

الجباية العقارية على العقارات المبنية

من إعداد

الأستاذ الدكتور رمول خالد

أستاذ التعليم العالي

كلية الحقوق والعلوم السياسية

جامعة البليدة 2

الجباية العقارية على العقارات المبنية

من إعداد الأستاذ الدكتور رمول خالد
أستاذ التعليم العالي
كلية الحقوق والعلوم السياسية
جامعة البليدة 2

ملخص :

أقر المشرع الجزائري فرض الرّسم العقاري على جميع العقارات مهما كانت طبيعتها ونوعها، ومن بينها العقارات المبنية على اعتبار أنّ أكثرها انتشارا وتداولاً ما بين الأفراد، بغض النظر عن طرق تخصيصها، سواء كانت موجهة للسكن أو التجارة، دون الأخذ بعين الاعتبار صفة مستعمليها كان مالكا أو منتفعا، علما أنّ المشرع الجزائري أقر إعفاءات منها ما هي دائمة وأخرى مؤقتة، تراعى فيها طبيعة الملك المبنى أو الغرض المخصص له أو لصفة المالك.

الجدير بالذكر أنّ فرض الرّسم العقاري على العقارات المبنية يعتمد على طريقة الدّخل المقدّر المستخرج من القيمة التجارية للعقار ذاته، وهذا ما سنراه بشيء من التفصيل في هذا المقال.

Résumé :

La loi fiscale a instauré une taxe sur les immeubles quels que soient leurs types ou natures, cette imposition foncière concerne principalement les immeubles bâtis, étant donné leur large diffusion, et vise le propriétaire tout comme le locataire ou le bénéficiaire. Ainsi qu'elle soit d'usage commercial ou autre. La taxe foncière se calcule en fonction du revenu évalué et compte tenu de valeur commerciale du bien.

Elle jouit également d'exemptions permanentes ou temporaires, qui dépendent relativement de l'usage, la nature de la construction ou la qualité même du propriétaire. C'est tous ces paramètres qui constitueront l'essence de notre étude.

L'article 254 du CIDTA, dit : « La base d'imposition résulte du produit de la valeur locative fiscale au mètre carré de la propriété bâtie, par la superficie imposable. »

مقدمة :

إنّ الجباية بصفة عامة والجباية العقارية بصفة خاصة، أصبحت اليوم من أبرز الاهتمامات للدول، ذلك لما تشكله من مورد هام للتنمية الاقتصادية، فالجزائر اليوم في ظل الظروف الاقتصادية والمالية الصّعبة التي تمر بها، وأمام نزول سعر البترول إلى أخفض المستويات، دفعت الحكومة للبحث عن مصادر تمويلية بديلة للخزينة العمومية، تتسم بالدوام والاستقرار، مستمدة من إمكانياتها الذاتية الداخلية، ومن بين هذه المصادر فرض الضريبة على الأملاك العقارية أو ما يعرف بالمصطلح القانوني بالجباية العقارية. وعلى اعتبار أنّ الجزائر أكبر الدول العربية من حيث المساحة بعد تقسيم السودان، والتي قدرت بأكثر من إثنين مليون كلم تتميز بتنوع طبيعي في عقاراتها من عقارات فلاحية، عقارات ريفية وعقارات حضرية مبنية، فإن الجباية العقارية تجد مجالا خصبا لتطبيقها، خاصة على العقارات المبنية التي بدورها تنتوع إلى عقارات موجهة للسكن وأخرى ذات طابع تجاري وحرفي في شكل ملكيات مشتركة أو ملكيات فردية.

وعلى هذا فالإشكالية المحددة في هذا الموضوع هي على النحو التالي:
ما المقصود بالجباية العقارية على العقارات المبنية؟ وما هي أنواع العقارات المبنية المعنية بهذه الجباية؟ وما هي العقارات المبنية المعفاة من فرض هذه الجباية؟

للإجابة على هذه الإشكالية اعتمدنا على المنهج الوصفي التحليلي، وفقا للخطة التالية :

المبحث الأول : الأساس القانوني للجباية المفروضة على العقارات المبنية وخصائصها.

المبحث الثاني : العقارات المبنية الخاضعة للرّسم العقاري وطرق تقدير فرض الضريبة عليها في التشريع الجزائري.

المبحث الثالث : الملكيات العقارية المعفاة من الرّسم العقاري.

