذلك قد يلجأ المشرع إلى الأخذ بتقدير السنة السابقة (التقدير الحكمي) استثناءً للاعتبارات مختلفة كصعوبة التقدير لقلة المعلومات أو تناقضها، تحقيق الاستقرار في العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية من خلال توفير مبدأ اليقين والتقليل من حالات الطعن في التقدير، وهذه هي المعطيات المؤدية إلى الاستقرار في حصيللة الضريبة وثباتها. (أنظر: عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، مرجع سابق، ص.101-102)¹⁷

ثانيا. ضبط الأساس القانوني للتحصيل الضريبي في المجال العقاري : يقدر الأساس الضريبي من حاصل القيمة الإيجارية الجبائية للممتلكات التي تحدد قيمتها ضمن قوانين المالية بناء على طبيعة العقار والمنطقة التي يتواجد فيها، وقد اصطلح المشرع الجزائري على هذه القيمة بمصطلح القيمة الإيجارية الجبائية، (أنظر المادة 261 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة المعدلة بموجب المادتان 9 و 10 من قانون المالية لسنة 2002)¹⁸ وحسابها يكون كما يلي :

في حساب الضريبة على العقارات المبنية يكون بإخضاع المساحة الخاضعة للضريبة لقيمة إيجارية جبائية محسوبة بالمتر المربع، وتحدد حسب المنطقة (la zone) والمنطقة الفرعية (la sous zone)، ويتعين هنا تطبيق الجداول المتعلقة بالرسم العقاري الموضوع على حسب طبيعة العقار (أنظر المواد من 257 إلى 259 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة)¹⁹ فيما إذا كان محلات مخصصة للاستعمال السكني أو محلات مهنية مخصصة للتجارة والصناعة، أو مخصصة لإيواء الأشخاص (الفنادق) أو تخزين المنتجات مثل المستودعات والورشات والمنشآت المتواجدة في محيط المطارات والموانئ ومحطات السكك الحديدية والمحطات البرية وملحقاتها.

أمّا تحصيل الضريبة على العقارات غير المبنية يكون من خلال تطبيق قيمة إيجارية جبائية محددة حسب المنطقة وطبيعة العقار مضروبة على مساحة الملكية الخاضعة للضريبة والتي تحسب على أساس الهكتار الواحد بالنسبة للأراضي الفلاحية. تفرض على الأراضي الفلاحية ضريبة جرافية على الدخل الإجمالي للغلة الفلاحية محسوبة على أساس الدخل الناتج خلال السنة المدنية التي سبقت سنة فرض الضريبة، (أنظر المادة 222 من قانون الضريبة المباشرة

والرسوم المماثلة الملغاة بموجب المادة 21 من قانون المالية (1996)²⁰ وبالمتر المربع للأراضي الأخرى. (يندرج ضمن هذه الطائفة الأراضي المتواجدة في المناطق العمرانية أو القابلة للتعمير وكذا المحاجر ومواقع استخراج الرمل والمناجم والملح والسبخات)²¹

النقطة الثالثة : الضريبة العقارية ضريبة نوعية سنوية

أولاً. الضريبة العقارية ضريبة نوعية : خلافا لنظام الضريبة الموحدة الذي يستلهم مجموع الدخل بأكمله، فإنّ الضريبة النوعية تعني تعدد الضرائب المفروضة وتنوعها بحسب تعدد الأوعية والإيرادات القابلة لفرض الضرائب عليها، (السيد عطية عبد الواحد، شرح أحكام قانون الضريبة الموحدة، ط1، دار النهضة العربية، القاهرة، ص16 و17. عبد المطلب عبد الحميد، اقتصاديات المالية العامة، الدار الجامعية، 2004-2005، ص258)²² وتجد الضريبة النوعية أساسها في اختلاف النظام القانوني الذي يسري على كل مصدر من مصادر الدخل. يقسم الدخل بحسب مصدره إلى الدخل الناتج عن العمل والدخل الناتج عن الرأسمال، وقد يكون الدخل ناتجا عن تفاعل العمل مع الرأسمال. (انظر: زكريا محمد بيومي، ضريبة الدخل في التشريع السوداني -دراسة تحليلية مقارنة- منشأة المعارف، الإسكندرية، 1974، ص7 و8)²³ ويحقق نظام الضرائب النوعية مزايا متعددة نذكر أهمّها :

