الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة يحي فارس بالمدية

كلية الحقوق و العلوم السياسية

الموضوع :

مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في الحقوق

تخصص "دولة و مؤسسات"

الجباية العقارية و دورها في تدعيم الميزانية العامة للدولة

إعداد الطالب :

عماد علوطي

تحت إشراف الأستاذة:برادعي قوسم

أعضاء لجنة المناقشة :

د.جديل كريمة	أستاذة محاضرة أ	جامعة المدية	رئيسا
د.برادعي قوسم	أستاذة محاضرة ب	جامعة المدية	مشرفا و مقررا
د.محمد يحياوي	أستاذ محاضر أ	جامعة المدية	عضوا مناقشا

السنة الجامعية 2018-2019

شكر وتقدير

إن أول شكر هو لله الواحد جل وعلا على جميع نعمه التي أسبغها علينا وعلي نعمة العلم خاصة.

وإن من تمام شكره تعالي أن نشكر أهل الفضل وجهودهم وأن نعترف لهم بحقهم وهم كثيرون.

فأتقدم بالشكر الجزيل إلى الأستاذة المشرفة برادعي قويسم الذي استنيرت بتوجيهاتها وملاحظاتها القيمة،فجزاها الله خيرا ووفقها إلى مافيه الفلاح.

كما أتقدم بخالص الشكر و التقدير و الاحترام إلى كل أعضاء لجنة المناقشة لتكرمهم بقبول مناقشة هذه المذكرة و تقييمها.

كما أشكر كل من ساعدني من قريب أو بعيد على إتمام هذا العمل ولو بكلمة طيبة أو دعاء.

الاهداء

الى من اوصاني الله بهما خيرا

الى من سهرا على رعايتي و تعبا في سبيل راحتي

والدايا الكريمين

الى كل اخوتي و اخواتي وأبنائهم الاعزاء

الى كل أساتذتي الافاضل

الى كل عمال و موظفي جامعة يحي فارس بالمدية

الى كل زملائي في العمل

مقدمة

يعتبر تدخل الدولة في الحياة الاقتصادية أكثر من ضروري، بالرغم من القناعات وتقلب الخلفيات الإيديولوجية لأصحاب القرار الاقتصادي، فاستخدمت الدولة عدة أدوات للتأثير في الواقع الاقتصادي، والتقليل من الفوارق الاجتماعية، ومن أهم هذه الأدوات السياسة الجبائية، التي تعني فن اقتطاع الضرائب الرسوم بأحسن الصيغ، وتعني كذلك مجموعة الاختيارات المتعلقة بمجموعة من الأهداف، ومجموعة من الوسائل المعتمدة لتحقيق هذه الأهداف وتحسن وضع معين أو تغيره بصفة عامة،وتسعي آلية السياسة الجبائية إلى تحديد و تحصيل حجم الإيرادات اللازمة لتغطية احتياجات الاقتصاد الوطني، وتكييف هذه المصادر لوضع الخطط الاقتصادية من جهة والى تحقيق العدالة الاجتماعية بتوزيع الأعباء والاستفادة من جميع الخدمات على السواء من جهة أخري.

ومن أجل ذلك، لجأت جل الدول النامية إلى مجموعة من الإصلاحات الجبائية من خلال إعادة النظر في أنظمتها الضريبية بما يتماشي مع الفكر المالي الحديث في مجال الضرائب. والجزائر كباقي هذه الدول أجرت عدة إصلاحات جبائية سعيا منها إلى تخفيف الاعتماد علي الجباية البترولية كمصدر أول لإيراداتها نتيجة أزمة البترول عام 1986.والتي شكلت منعرجا حاسما في مسار الاقتصاد الوطني؛ فالانخفاض المفاجئ في الإيرادات النفطية خلق ظروف غير مساعدة على النمو الاقتصادي، مما أدى إلى ضرورة تفعيل الجباية العادية كبديل للجباية البترولية في تمويل الميزانية العامة.