المبحث الأول : الأساس القانوني للجباية المفروضة على العقارات المبنية وخصائصها

المطلب الأول : الأساس القانوني لفرض الرّسم العقاري على العقارات المبنية

إنّ مسألة الرّسم العقاري على العقارات المبنية أو كما عرف في العصور القديمة بعوائد المباني، (د.عطيه عبد الواحد، 1994، الضرائب على الإيرادات العقارية، دار النهضة العربية، القاهرة، ص09)⁽¹⁾ إستمرت إلى غاية التّسعينات أين أصبحت تسمى بالضريبة على العقارات المبنية، والأساس القانوني لفرض هذا النوع من الرّسوم أو الضرائب هي المادتين 248 و249 من قانون الضرائب المباشرة والرّسوم المماثلة، (الأمر رقم 76-101 المؤرخ في 09/12/1976 المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرّسوم المماثلة)⁽²⁾ علما أنّ المشرع الجزائري في نصه على الضرائب المباشرة المفروضة على العقارات المبنية لم يسميها بنفس التسمية الحقيقية لها، وإنما هذا في ذلك حذو المشرع الفرنسي في القانون العام للضرائب الفرنسي، وأعطاه تسمية الرّسم العقاري (la taxe foncière) وذلك بصفة التعميم، (د.برحماني محفوظ، 2009، الضريبة العقارية في القانون الجزائري - دراسة مقارنة، الدار الجامعية الجديدة، مصر، ص110)⁽³⁾ علما أنّ مصطلح العقار (le foncier) هو أوسع وأشمل، لأنّه ينطبق على العقارات المبنية والعقارات غير المبنية، وهي ثروة مادية ملموسة لا سبيل لإخفاءها أو إنكارها أو تجاوزها، (د.حامد عبد المجيد دراز، 1989، الضرائب العقارية والتّنمية الاقتصادية، مؤسسة شباب الجامعة، طبعة2، مصر، ص82)⁽⁴⁾ وإن كان مصطلح الرّسم هو الآخر فيه عدة مآخذ، على اعتبار أنّ الرّسم يكون مقابل الخدمة التي استفاد منها المكلف بالضريبة، وفي مثل هذه الحالات لا توجد خدمة مقدمة، وبالتالي يعد هذا التّعبير تعبيراً مجازياً كان القصد منه الضريبة دون غيرها، وهذا ما ذهب إليه المشرع المصري في القانون رقم 56 لسنة 1954 (د.برحماني محفوظ، الضريبة العقارية في القانون الجزائري-دراسة مقارنة، مرجع سابق، ص111)⁽⁵⁾

المطلب الثاني : خصائص الرّسم العقاري على العقارات المبنية

إنّ معيار نجاح أي نظام ضريبي في أية دولة من الدول مرتبط في مدى قدرته على تحقيق الأهداف في المجال المالي، الاجتماعي والاقتصادي،

للمساهمة في تحقيق النمو الاقتصادي وتشجيع الإدخار والحد من الإستهلاك، وعلى هذا الأساس لا بد أن يتميز النظام الضريبي بالاستقرار وعدم عرضه للتغيير. (د. عطية عبد الواحد، الضرائب على الإيرادات العقارية، مرجع سابق، ص 01)⁽⁶⁾ وعلى هذا الأساس فإن الرسم العقاري على العقارات المبنية يتميز بمجموعة من الخصائص وذلك على النحو التالي :

أولاً. الرسم على العقارات المبنية ضريبة مباشرة نوعية : على اعتبار أن من خصائص العقار صفة الثبات والاستقرار، فإن الرسم العقاري الذي يفرض على العقارات المبنية يتميز بنفس الخاصية، كونه يعد نوع من أنواع الضرائب المباشرة التي لا تفرض على ملكية العقارات في حد ذاتها، وإنما تفرض على الدخل الناتج عن تلك العقارات، وهو دخل يتميز بالثبات والاستقرار، (محمد يسعد كريمة، 2011، الضريبة على العقارات المبنية، مذكرة ماجستير، كلية الحقوق بجامعة البليدة، ص 79)⁽⁷⁾ ولقد أقر المشرع الجزائري صراحة في نص المواد 248 و 249 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على أن الرسم العقاري يفرض سنوياً على كل الملكيات الموجودة في إقليم الدولة الجزائرية، باستثناء تلك التي تعفيها من ذلك بعض القوانين أو المعاهدات الدولية، بحكم خاصيتها أو طبيعتها. (د. برحمان محفوط، الضريبة العقارية في القانون الجزائري-دراسة مقارنة، مرجع سابق، ص 111)⁽⁸⁾

كما أن الرسم المفروض على العقارات المبنية أو ضريبة المباني (د. حامد عبد المجيد دراز، الضرائب العقارية والتنمية الاقتصادية، مرجع سابق، ص 357)⁽⁹⁾ هو نوعي، يفرض على نوع معين ومحدد من الدخل الناتج عن ملكية العقارات المبنية، أي كانت مادة بنائها والغرض الذي تستخدم فيه، مقامة فوق الأرض أو تحتها أو على الماء، مشغولة بعوض أو بدون عوض. (د. عطية عبد الواحد، الضرائب على الإيرادات العقارية، مرجع سابق، ص 10)⁽¹⁰⁾

ثانياً. الرسم على العقارات المبنية يفرض على الدخل المقدر : القاعدة المتعارف عليها في مجال التصريح، أن كل مالك أو منتفع بعقار أن يقدم إلى الجهة المختصة سواء كانت مفتشية الضرائب أو المديرية حسب التنظيم المعمول به في دائرة الاختصاص، إقراراً كتابياً يتضمن كل البيانات المتعلقة بالعقار، وهذا من أجل تحديد الدخل المقدر المحتسب بناء على القيمة الإيجارية

للعقار، والتي على أساسها يقدر الرّسم الضّرّيبى الحاصل من القيمة الإيجارية الجبائية، التي تحدد عن طريق قوانين المالية، ومن هنا يتضح أنّ الدخل المقدر هو مفترض وليس دخلا حقيقيا أوفعليا، (المرجع السّابق، ص11)⁽¹¹⁾ وهذا ما قصده المشرع الجزائري في المادة 18 الفقرة الأولى من القانون رقم 21-01 المؤرّخ 2001/12/22 المتضمن قانون المالية لسنة 2002 قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم بالقانون 10-13 في 2010/12/29 المتضمن قانون المالية لسنة 2011 بنصه "تراقب الإدارة الجبائية التّصريحات والأعمال المستعملة لتحديد ضريبة أو حق أو رسم أو أتاوى".