- 1- تحقيق قاعدة الملائمة من حيث ملائمة الضريبة لطبيعة كل إيراد.
- 2- من الناحية الاقتصادية تؤدي الضريبة النوعية دور في تحفيز وتطوير أحد أوجه النشاط الاقتصادي وذلك بتخفيض العبء الضريبي عليه، وزيادته على إيرادات أخرى.
- 3- تأكيد مبدأ العدالة الضريبية بين أنواع الدخول ومصادرها، مما يمكن السلطة العامة من تشديدها على مصدر الرأسمال وتخفيفها على مصدر العمل.
- 4- الضريبة النوعية أخف تكليف على المكلف بها، لأنّ ما يدفعه هذا الأخير لا يلتزم به دفعة واحدة بل على فترات متفرقة.
- 5- حصيلة الدولة من الضريبة النوعية أوفر من الضريبة الموحدة، فميزة الأولى أنها تسلط على كل مصدر من مداخيل الأفراد وهو ما يرفع من مقدرتهم التكاليفية.

تبنى المشرع الجزائري في مجال الضريبة العقارية مبدأ تنوع الضريبة، ويكشف على هذا الموقف من خلال تنظيم الضريبة على أساس الدخل الإجمالي الصافي للأشخاص، وهذه الضريبة هي ضريبة مركبة من مجموعة من الضرائب على الدخل، بمعنى أنه لكل صنف من الدخل إيراداته التي تميزه عن غيره وعلى أساس ذلك فإن فرض الضريبة يكون على حسب نوع الدخل، وعليه فإن الضريبة على الدخل الإجمالي تشمل بعض المداخل العقارية، وتشمل الرسم العقاري على الدخل الإيجاري المقدر الذي قد يكون دخل عقار مبني أو غير مبني.

وعليه فإنه طبقا للتشريع الجبائي فإن المداخل التي تفرض عليها الضريبة العقارية هي :

المداخل الناتجة عن إيجار الملكية المبنية وغير المبنية كالضريبة التي يخضع لها مقابل إيجار الأراضي الزراعية، أما الأرباح التي يجنيها الشخص عند استغلاله أرضه بنفسه ولمصلحته فلا تخضع لضريبة الدخل. (مدحت عباس أمين، الضريبة على الدخل الزراعي، مجلة الاقتصادي، العدد 3-4 السنة 25، كانون الأول 1984، العراق، ص 77 و84)²⁴

الضريبة على فائض القيمة الناتج عن التنازلات العقارية الناقلة للملكية، وتتحدد الضريبة بناء على ثمن التنازل يطرح منه ثمن الاكتساب، وهذا يعني أنّ المشرع قد أخذ بالمفهوم الواسع للدخل أي بنظرية الإثراء، ولم يتقيد بوسيلة دون سواها من وسائل نقل الملكية (بيع، مقايضة، هبة، تنازل، إزالة الشبوع... الخ) وعليه يلتزم المتصرف بالتصريح لدى إدارة الضرائب في مفتشية الضرائب تحت طائلة الغرامة أو الحجز على الثمن المودع الخمس منه لدى حساب الموثق للزبائن بالخزينة العمومية.

وفي القانون المصري تستثنى من التصرفات الخاضعة للضريبة على التصرف في العقارات المبنية تصرفات الوارث في العقارات التي آلت إليه من مورثه بحالتها عند الميراث، وكذلك تقديم العقار كحصة عينية في رأس مال شركات المساهمة بشرط عدم التصرف في الأسهم المقابلة لها لمدة خمس سنوات، وعلى مكاتب الشهر العقاري إخطار المصلحة بشهر التصرفات التي تستحق عليها الضريبة طبقاً لأحكام هذا القانون وذلك خلال ثلاثين يوماً من تاريخ الشهر. (محيى محمد مسعد، الإصلاح الضريبي بين الواقع والمأمول -دراسة

تحليلية للقانون رقم 19 لسنة 2005 ولائحته التنفيذية الطبعة الأولى، مؤسسة رؤية، المعمورة، 2008، ص121)²⁵