ومن أجل الوصول إلى ذلك كان من الضروري إعادة النظر في النظام الجبائي والتفكير في مجموعة من الإصلاحات، وقد تجسد ذلك فعلا سنة1991 من خلال خلق ضرائب جديدة أكثر استجابة لمتطلبات التنمية، هذه الإصلاحات شملت مختلف أنواع الجباية بما فيها الجباية العقارية التي تعتبر نوعا من أنواع الجباية العادية. إلا أن الإصلاحات التي مستها لم تكن كافية؛فبالرغم من مكانة هذه الأخيرة باعتبارها أهم مصدر لخلق الثروة،إلا أنها تواجه صعوبات إدارية وفنية تعيق تطبيقها، فضلا عن ضآلة حصيلتها مقارنة بالأنواع الأخرى من الجباية.

وانطلاقا مما سبق؛ تبدو **أهمية** دراسة موضوع الجباية العقارية ودورها في تدعيم الميزانية العامة للدولة باعتبارها إحدى الموارد الجبائية لهذه الأخيرة، خاصة مع الأزمة الاقتصادية التي تعيشها الجزائر نتيجة تراجع أسعار البترول فإن الحكومة ملزمة بتفعيل الجباية العقارية من أجل مواجهة تراجع المداخيل، خاصة وأن الجزائر تملك مساحة شاسعة وبإمكان الضريبة المحصلة من العقار أن تساعد الحكومة في مواجهة الأزمة المالية التي تعيشها ، كما أن تفعيل الجباية العقارية يِؤدي إلى

تنشيط عدة قطاعات أخري فهي تساهم بطريقة مباشرة أو غير مباشرة في التنمية بشكل معتبر، كما تقلل من عدة معضلات اقتصادية مثل البطالة، السكن.....الخ

ومن **الدوافع** التي جعلتنا نختار هذا الموضوع هو الأهمية الكبيرة التي تكتسيها الجباية العقارية في تمويل ميزانية الدولة وتحقيق موارد مالية إضافية لها، كونها من المواضيع الهامة والجديرة بالدراسة. كما أن الرغبة في معالجة هذا الموضوع بالنظر للممارسة العملية لمهنة التسجيل، ومن ثم تقديم صورة موضوعية عن الجباية العقارية.

ومن بين **الأهداف** المتوخاة من هذه الدراسة هو تحديد موقع الجباية العقارية ضمن الميزانية العامة للدولة، وإظهار أسباب ضعف مرد ودية هذا النوع من الجباية وتحديد الأساليب الضرورية للزيادة في تحصيلها.

وبناءا علي ماسبق نطرح **الإشكالية** التالية:

- مامدي مساهمة الجباية العقارية في تمويل ميزانية الدولة؟

ولمعالجة هدا الموضوع اعتمدنا علي كل من المنهج **الوصفي** والمنهج **التحليلي**، حيث وظفنا المنهج الوصفي في الفصل الأول و المبحث الأول من الفصل الثاني عند تطرقنا لمختلف المفاهيم المتعلقة بالجباية العقارية و الميزانية العامة للدولة، أما المنهج التحليلي فقد اعتمدنا عليه في المبحث الثاني من الفصل الثاني من خلال تحليل و تقييم مرودية الجباية العقارية الآيلة للميزانية العامة للدولة

وللإجابة علي الإشكالية المطروحة ارتأينا تقسيم الموضوع إلي فصلين اثنين، الأول حاولنا من خلاله التطرق إلي مفاهيم عامة حول الجباية العقارية والميزانية العامة للدولة وذلك من خلال تقسيمه إلي مبحثين، الأول تناولنا فيه مفهوم الجباية العقارية من خلال التطرق إلى بعض المفاهيم المرتبطة بالجباية العقارية بالإضافة إلي تعريف الجباية العقارية وكذا أنواع الجباية العقارية، أما المبحث الثاني خصصناه إلى مفهوم الميزانية العامة للدولة.

أما الفصل الثاني فقد تناولنا فيه الضرائب و الرسوم العقارية كمصدر لتمويل الميزانية العامة للدولة وذلك من خلال تقسيمه إلي مبحثين، في المبحث الأول حاولنا تحديد مختلف الضرائب والرسوم المحصلة لفائدة ميزانية الدولة، وفي المبحث الثاني حاولنا تحديد أثرها علي الميزانية العامة للدولة من خلال تقييم حصيلتها وتحديد أهم معوقاتها وسبل تفعيل دورها في تمويل ميزانية الدولة.