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

ثالثا. الرّسم على العقارات المبنية تفرض على الدخل الصّافي : من خصائص الرّسم العقاري المفروض على العقارات المبنية، أنّ المشرع يفرضه على الدخل مهما كانت صفته ونوعيته، سواء كان نقدا أو منفعة، (د.برحماني محفوظ، الضّريبة العقارية في القانون الجزائري-دراسة مقارنة، مرجع سابق، ص72)⁽¹²⁾ بحيث يفرض على الإيراد الفعلي الذي يحققه المالك أو المنتفع، سواء كان إيرادا في شكل نقود كحالة الإيجار، العارية بمقابل، أو التّنازل بمقابل. أما الحالة التي يكون فيها الإيراد عبارة عن منفعة للمالك، كحالة العقار المخصص للسّكن، فالرّسم العقاري يفرض على حق السّكن، أخذا بعين الاعتبار ما يمكن أن يتكبده المالك أو المنتفع من مصاريف الصّيانة، المحافظة على العقار وباقي التّكاليف الأخرى، وبالتالي فهو يفرض بطريقة جزافية تقترب من الدخل الصّافي المحصل عليه على أساس الدخل المقدر بموجب قوانين المالية. (د.عطية عبد الواحد، الضّرائب على الإيرادات العقارية، مرجع سابق، ص13)⁽¹³⁾

رابعا. الرّسم على العقارات المبنية هي ضريبة عينية : إنّ الحديث عن العقار والحقوق المرتبطة به، يجرنا للحديث أيضا عن الحقوق العينية، وعليه يمكننا اعتبار الرّسم المفروض على العقارات المبنية هو ضريبة عينية تهتم بالعقار من جهة، وتهمل الظروف الشّخصية لمالكه أو المنتفع به من جهة أخرى، ولا تقرر أي إعفاءات تراعي الظروف الإجتماعية لهما إلا ما قررتة النّصوص

القانونية والمعاهدات الدولية. (TIROCHE Fadhila, La Fiscalité Immobilière, Mémoire de fin d'étude, 13^{eme} Promotion, Institut National des Finances, Kolea, 1993-1998, P111) (14) فقيمة الرّسم الذي قرره المشرع هو قيمة نسبية مرتبطة بالنسبة المئوية الثابتة من القيمة الإيجارية للعقار، غير أنّه في مقابل ذلك أقر المشرع الجزائري مجموعة من الإعفاءات عن العقارات المبنية، وهذا إما بحكم طبيعتها أو بالنظر إلى العائدات الصّافية الناتجة عن قيمتها الإيجارية السنوية، الأمر الذي يمكن إعتباره خروجاً عن الصّفة أو خاصية العينية في الرّسم المفروض على العقارات المبنية. (د.عطية عبد الواحد، الضرائب على الإيرادات العقارية، مرجع سابق، ص12) (15)

خامساً. الرّسم على العقارات المبنية ضريبة سنوية : بالرجوع إلى نص المواد 248 إلى 261 من قانون الضّرائب المباشرة والرّسوم المماثلة، يتضح أنّ المشرع الجزائري قد أقرّ صراحة على أنّ الرّسم المفروض على العقارات المبنية هو ضريبة سنوية بنصه "يؤسّس رسم عقاري سنوي على الملكيات المبنية"، علماً أنّ حساب السّنة يكون وفقاً للسّنة المالية التي تبدأ من 01 جانفي إلى 31 ديسمبر من نفس السّنة، هذا بما يتماشى ومبدأ الشّروع في تنفيذ ميزانية الدولة أو صرف الميزانية. (د.برحماني محفوظ، الضريبة العقارية في القانون الجزائري-دراسة مقارنة، مرجع سابق، ص76) (16) غير أنّ تطبيق مبدأ السنوية لا يطبق على إطلاقه، لأنّه يمكن للمشرع الجزائري النّص في بعض الحالات على تحصيل إيرادات الرّسوم على العقارات المبنية في شكل أقساط، والحكمة من وراء ذلك هو تخفيف العبء على المكلفين في دفع الضريبة ومراعاة ظروفهم المالية. (د.محمد الصغير بعلي، د. يسري أبو العلي، 2003، المالية العامة، دار العلوم والنشر والتوزيع، الجزائر، ص 64) (17)

المبحث الثاني : العقارات المبنية الخاضعة للرسم العقاري وطرق تقدير فرض الضريبة عليها في التشريع الجزائري

إنّ قانون الضّرائب المباشرة والرّسوم المماثلة في مادته 249 التي أقرت صراحة خضوع العقارات المبنية إلى الرّسم العقاري دون أن يتدخل المشرع في مسألة تعريفها، حيث إنّ مقتصر فقط بالتعبير عنها بمصطلح "المنشأة"، (د.برحماني محفوظ، الضريبة العقارية في القانون الجزائري-دراسة مقارنة، مرجع سابق، ص111) (18) علماً أنّ مسألة تحديد المفاهيم هي ليست مسألة

تشريعية بقدر ما هي فقهية، وعليه جرى الفقه على تعريف المنشأة على أنها كل ما يندمج مع الأرض إندماجاً قاراً، سواء كانت فوق سطح الأرض أو في باطنها، بغض النظر عن استعمالاتها للسكن، التجارة، السياحة أو الصناعة، ومن خلال النص المذكور أعلاه فإنه لا يهم أن تكون العقارات المبنية الخاضعة للرسم العقاري مقامة على سبيل الدوام أو التأقيت في الأرض، ولا يهم أيضاً أن يكون المنتفعون بها ملاك أو منتفعين فقط، سواء كان الانتفاع بأجر أو بدون أجر، فصفة التعميم التي وردت في هذا النص يقصد بها المشرع كافة صور العقارات المبنية، كما لا يؤخذ بعين الاعتبار في فرض الرسم على العقارات المبنية المواد التي شيد بها العقار بالإسمنت المسلح، العادي، الحديد، الخشب الصلب أو اللين، فالعبرة في ذلك أن ينطبق على المنشأة وصف العقار المحدد في نص المادة 683 من القانون المدني الجزائري التي تنص على أن العقار هو كل شيء يشغل حيزاً ثابتاً لا يمكن نقله من مكان إلى مكان آخر. (القانون المدني الجزائري الأمر 58-75 المؤرخ في 23 سبتمبر 1975 المادة 683 المعدل و المتمم)⁽¹⁹⁾

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

1. العقارات المبنية المخصصة للاستعمال السكني،
2. العقارات المبنية المخصصة للاستعمال المهني،
3. العقارات المبنية المخصصة للاستعمال التجاري.