وفي تطبيق الحكم المتقدم يعتبر تصرفا خاضعا للضريبة التصرف بالهبة لغير الأصول أو الأزواج أو الفروع أو تقرير حق انتفاع على العقار أو تأجيله لمدة تزيد عن خمسين سنة، ولا يعتبر تصرفا خاضعا للضريبة البيوع الجبرية إدارية كانت أو قضائية وكذلك نزع الملكية أو الاستيلاء للمنفعة العامة أو للتحسين، كما لا يعتبر تصرفا خاضعا للضريبة التصرف بالتبرع أو بالهبة للحكومة أو وحدات الإدارة المحلية أو الأشخاص الاعتبارية العامة أو المشروعات ذات النفع العام. (المرجع نفسه)²⁶

مما تقدم نصل للتأكيد أنّ الضريبة على التصرف في نقل ملكية العقار هي ليست مقطوعة على القيمة العمومية للعقار، ولكن على أساس الأرباح المحققة من بيع العقار، مما يؤكد على مبدأ العدالة الضريبية، ويجعل هذه الضريبة مشمولة بحالة الإعفاء والتخفيض التي تتوقف على المدة التي بقي فيها العقار المكتسب لدى المتصرف (البائع)، (وضع المشرع الجبائي تخفيضات يستفاد منها كلما امتد تاريخ اكتساب ذلك العقار على الشكل التالي:

- أكثر من 15 سنة التخفيض 100 بالمائة
- ما بين 10-15 سنة التخفيض 80 بالمائة
- ما بين 6-10 سنوات التخفيض 60 بالمائة
- ما بين 4-6 سنوات التخفيض 40 بالمائة
- ما بين 2-4 سنوات التخفيض 30 بالمائة)²⁷ وهذا بدوره يتفق مع خصائص قانون ضريبة الدخل الذي يعتد بشخصية الضريبة التي تتميز بها الضرائب المباشرة هذا من ناحية، ومن أخرى يتفق مع النص الذي يقرر فرض الضريبة العقارية على الدخل الإجمالي الصافي للأشخاص.

لكن السؤال الذي يطرح نفسه هل يجوز للمتصرف أن يسترجع ما دفعه من ضرائب إذا تراجع عن تصرفه؟

إذا كان القانون المدني يجيز للمتصرف التراجع عن تصرفه ضمن الحالات والأسباب المقررة قانونا، فإنّ قانون الضرائب له ذاتيته واستقلالته عن القانون المدني، فهو لا يجيز للمكلف بدفع الضريبة استرجاع ما دفعه من

أموال لتحويلها إلى حق مكتسب للدولة بدءاً من تاريخ إدراجها في حساب الخزينة العمومية.

ثانياً. الضريبة العقارية ضريبة سنوية : من المعلوم أنّ ضريبة الدخل تفرض على الدخل الإجمالي الصافي، ولكي تطبق هذه الضريبة على المكلف الخاضع دخله للضريبة يشترط أن يكون الدخل المرتبط بالعقار قد تحقق خلال مدة زمنية معينة جعلتها غالبية التشريعات سنة واحدة.

تمّ تكريس مبدأ سنوية الضريبة "تقرر مبدأ سنوية ضريبة الدخل لأول مرة في الدستور الفرنسي لسنة 1971 الذي كان يقضي بعدم إمكان استمرار العمل بقوانين الضريبة لمدة أكثر من سنة، إلاّ إذا تمّ تجديد الأخذ بهذه القوانين صراحة". (أنظر : حسني خلاف، الأحكام العامة في قانون ضريبة الدخل، دار النهضة العربية، القاهرة، 1966، ص124)²⁸ في التشريع الجزائري في المادة الأولى من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بنصه على أنه تؤسس ضريبة سنوية على الدخل الإجمالي، وأنه يؤسس رسم عقاري سنوي على الملكيات المبنية وغير المبنية بجميع أنواعها جبايتها تكون على مدار سنة مكونة من 12 شهر ميلادي وهي غالباً ما تكون السنة اللاحقة لسنة تحقق الدخل التي تبدأ من أول جانفي وتنتهي في 31 ديسمبر. (أنظر المواد من 248 إلى 261 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة)²⁹

وعليه فإنّ مبدأ سنوية الضريبة العقارية يتصل بالأثر الفوري للقانون الضريبي من حيث الزمن، ويترتب على الأخذ به نتيجتان هما :