أما عن **الصعوبات** التي واجهتنا في إعداد هذا البحث فتتمثل أساسا في قلة المراجع والمصادر المتخصصة في الموضوع، فضلا عن صعوبة الحصول على بعض الإحصائيات المتعلقة بفترة الدراسة، إضافة إلى عدم تجاوب أعوان مديرية الحفظ العقاري لولاية المدية وامتناعهم عن تقديم معلومات تفيد الدراسة متحججين في ذلك بالسر المهني.

تعتبر الجباية العقارية بأنواعها ذات أهمية مختلفة، باعتبارها وسيلة لتحريك السوق العقارية، فهي تعتبر مجموعة من الضرائب و الرسوم التي يخضع لها العقار في حالتيه:حالة استقراره لدي مالكه وفي حالة انتقال ملكيته للغير بمقابل أو مجانا، ومن هنا تطرح هذا النوع من الجباية عدة تساؤلات تتعلق بماهيتها و خصائصها و كذا أنواعها ، فممارسة حق الملكية علي العقارات المبنية او غير المبنية يسمح لصاحبه بأن يكون هو المالك أو الشاغل الحقيقي لهته الأملاك ، أو أن يقوم بعملية التنازل عنها بنقلها للغير عن طريق الإيجار من اجل التمتع مع الاحتفاظ بحق الملكية .

ولأجل التعرف أكثر علي الجباية العقارية كمورد لميزانية الدولة ارتأينا تقسيم هذا الفصل الي مبحثين ،الأول تعرضنا فيه إلي الجباية العقارية ونطاق سريانها و المبحث الثاني تناولنا من خلاله التعريف بالميزانية العامة للدولة ودورتها و مكوناتها.

المبحث الأول:ماهية الجباية العقارية

إن دراسة الجباية العقارية تستلزم دراسة المفاهيم المرتبطة، وكذا دراسة أهميتها التي نراها كأداة لتحريك السوق العقاري، وحتي تتضح الرؤية أكثر قمنا بتقسيم هذا المبحث إلي ثلاثة مطالب بدءا بمفهوم العقار و السوق العقاري، ومن ثم مفهوم الجباية العقارية وخصائصها والمطلب الثالث تناولنا من خلاله أنواع الجباية العقارية.

المطلب الأول:مفهوم العقار و السوق العقاري

للعقار و السوق العقاري عدة تعاريف تمكننا من فهم الجباية العقارية وهذا ما سنتناوله من خلال الفرع الأول مفهوم العقار و الفرع الثاني مفهوم السوق العقاري.

الفرع الأول: مفهوم العقار

للعقار عدة تعاريف نذكر منها:

أولا: تعريف العقار

حيث تعرف المادة 683 من القانون المدني الجزائري العقار كالأتي:

"كل شيء مستقر بحيزه وثابت فيه ولا يمكن نقله منه دون تلف....." [1]

كما يمكن تعريف العقار علي انه مجموعة أراضي سواء كانت زراعية أو بورية أو رعوية صحراوية كانت أو جبلية،مبنية أو غير مبنية، ونعني بهذا سطح الأرض أو جوفها من مقالع ومعادن،والمتصلة بها كالنباتات التي هي الأشجار مزروعة متصلة بالارض جذورها ،كما تعتبر الأشياء المتصلة بالأرض بأنواعها عقارا بالتخصيص[2]... .

ثانيا : أنواع العقارات

لقد حددت المادتين 683 2/ 684 من القانون المدني الجزائري العقارات إليثلاثأنواع:

1- العقارات بطبيعتها

هي كل شيء مستقر بحيزه ثابت فيه،أوهي الشيء الذي بسبب طبيعته لايمكن أن ينتقل ولا أن ينقل من مكانه، فيشمل بذلك الأرض وما يتصل بها علي وجه الاستقرار،من المباني أوالنباتات والأشجار، فالقانون الجزائري يري بأن الأرض هي عقار بالطبيعة (الأراضي الفلاحية، الرعوية، الغابية، الصحراوية، الحلفائية، و العامرة و القابلة للتعمير والمساحات و المواقع المحمية).