هذا ما قصده المشرع صراحة في نص المادة 249 قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة عند إشارته للعقارات المبنية المشمولة بالضريبة وهي :

1. المنشآت المخصصة لإيواء الأشخاص والمواد أو لتخزين المنتجات،
2. المنشآت التجارية الكائنة في محيط المطارات الجوية والموانئ ومحطات السكك الحديدية ومحطات الطرقات بما فيها ملحقاتها المتكونة من المستودعات وورشات الصيانة. (دبرحمانى محفوظ، الضريبة العقارية في القانون الجزائري-دراسة مقارنة، مرجع سابق، ص112)⁽²⁰⁾

المطلب الأول : ما يعد في حكم العقارات المبنية

رجوعا إلى نص المادة 249 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، نجد أنّ المشرع الجزائري وسع من تطبيق الرّسم العقاري على العقارات المبنية وطبق عليه حكم رسم المباني على النّحو التّالي :

أولاً. أراضي الفضاء المستغلة أو غير المستعملة سواء كانت ملحقة بالمباني أو مستقلة عنها : يلاحظ أنّ المشرع الجزائري ألحقها بالعقارات المبنية وطبق عليها الرّسم العقاري، والحكمة من ذلك هو ضمان عدم التّعدي عليها أو تركها فضاء حتى لا يرتفع ثمنها، (د. عطية عبد الواحد، الضّرائب على الإيرادات العقارية، مرجع سابق، ص17)⁽²¹⁾ وبالتّالي تصبح محلا للمضاربة العقارية، علما أنّه يخرج على هذا النّوع والمذكور أعلاه الأراضي المزروعة أو المخصصة للفلّاحة التي ما زالت تحافظ على طابعها الفلاحي، بإعتبار أنّ هذا النّوع من الأراضي له وظيفة إجتماعية إقتصادية بغض النّظر عن النّظام الذي تخضع له، سواء كان في شكل مستثمرات فلاحية عامة كانت أو خاصة أو مسيرة ذاتيا. (د. عجة الجيلالي، 2005، أزمة العقار الفلاحي ومقترحات تسويتها، دار الخلدونية، الجزائر، ص264)⁽²²⁾

ثانيا. التّركيبات المقامة على الأسطح أو واجهات العقارات المؤجرة أو التّركيب مقابل النّفع أو الأجر : هذا ما عبر عنه المشرع الجزائري بأراضي الفضاء، الذي جاء في عموم النّص "المستعملة"، دون إشارة منه لصفة الاستعمال أو طريقته، مما يدل أنّ الاستعمال المقصود في نص المادة 249 الفقرة 04 هو الاستعمال الظّاهر من أجل الصّناعة، التّجارة أو تخصيصها مكان تخزين للبضائع أو للتّوقف وغيرها، بشرط ألاّ تكون هذه الفضاءات مخصصة للزّراعة، لأنّه في هذه الحالة تخضع لنظام ضريبي خاص بها. (محمد يسعد كريمة، الضّريبة على العقارات المبنية، مذكرة ماجستير، مرجع سابق، ص82)⁽²³⁾

ثالثا. حكم خضوع العقارات بالتّخصّص إلى الرّسم العقاري : إنّ المشرع الجزائري في حديثه عن الرّسوم العقارية في نص المادة 249 من قانون الضّرائب المباشرة والرّسوم المماثلة، وضع مصطلح "المنشأة" دون الإشارة في ذات النّص لمصطلح "العقار"، وإن كان يفهم من فحوى النّص العقارات

المبنية التي تشغل حيزا ثابتا، غير أنه من الناحية العملية في كثير من الأحيان يفرض رسوم عقارية على منشآت تنتقل دون أن تتهدم أو تقتلع مثل الأكشاك، ويلاحظ أنّ العقارات بالتخصيص بحكم طبيعتها كالأبواب والمصاعد وغيرها، لا يمكن أن تخضع إلى الرّسم العقاري المطبق على العقارات المبنية، لأنّه في مثل هذه الحالات تعد ملحقة بالعقار وليست مستقلة عنه، على عكس التشريع المصري الذي أكد بموجب قرار وزير الخزانة رقم 24 لسنة 1968 في مادته الرابعة على إخضاع العقارات المبنية للضريبة كالأكشاك الخشبية المقامة على الأرض أيا كان الغرض منها، سواء كانت معدة لتوزيع الصّحف، الجرائد، المطبوعات أو لبيع السّجائر بصرف النّظر عن ضرورة توافر شرط ثباتها وإلتصاقها بالأرض. (د. عطية عبد الواحد، الضرائب على الإيرادات العقارية، مرجع سابق، ص18)⁽²⁴⁾

المطلب الثاني : طرق تقدير فرض الرّسم العقاري على العقارات المبنية

القاعدة المتعامل بها في تقدير القيمة الإيجارية للعقارات التي تفرض عليها الضريبة، هي ضرورة حصرها وجردها بصفة دقيقة، وإن كان ذلك يعد صعبا بالنّظر إلى الطّروف والعقبات والحواجز التي تعاني منها الملكية العقارية في الجزائر كحالة غياب المسح الكلي للعقارات، عدم حيازة الكثير من ملاك العقارات على سندات الملكية التي تثبت ملكيتهم ومساحتها الحقيقية، كثرة المنازعات العقارية، الأمر الذي تشكل صعوبة لأعوان إدارة الضرائب في إعداد جدول كامل للمكلفين بالضريبة، فكثيرا ما تكون الجداول المعدة على أرض الواقع ناقصة وغير كاملة.