1- النتيجة الأولى : وجوب انتظار نهاية السنة المالية ليتقرر تحقق الربح، لأنّ الواقعة المنشأة للضريبة هي تحقق الربح في نهاية السنة المالية من أحد أو كل مصادر الدخل، ويتحدد سعر الضريبة بالسعر الساري في تاريخ تحقق الربح باعتباره تاريخ حدوث الواقعة المنشأة للضريبة. (عبد الباسط علي جاسم الزبيري، وعاء ضريبة الدخل في التشريع الضريبي، دار الحامدي للنشر والتوزيع، الأردن، 2008، ص 223 و224)³⁰

2- النتيجة الثانية : استقلال السنوات الضريبية، ومقتضاه أنّ الأرباح والتكاليف التي تحققت على مدار السنة لا تمتد إلى السنوات السابقة أو اللاحقة إلاّ إذا نص على ذلك القانون على وجه الاستثناء.

إنّ مبدأ استقلال السنوات الضريبية الذي يتفرع عن مبدأ سنوية الضريبة ليست مبدءا مطلقا إذ ترد عليه استثناءات تبررها اعتبارات عديدة (العدالة، إدراج عناصر الشخصية...) نذكر منها ما يلي :

ترحيل الخسارة : أجازت معظم التشريعات تسديد مبلغ الخسارة وخصمه من أرباح السنة أو السنوات اللاحقة إذا أصابت المكلف خسارة لا يستطيع تسديدها من مصادر دخله خلال السنة التقديرية نفسها، ولم يكن له سوى ذلك المصدر.

وينسجم مبدأ ترحيل الخسارة مع ضرورات العدالة الضريبية التي تقتضي تطبيق قاعدة الغرم بالغنم، التي تعني أنّ الدولة تشارك الشخص في حالة ما إذا حقق أرباحه، وتشاركه الخسارة من خلال قيامه بخصم معدل الخسارة من الأرباح المحققة، وعليه فإنه إذا تقرّر دفع الضريبة على أقساط فإنّ هذا الدفع لا يسقط صفة السنوية عن الضريبة العقارية. (عبد الباسط علي جاسم الزبيري، مرجع سابق، ص 225)³¹

(ب) الرسوم المحصلة بمناسبة انتقال العقارات لا يطبق بشأنها مبدأ سنوية الضريبة، فمثلا رسوم التسجيل المترتبة على نقل العقارات لا تحصل سنويا وإنّما بمناسبة إجراء التصرفات أو الوقائع التي تنقل ملكية هذه التصرفات. (أنظر المادة 77 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة)³²

(ج) الضريبة على فائض القيمة عن التنازلات العقارية التي تتم بمقابل تفرض على الفارق الايجابي بين سعر التنازل عن العقار وسعر الشراء أو قيمة إنشائه من طرف المتنازل، (أنظر المادة 78 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة)³³ وعليه فإنّ التصريح بفائض القيمة هو من المؤشرات الايجابية التي تمنح لبائع العقار لتجنب الغرامات الجبائية التي تنقل كاهل بائع العقار، ولكي يتجنب كل متابعة جبائية قد تكبده مصاريف باهظة. (بطيمي حسين، "الضريبة على فائض القيمة عن التنازلات العقارية" الموثق، العدد2، جويلية-أوت، 2001، ص8)³⁴

خاتمة :

إنّ مجموع الخصائص التي تميّز الضريبة العقارية تبرز قيمتها القانونية من حيث كونها مجموعة مقاييس تساعد على استبعاد الجهالة عن هذا النوع المميز من الضرائب وذلك من خلال تحديد مقوماتها وضبط المفهوم القانوني والاقتصادي لها من حيث كونها أداة في يد الدولة لضبط الثروة العقارية بكل أصنافها لتساهم بفعالية في تعظيم إيرادات الخزينة العمومية، ويشكل الدخل المعيار الجوهرية الذي تقدر على أساسه الإدارة الضريبية مقدار الضريبة المفروضة على أصحاب العقارات وهذا هو المفهوم الواسع للضريبة العقارية أمّا إذا انصبت الضريبة على مجرد القيمة الإيجارية للعقار فنكون بصدد ضريبة عقارية من المنظور الضيق.