([1])الأمر رقم 75-58 المؤرخ في 1975.09.26 المتضمن القانون المدني الجزائري، المادة 683 الجريدة الرسمية 78.

([2])عبد الحكيم بلوفي، ترشيد نظام الجباية العقارية، أطروحة دكتوراء في علوم التسير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2012/2011، ص12.

2-العقارات بالتخصيص

هي أشياء منقولة بحسب طبيعتها،إذ يمكن انتقالها أو نقلها من مكان إلي أخر، ومع ذلك اعتبرها المشرع عقارات بالتخصيص،لأنها مخصصة لعقار بطبيعته، فهي استثناء من معيار التفرقة

القائم علي طبيعة الأشياء ،فلقد نصت المادة 2/683من القانون المدني الجزائري عليمايلي:" غير أن المنقول الذي يصنعه صاحبه في عقار يملكه رصدا علي خدمة هذا العقار أو استغلاله يعتبر عقارا بالتخصيص".

وعليه فإن العقارات بالتخصيص هي منقولات منحت علي سبيل المجاز صفة العقار، لأنها معدة لخدمة عقار أو مخصصة له، وهكذا فالعقار وكل ماخصص له يكون مجموعا اقتصاديا واحدا، رأي المشرع أن يخضعه لنظام قانوني واحد، العقار فيه هو الأصل،فإذا كان هناك رهن تأمين علي العقار، فأنه يمتد إلي منقولات المخصصة لهذا العقار بوصفها عقار بالتخصيص، والعقار بالتخصيص هو عقار بحكم القانون، حتى لايفصل المنقول عن العقار الذي خصصه مالكه لخدمته،لأن هذا الانفصال يؤدي إلي تعطيل استغلال العقار كالمحراث الذي يخصصه صاحبه لاستغلال ارض يملكها، ومن الشروط الضرورية ليصبح المنقول عقارا بالتخصيص:[1]

-أن يكون لدينا منقول بطبيعته وعقارا بطبيعته.

-توفر رغبة مالك العقار في أن يخلق رابطة بين المنقول و العقار.

-أن يكون المنقول مملوكا لمالك العقار ذاته.

-أن يخصص المنقول للعقار.

ومن النتائج العقار بالتخصيص:[2].

- يصبح المنقول المخصص لخدمة أو استغلال عقار عقارا حكميا ومن ثم تسري عليه الأحكام القانونية التي تسري علي العقارات بطبيعتها؛

-لا يمكن حجز المنقول المخصص لخدمة العقار بصفة مستقلة عن العقار الذي وضع فيه –اي بمفرده- وإنما يتم حجزه مع العقار باعتبارهتابعا له؛

-يمتد رهن العقار إلي المنقول المرصد لخدمته أو استغلاله؛

-يشمل بيع العقار المنقولات المرصدة لخدمته أو استغلاله

([1]) محمد حسنين، الوجيز في نظرية الحق بوجه عام (الأشخاص و الأموال و الإثبات قي القانون المدني)، المؤسسة الوطنية للكتاب، الجزائر، 1985، ص85.

([2]) على فيلالى، نظرية الحق، دار موفم للنشر، الجزائر، 2011، بدون طبعة، ص356.

3-العقارات بحسب موضوعها

أو الحقوق العينية، فإذا ورد الحق علي العقار كان بدوره عقارا، وبهذاأخذت القوانين الحديثة، ففي القانون المدني الفرنسي و القانون المصري والقانون الجزائري، الحقوق العينية كحق الملكية

وحق الانتفاع وحق الارتفاق وحق الرهن التأميني و حق الرهن الحيازي وحقوق الامتياز،وبعبارة أخري جميع الحقوق العينية الأصلية والحقوق العينية التبعية تعتبر عقارا إذا كان موضوعها عقارا.[1]

الفرع الثاني:السوق العقاري

للسوق العقاري كباقي الأسواق الأخرى مجموعة من التعاريف، و ذلك حسب الزاوية التي ينظر منها إليه، سواء من حيث النشاط أو من حيث الفاعلين فيه.