إنّ المبدأ العام الذي يركز عليه العون المكلف بفرض الضريبة طبقا لنص المادة 254 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المعدل والمتمم، هو حساب ناتج القيمة الإيجارية الجبائية لكل متر مربع مضروب في المساحة الخاضعة للضريبة من الملكية المبنية.

علما أنّ هناك طريقة خاصة في حساب القيمة التّجارية للعقارات المبنية الخاضعة للرّسم العقاري تراعى فيها حساب القيمة الحقيقية للعقار المبنى.

أولاً. طريقة حساب القيمة التجارية في العقارات المبنية : القاعدة في حساب القيمة التجارية للعقارات المبنية يكون بمراعاة العديد من العوامل التي لها علاقة بتحديد قيمة العقار، كالعوامل المادية، مساحة العقار، موقعه وعمره، كما توجد عوامل إقتصادية لا بد من مراعاتها في عملية التقييم منها مدى خضوع العقار للعرض والطلب، أيضا هناك عوامل قانونية تراعى في عملية التقييم حقوق الارتفاق المرتبطة بالعقار، حق المرور، حق المسيل، حق الشرب...، إذ يخضع العقار في حساب القيمة الإيجارية لسعر المتر المربع المحدد في عقد الإيجار أو البيع، مع مراعاة المنطقة التي يوجد فيها العقار، دون الأخذ في الاعتبار على ما يصرحه الأطراف في العقد، فعادة ما يكون هذا التصريح كاذبا وغير حقيقي، (عبدلي خداج، 2011-2012، الغش والتهرب الجبائي، مذكرة ماجستير، كلية الحقوق بجامعة البليدة، ص38)⁽²⁵⁾ مع الأخذ في الحسبان عند تقدير حساب الضريبة تحديد المساحة الحقيقية للعقار المبنى.

ثانياً. تحديد المساحة الحقيقية للعقار المبنى وإخضاعه للرسم العقاري : تطبيقاً لنص المادة الرابعة من قانون المالية التكميلي الصادر بموجب الأمر رقم 01-15 المؤرخ في 23 يوليو 2015 المعدلة لنص المادة 248 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، يلاحظ أنّ المشرع الجزائري قد أكد أنّ الرسم العقاري يفرض على جميع الملكيات العقارية الموجودة فوق التراب الوطني مهما كانت وضعيتها القانونية باستثناء تلك المعفاة من الضريبة العقارية، وحددت المادة 08 من نفس القانون القيمة الإيجارية الجبائية لكل متر مربع على النحو الذي يبين فيه التفرقة بين المنطقة الفرعية الأولى والثانية، الثالثة والرابعة، وما يلاحظ على هذا القانون أنّ المشرع الجزائري عند تعديله لنص المادة 261 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، بالمادة 16 من القانون المالية التكميلي لسنة 2015، وأبقى في حساب الرسم على النسب كما هي، 03% من الأساس الخاضع للضريبة في الملكيات المبنية فعلاً وترفع هذه النسبة إلى 10% عندما لا يكون العقار المبنى ذو الاستعمال السكني غير مشغول سواء كان بصفة شخصية أو عائلية أو عن طريق الإيجار، حيث يلاحظ أنّ المشرع يرفع من قيمة الضريبة على العقارات المبنية عندما تعطل المنفعة التي وجدت من أجلها، غير أنّ الجديد الذي جاء به قانون المالية التكميلي لسنة 2015 في نص المادة 261 المعدلة بموجب المادة 16 من ذات

القانون، والتي نصها "يستحق الرسم العقاري لسنة كاملة من المساحة الخاضعة لها والقائمة عند تاريخ أول يناير من السنة، من صاحب حق الملكية أو حق مماثل... وفي غياب أي حق ملكية أو حق مماثل يتعين على شاغل الملكية السعي لدفع الرسم العقاري على العقارات المبنية حتى في الحالات التالية :

- حالة وجود رخصة أو حق إمتياز لشغل الأملاك العامة للدولة بحيث يقع دفع الرسم العقاري من صاحب حق الامتياز أو الشاغل.
- بالنسبة للسكنات بصيغة البيع بالإيجار فعلى المستفيد من هذا السكن تسديد هذا الرسم.
- بالنسبة للسكنات العمومية الإيجارية التابعة للقطاع العام يسدد المستأجر المبلغ الثابت للرسم العقاري والمنصوص عليه في المادة 252 من قانون الضرائب والرّسوم المماثلة".

ما يلاحظ على ما سبق ذكره أنّ العقارات غير المبنية والتي تأخذ حكم العقارات المبنية، فإنّ قانون المالية التكميلي لسنة 2015 جاء بأحكام جديدة فيما يخصّ الرسوم العقارية المفروضة عليها، كونها تأخذ حكم العقارات المبنية. وقد ميز ما بين :

- ملحقات الملكيات المبنية الموجودة في قاعات عمرانية.
 - ملحقات الملكيات المبنية الموجودة في القطاعات القابلة للتعمير.
- إنّ قيمة الضريبة تكون 5% من الأساس الخاضع للضريبة عندما تقل المساحة أو تساوي 500م² أو تقل أو تساوي 1000م² و 10% عندما تفوق المساحة 1000م².