الهوامش :

- 1- المادة 248 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة
- 2- محمد عباس محرز، الجباية والضرائب، دار هومة، الجزائر، 2004، ص.63
- 3- المادة 4/ 479 من قانون رقم 05-07 مؤرخ في 13/07/2007 المعدل للقانون المدني
- 4- يختلف المكلف القانوني عن المكلف الاقتصادي من حيث أنّ الأول هو غالبا المالك للعقارات المبنية أو غير المبنية تثبت ملكيته بموجب دفتر العقاري وتفرض عليه الضريبة على أساس ذلك، أمّا المكلف الاقتصادي فهو الشخص الذي يدفع فعلا الضريبة بحكم استغلاله العقار موضوع الضريبة، ويقوم بعملية الدفع بوصفه مستغلا أو منتفعا وليس بوصفه نائبا عن المكلف القانوني
- 5- زين العابدين ناصر، مبادئ علم المالية العامة، مطبعة عين شمس القاهرة، 1989، ص.228
- 6- المادة 254 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة
- 7- برحمان محفوظ، الضريبة العقارية في القانون الجزائري -دراسة مقارنة- دار الجامعة الجديدة، الأزارطة، 2009، ص.71 محمد سعيد فرهود، العدالة الضريبية اقتصاديا، مجلة الحقوق، العدد 4، السنة 25، جامعة الكويت، 2001، هامش ص.12
- 8- محمد علي السيد سرور، سياسة الإعفاءات في ضرائب الدخل في التشريع المصري - دراسة مقارنة- رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، القاهرة، 1992، ص.54-67
- 9- المادة 252 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المعدلة بموجب قانون المالية لسنة 1997
- 10- أنظر المادة 5/250 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة

- 11- أنظر المادة 250 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة
- 12- أنظر المادة 251 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة
- 13- عبد اللطيف بن أشنهو، مدخل للاقتصاد السياسي، الطبعة الثانية، ديوان النشر الجامعي، الجزائر، 1995، ص362
- 14 -PATRICK Serlooten ; Introduction en droit fiscal ;2^{ème} Edition ;Daloz, Paris,2000,p.168
- انظر: برحمانى محفوظ، مرجع سابق، ص.72
- 15- أحمد جامع، علم المالية العامة، الجزء الأول ط3 منقحة، دار النهضة العربية، القاهرة، 1975، ص.176. حمزة شهاب، "الدخل الاجمالي والدخل الصافي" مجلة المالية، العدد2، السنة2، بغداد، 1975، ص.55
- 16- عبد القادر حلمي، الضريبة العامة على الإيراد، دار النهضة العربية، القاهرة، 1959-1960، ص.205
- 17- عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، مرجع سابق، ص.101-102
- 18- المادة 261 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة المعدلة بموجب المادتان 9 و10 من قانون المالية لسنة 2002
- 19- المواد من 257 إلى 259 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة
- 20- المادة 222 من قانون الضريبة المباشرة ورسوم المماثلة الملغاة بموجب المادة 21 من قانون المالية 1996
- 21- يندرج ضمن هذه الطائفة الأراضي المتواجدة في المناطق العمرانية أو القابلة للتعمير وكذا المحاجر ومواقع استخراج الرمل والمناجم و الملح والسيخات
- 22- السيد عطية عبد الواحد، شرح أحكام قانون الضريبة الموحدة، ط1، دار النهضة العربية، القاهرة، ص16 و17. عبد المطلب عبد الحميد، اقتصاديات المالية العامة، الدار الجامعية، 2004-2005، ص258
- 23- زكريا محمد بيومي، ضريبة الدخل في التشريع السوداني -دراسة تحليلية مقارنة- منشأة المعارف، الإسكندرية، 1974، ص7 و8
- 24- مدحت عباس أمين، الضريبة على الدخل الزراعي، مجلة الاقتصاد، العدد 3-4 السنة 25، كانون الأول 1984، العراق، ص77 و84
- 25- محيي محمد مسعد، الإصلاح الضريبي بين الواقع والمأمول -دراسة تحليلية للقانون رقم 19 لسنة 2005 ولائحته التنفيذية الطبعة الأولى، مؤسسة رؤية، المعمورة، 2008، ص121
- 26- المرجع نفسه
- 27- وضع المشرع الجبائي تخفيضات يستفاد منها كلما امتد تاريخ اكتساب ذلك العقار على الشكل التالي :