فالجديد الذي جاء به قانون المالية لسنة 2015 هو إضافة نص المادة 262 مكرر 01 تحت عنوان التعاون بين المصالح الجبائية ومصالح البلديات المكلفة بال عمران، التي عليها أن تُعلم قبل 01 فيفري من كل سنة المصالح الجبائية المختصة إقليميا وتقدم لها كشف تبين فيه تراخيص البناء الجديدة والمعدلة الصادرة خلال السنة الماضية، وأي معلومات أخرى تخص المصالح الجبائية من أجل إعداد القوائم الضريبية.

بالرجوع إلى قانون الضرائب والرّسوم المماثلة، هناك رسوم أخرى تلحق بالملكيات العقارية المبنية وتفرض على المكلف بالضريبة، وهي تنقسم إلى نوعين :

1. رسم التّطهير أو القمامات : هذا الرّسم يحصل بإسم البلديات المكلفة برفع القمامات الخاصة بالسّكنات المبنية التي تقع في أقاليمها، وهو رسم ثابت حدده المشرع الجزائري فينص المادة 263 من قانون الضرائب المباشرة والرّسوم المماثلة، أما الأشخاص المكلفين بدفعها هم المالك أو المنتفع أو المستأجر، غير أنّ المشرع ميّز بين نوعين من الرّسوم :

أ. الرّسوم على المحلات ذات الاستعمال السّكني قيمتها من 500 دج إلى 1000 دج، وقد عدلت في قانون المالية التّكميلي لسنة 2015، وأصبحت قيمتها من 1000 دج إلى 1500 دج.

ب. الرّسوم على المحلات ذات الاستعمال المهني، التّجاري، الحرفي أو الصّناعي من 1000 دج إلى 10000 دج ومن 10000 دج إلى 100000 دج، عندما تكون كمية النّفايات الصّادرة عن هذه المحلات كبيرة، غير أنّ هذه الرّسوم عرفت تعديلات في قيمتها بموجب قانون المالية التّكميلي لسنة 2015 وأصبحت على النّحو التّالي : ما بين 3000 دج إلى 12000 دج على كل محل ذو استعمال مهني، تجاري، حرفي أو ما يشابهه، وما بين 8000 دج إلى 23000 دج على كل أرض مهية للتّخيم أو المقطوعات، وما بين 20000 دج إلى 130000 دج على كل محل ذي استعمال صناعي تجاري أو حرفي أو ما يشابهه، ينتج عنه كمية من النّفايات تفوق الأصناف المذكورة.

2. الرّسم السنوي على السّكن : كل العقارات المبنية مهما كانت طبيعتها سواء كانت معدة للسّكن أو لمزاولة نشاط مهني، يُحصل عنها رسم ثابت حددت قيمته بموجب المادة 67 من قانون المالية لسنة 2003، وحددت قيمته على النّحو التّالي:

أ. 300 دج على المحلات ذات الطّابع السّكني.

ب. 1200 دج على المحلات ذات الطّابع المهني، ويتم تحصيله عن طريق شركة سونلغاز، علماً أنّ هذا الرّسم يسري على أقاليم البلديات التي توجد فيها عقارات مبنية والتي تقع في مقر الدوائر الإدارية، وكذا البلديات الواقعة في

أقاليم المدن الكبرى كالجزائر، قسنطينة ووهران. (دبرحماني محفوظ، الضريبة العقارية في القانون الجزائري-دراسة مقارنة، مرجع سابق، ص129)⁽²⁶⁾

المبحث الثالث : الملكيات العقارية المبنية المعفاة من الرّسم العقاري

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

المطلب الأول : الإعفاءات المستديمة

إنّ الاعفاءات المستديمة أقرها المشرع الجزائري بالنّظر إلى صفة المالك، ويقصد بها بالدرجة الأولى الأملاك العقارية التابعة للدولة، أو التي تعد ملكيتها للدولة، طبقا لقانون الأملاك الوطنية 31/90 المعدل والمتمم.

فبالرجوع إلى نص المادة 250 من قانون الضرائب والرّسوم المماثلة السّابق ذكره، يعفى من الرّسم العقاري المفروض على الملكيات المبنية المخصّصة للمرفق العام أو ذات منفعة عامة التي لا تدر دخلا، وكذا العقارات التابعة للدولة، الولايات، البلديات وتلك التابعة للمؤسسات العمومية ذات الطّابع الإداري كالجامعات أو المستشفيات العمومية ودور الثقافة والرياضة. (محمد يسعد كريمة، الضريبة على العقارات المبنية، مذكرة ماجستير، مرجع سابق، ص82)⁽²⁷⁾

الملاحظ على المشرع الجزائري أنّه حذا في ذلك حذو باقي التشريعات العربية في هذا الإعفاء، ما دام أنّ هذه الأملاك العقارية مخصصة لصالح النّفع العام، كما أنّ هذا الإعفاء شمل حتى الأملاك الوقفية التي تكون في شكل ملكيات مبنية، وكذا الأملاك العقارية المبنية الموجودة على أقاليم الدول الأجنبية، المخصصة للإقامات التابعة للبعثات الدبلوماسية والقنصلية المعتمدة من قبل الدولة الجزائرية، وأيضا العقارات التابعة للمنظمات الدولية المعتمدة بالجزائر، وفي مثل هذه الحالات يعمل بقاعدة المعاملة بالمثل المتعامل بها في مجال العلاقات الدولية، بمعنى أن تُعاملنا الدول بنفس الطريقة والإجراء التي نعاملها بها، وعادة ما ينظم ذلك بموجب الإتفاقيات الدولية. (دبرحماني محفوظ، الضريبة العقارية في القانون الجزائري-دراسة مقارنة، مرجع سابق، ص117)⁽²⁸⁾