- أكثر من 15 سنة التخفيض 100 بالمائة
 - ما بين 10-15 سنة التخفيض 80 بالمائة
 - ما بين 6-10 سنوات التخفيض 60 بالمائة
 - ما بين 4-6 سنوات التخفيض 40 بالمائة
 - ما بين 2-4 سنوات التخفيض 30 بالمائة
- 28- حسني خلاف، الأحكام العامة في قانون ضريبة الدخل، دار النهضة العربية، القاهرة، 1966، ص124
- 29- المواد من 248 إلى 261 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة
- 30- عبد الباسط علي جاسم الزبيري، وعاء ضريبة الدخل في التشريع الضريبي، دار الحامدي للنشر والتوزيع، الأردن، 2008، ص 223 و224
- 31- عبد الباسط علي جاسم الزبيري، مرجع سابق، ص 225
- 32- المادة 77 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة
- 33- المادة 78 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة
- 34- بطيمي حسين، "الضريبة على فائض القيمة عن التنازلات العقارية" الموثق، العدد2، جويلية-أوت، 2001، ص8

المراجع :

1. أحمد جامع، علم المالية العامة، الجزء الأول ط3 منقحة، دار النهضة العربية، القاهرة، 1975
2. برحمانى محفوظ، الضريبة العقارية في القانون الجزائري -دراسة مقارنة- دار الجامعة الجديدة، الأزاربطة، 2009
3. بطيمي حسين، "الضريبة على فائض القيمة عن التنازلات العقارية" الموثق، العدد2، جويلية-أوت، 2001
4. حسني خلاف، الأحكام العامة في قانون ضريبة الدخل، دار النهضة العربية، القاهرة، 1966
5. زكريا محمد بيومي، ضريبة الدخل في التشريع السوداني -دراسة تحليلية مقارنة- منشأة المعارف، الإسكندرية، 1974
6. زين العابدين ناصر، مبادئ علم المالية العامة، مطبعة عين شمس القاهرة، 1989
7. السيد عطية عبد الواحد، شرح أحكام قانون الضريبة الموحدة، ط1، دار النهضة العربية، القاهرة

8. عبد الباسط علي جاسم الزبييري، وعاء ضريبة الدخل في التشريع الضريبي، دار الحامدي للنشر والتوزيع، الأردن، 2008
9. عبد القادر حلمي، الضريبة العامة على الإيراد، دار النهضة العربية، القاهرة، 1960-1959
10. عبد اللطيف بن أشنهو، مدخل للاقتصاد السياسي، الطبعة الثانية، ديوان النشر الجامعي، الجزائر، 1995
11. عبد المطلب عبد الحميد، اقتصاديات المالية العامة، الدار الجامعية، 2004-2005
12. محمد عباس محرز، الجباية والضرائب، دار هومة، الجزائر، 2004
13. محيي محمد مسعد، الإصلاح الضريبي بين الواقع والمأمول -دراسة تحليلية للقانون رقم 19 لسنة 2005 ولائحته التنفيذية الطبعة الأولى، مؤسسة رؤية، المعمورة، 2008
14. محمد علي السيد سرور، سياسة الإعفاءات في ضرائب الدخل في التشريع المصري -دراسة مقارنة- رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، القاهرة، 1992
15. حمزة شهيبي، "الدخل الاجمالي والدخل الصافي" مجلة المالية، العدد2، السنة2، بغداد، 1975
16. محمد سعيد فرهود، العدالة الضريبية اقتصاديا، مجلة الحقوق، العدد 4، السنة 25، جامعة الكويت، 2001
17. مدحت عباس أمين، الضريبة على الدخل الزراعي، مجلة الاقتصاد، العدد 3-4 السنة 25، كانون الأول 1984، العراق
18. قانون رقم 05-07 مؤرخ في 2007/07/13 المعدل للقانون المدني
19. قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المعدلة بموجب قانون المالية لسنة 1997،
20. قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة المعدلة بموجب قانون المالية لسنة 2002
21. قانون الضريبة المباشرة والرسوم المماثلة الملغاة بموجب قانون المالية 1996

22. PATRICK Serlooten ; Introduction en droit fiscal ; 2^{ème} Edition ; Dalloz, Paris, 2000, p.168