ويدخل في باب هذا الإعفاء كذلك تجهيزات المستثمرات الفلاحية، سيما الحظائر والمرابط وحتى المباني التي يمكن أن يقيمها الفلاحون، مما يسهل عليهم استثمار الأراضي وزراعتها، والحكمة من هذا الإعفاء أنّ هذه المباني تعد ضرورية لمستعملها لإرتباطها بحياتهم وأعمالهم. (د. عطية عبد الواحد، الضرائب على الإيرادات العقارية، مرجع سابق، ص58) (29)

المطلب الثاني : الإعفاءات الشخصية المؤقتة

سبق وأن تطرقنا إلى أنّ من خصائص الرّسم المفروض على العقارات المبنية أنّه ضريبة عينية تعني بالقيمة التّجارية للعقار بقدرما تعني بالشّخص المالك أو المنتفع، غير أنّه ورغم هذه الخاصية فإنّ المشرع الجزائري خرج عن القاعدة وأقرّ بعض الإعفاءات من الرّسوم المفروضة على الملكيات العقارية المبنية، وهي إعفاءات مؤقتة وليست دائمة يراعى فيها الظروف الشّخصية والمعيشية للملاك، وقد نص المشرع الجزائري على هذا النّوع من الإعفاءات في المادة 252 من قانون الضّرائب والرّسوم المماثلة السّابق الذكر، التي عدلت بموجب المادة 05 من قانون المالية التّكميلي الصّادر بموجب الأمر 01-15 المؤرّخ في 23 يوليو 2015، هذه الإعفاءات تشمل ما يلي :

1. العقارات أو أجزاء العقارات المصرح بأنها غير صحية أو التي هي على وشك الانهيار والتي أبطل تخصيصها.
2. الملكيات المبنية التي تشكل الملكية الوحيدة أو السّكن الرئيسي لمالكها، ولا بد من توفر شرطين :
أ- ألاّ يتجاوز المبلغ السّنوي للضّريبة 1400 دج.
ب- ألاّ يتجاوز الدخل الشّهري للخاضعين للضّريبة مرتين الأجر الوطني الأدنى المضمون.
3. البنايات الجديدة وإعادة البنايات وإضافة البنايات، وينتهي هذا الإعفاء ابتداء من أول يناير من السّنة التي تلي سنة إنجازها، غير أنّه في حالة الشّغل الجزئي للأمالك قيد الإنجاز، يستحق الرّسم على المساحة المنجزة ابتداء من أول يناير من السّنة التي تلي سنة شغل الأمالك.
4. البنايات وإضافة البنايات المستعملة في النّشاطات التي يمارسها الشّباب ذوي الإحتياجات الخاصة المؤهلون للاستفادة من إعانة الصّندوق الوطني لدعم تشغيل الشّباب، أو الصّندوق الوطني لدعم القرض المصغر، وتكون

مدة الإعفاء 06 سنوات من تاريخ إنجاز البناءات وإضافة البناءات في منطقة يجب ترقيتها. (محمد يسعد كريمة، الضريبة على العقارات المبنية، مذكرة ماجستير، مرجع سابق، ص83)⁽³⁰⁾

خاتمة :

ختاما لهذا الموضوع يلاحظ أنّ خضوع العقارات المبنية إلى الرسم العقاري يبقى أمرا نسبيا في الجزائر، بالمقارنة ببعض الدول المجاورة كفرنسا، إسبانيا، بلجيكا وألمانيا، حيث أنّ المبلغ المفروض على المالك أو المنتفع يبقى زهيدا ورمزيا بالنظر إلى قيمة العقار وموقعه ودوره في التنمية الإقتصادية للبلاد، خاصة وأنّ الجزائر اليوم في حاجة ماسة إلى تنويع مواردها المالية للخرينة العمومية، أمام هاجس انخفاض سعر البترول إلى أدنى مستوياته، علما أنّ الجزائر لها من الإمكانيات البشرية والمادية التي تؤهلها لتحقيق ذات الهدف، خاصة أنها تتوفر على مساحة عقارية شاسعة ومتنوعة، كمكليات عقارية مخصصة للسكن، التجارة، الصناعة، الفلاحة، السياحة، مع إمكانيات بشرية مؤهلة على مستوى مصالح إدارات الضرائب وأملاك الدولة والحفظ العقاري.

وعلى هذا الأساس فإنّ الجباية العقارية لا تجد لها تطبيقا فعالا وكاملا إلا بعد تذليل الصعوبات والعراقيل التي تقف أمام تعميم فرض الجباية على العقارات المبنية، وعلى ذلك نوصي بما يلي :

- ضرورة الإسراع في إتمام عملية مسح الأراضي عبر كامل الإقليم الجزائري،
- تسوية جميع المشاكل القانونية المتعلقة بالعقار سيما تسليم الدفاتر العقارية للملاك،
- ضرورة جرد جميع الأملاك العقارية لمعرفة وضبط عدد الملكيات العقارية المبنية الخاضعة للضريبة وتحديد موقعها وطبيعتها، لنصل في الأخير إلى إعداد فهرسة كاملة وشاملة للملاك والمنتفعين المكلفين بدفع الجباية،
- ضرورة تضافر الجهود جميع بين الهيئات والمصالح المكلفة بتحصيل الجباية العقارية بأهمية الموضوع إلى جانب عملية تحسيس المواطنين

المعنيين بواجب دفع الجباية من باب التكافل الإجتماعي، التي تعود بالفائدة عليهم بالدرجة الأولى وعلى الدولة على حد سواء.

الهوامش :

1. د. عطية عبد الواحد، الضرائب على الإيرادات العقارية (القاهرة : دار النهضة العربية، 1994)، ص09
2. الأمر رقم 101-76 المؤرخ في 1976/12/09 المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة
3. د.برحماني محفوظ، الضريبة العقارية في القانون الجزائري-دراسة مقارنة (مصر: الدار الجامعية الجديدة، 2009)، ص110
4. د.حامد عبد المجيد دراز، الضرائب العقارية والتنمية الاقتصادية (مصر: مؤسسة شباب الجامعة، طبعة2، 1989)، ص82
5. د.برحماني محفوظ، الضريبة العقارية في القانون الجزائري-دراسة مقارنة، مرجع سابق، ص111
6. د.عطية عبد الواحد، الضرائب على الإيرادات العقارية، مرجع سابق، ص01
7. محمد يسعد كريمة، الضريبة على العقارات المبنية، مذكرة ماجستير، كلية الحقوق بجامعة البليدة، 2011، ص79
8. د.برحماني محفوظ، الضريبة العقارية في القانون الجزائري-دراسة مقارنة، مرجع سابق، ص111
9. د.حامد عبد المجيد دراز، الضرائب العقارية والتنمية الاقتصادية، مرجع سابق، ص357
10. د.عطية عبد الواحد، الضرائب على الإيرادات العقارية، مرجع سابق، ص10
11. المرجع السابق، ص11
12. د.برحماني محفوظ، الضريبة العقارية في القانون الجزائري-دراسة مقارنة، مرجع سابق، ص72
13. د.عطية عبد الواحد، الضرائب على الإيرادات العقارية، مرجع سابق، ص13
14. TIROCHE Fadhila, La Fiscalité Immobilière, Mémoire de fin d'étude, 13^{eme} Promotion, Institut National des Finances, Kolea, 1993-1998, P111
15. د.عطية عبد الواحد، الضرائب على الإيرادات العقارية، مرجع سابق، ص12
16. د.برحماني محفوظ، الضريبة العقارية في القانون الجزائري-دراسة مقارنة، مرجع سابق، ص76
17. د.محمد الصغير بعلي، د. يسري أبو العلي، المالية العامة (الجزائر: دار العلوم والنشر والتوزيع، 2003)، ص64

18. د.برحماني محفوظ، الضريبة العقارية في القانون الجزائري-دراسة مقارنة، مرجع سابق، ص111
19. القانون المدني الجزائري الأمر 58-75 المؤرخ في 23 سبتمبر 1975 المادة 683 المعدل والمتمم
20. د.برحماني محفوظ، الضريبة العقارية في القانون الجزائري-دراسة مقارنة، مرجع سابق، ص112
21. د.عطية عبد الواحد، الضرائب على الإيرادات العقارية، مرجع سابق، ص17
22. د.عجة الجبالي، أزمة العقار الفلاحي ومقترحات تسويتها (الجزائر: دار الخلدونية، 2005)، ص264
23. محمد يسعد كريمة، الضريبة على العقارات المبنية، مذكرة ماجستير، مرجع سابق، ص82
24. د.عطية عبد الواحد، الضرائب على الإيرادات العقارية، مرجع سابق، ص18
25. عبدلي خداوج، الغش والتهرب الجبائي، مذكرة ماجستير، كلية الحقوق بجامعة البليدة، 2011-2012، ص38
26. د.برحماني محفوظ، الضريبة العقارية في القانون الجزائري-دراسة مقارنة، مرجع سابق، ص129
27. محمد يسعد كريمة، الضريبة على العقارات المبنية، مذكرة ماجستير، مرجع سابق، ص82
28. د.برحماني محفوظ، الضريبة العقارية في القانون الجزائري-دراسة مقارنة، مرجع سابق، ص117
29. د.عطية عبد الواحد، الضرائب على الإيرادات العقارية، مرجع سابق، ص58
30. محمد يسعد كريمة، الضريبة على العقارات المبنية، مذكرة ماجستير، مرجع سابق، ص83

المراجع :

• باللغة العربية

1. د.برحماني محفوظ، الضريبة العقارية في القانون الجزائري-دراسة مقارنة (مصر: الدار الجامعية الجديدة، 2009)
2. د.حامد عبد المجيد دراز، الضرائب العقارية والتنمية الاقتصادية (مصر: مؤسسة شباب الجامعة، طبعة 2، 1989)
3. د.عجة الجيلالي، أزمة العقار الفلاحي ومقترحات تسويتها (الجزائر: دار الخلدونية، 2005)
4. د.عطيه عبد الواحد، الضرائب على الإيرادات العقارية (القاهرة : دار النهضة العربية، 1994)
5. د.محمد الصغير بعلي، د. يسري أبو العلى، المالية العامة (الجزائر: دار العلوم والنشر والتوزيع، 2003)
6. عبدلي خداوج، الغش والتهرب الجبائي، مذكرة ماجستير، كلية الحقوق بجامعة البليدة، 2011-2012
7. محمد يسعد كريمة، الضريبة على العقارات المبنية، مذكرة ماجستير، كلية الحقوق بجامعة البليدة، 2011
8. القانون المدني الجزائري الأمر 75-58 المؤرخ في 23 سبتمبر 1975 المادة 683 المعدل والمتمم
9. الأمر رقم 76-101 المؤرخ في 09/12/1976 المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة
10. قانون المالية التكميلي بموجب الأمر 15-01 المؤرخ في 23 يوليو 2015، جريدة رسمية العدد 40

• باللغة الأجنبية

1. TIROCHE Fadhila, La Fiscalité Immobilière, Mémoire de fin d'étude, 13^{eme} Promotion, Institut National des Finances, Kolea, 1993-1998