أولا:تعريف السوق العقاري

تعرف السوق العقارية علي أنها الفضاء بين العرض والطلب لكل السلع الاقتصادية والتجارية،حيث يعتبر العقار من احد هذه السلع الذي له مميزات خاصة عن باقي السلع الاستهلاكية أو الصناعية حيث أنه سلعة غير منقولة ، كما أن سعرها في غالب مايتميز بالارتفاع المستمر، كما أن الطلب في الغالب متزايد عن العرض للعقار الذي سببه ندرة الأراضي المخصصة للاستغلال السكني أو الصناعي، أما من جهة الأسعار فإن العقار يتأثر في تحديد أسعاره عدة عوامل أهمها[2] :

- حسب الأهمية و نوعية الإيجارات؛
- مصاريف التهيئة التي تدخل في المصاريف الإجمالية؛
- مصاريف التوثيق و التسجيل العقاري المدفوعة للهيأت الوسيطة؛
- الضرائب و الرسوم العقارية.

وتنقسم السوق العقارية إلى قسمين:

1-سوق ثانوية و سوق أولية:[3]

أ- السوق الأولية: كل المباني و المساكن التابعة للملك الخاص القابلة للتمليك أو الإيجار، و التي تكون قد خضعت لبرنامج شغل الأراضي و التهيئة العمرانية في الجزائر.

([1]) حمدي باشا، "نقل الملكية العقارية"، دار هومة للطباعة و النشر والتوزيع، الجزائر، الطبعة الثانية، 2000، ص07.

(2)ABDELKADER BOUKALFA, LE MARCHER IMMOBILIER EN ALGERIE, magestaire, INPS, ALGER, 2009, p 14.

([3]) رامول خالد،الاطار القانوني لتسجيل العقارات في الجزائر،دار هومة للنشر،الجزائر،2011،ص33.

ب- السوق الثانوية هي كل العقارات و الأراضي القابلة للتمليك والتي لم يسبق أن تم استغلالها كالتي لم يتم ضمها لبرنامج التهيئة العمرانية وبرنامج شغل الأراضي في الجزائر و التي تبقي عقارات احتياطية لمواجهة ندرة الأراضي و تتميز المناطق الصحراوية ومناطق الهضاب العليا بها.

2-سوق مستغلة وأخري غير مستغلة:

أ- السوق المستغلة: هي تلك المباني و العقارات التي تم استغلاله و التي تتميز بسعر منخفض والمردودية الضعيفة في استثماراتها نظرا لما تتطلبه من تكاليف، كالعقارات الصناعية التي خضعت لبرنامج الخوصصة و التي تتطلب تكاليف باهظة لإعادة استغلالها.

ب -**السوق غير المستغلة**: هي تلك العقارات التي تستمد قيمتها من موقعها الجغرافي أو المناطق التي تشهد ندرة في الأراضي مما يجعل أسعار هذه الأراضي مختلفة حسب نوع نشاط البناء في هذه المناطق.

ثانيا-العرض و الطلب في السوق العقاري.

إن العرض والطلب من المحركات الأساسية التي يرتكز عليها اقتصاد السوق العقاري، فكلما توافقت نسبة العرض مع الطلب كلما زادت قوة السوق العقاري و العكس كذلك.

1- العرض في السوق العقارية:

يتم تقسيم العارضين في السوق العقارية إلى فئتين من المتدخلين:

أ-المؤسسات:وهي مؤسسات متخصصة في بيع العقار سواء كانت عامة أو خاصة، وتقوم بعرض مختلف العقارات قصد بيعها.

ب-الأفراد أو الأشخاص: الذين لهم عقارات يعرضونها قصد بيعها.

2-الطلب في السوق العقارية:يمكن تقسيمه الى قسمين من المتدخلين

أ-المؤسسات:وهي تلك المؤسسات التي تريد الشراء من أجل البيع أو الإيجار أو الاستعمال وبمعني أخر العقار الذي يراد به الاستعمال.

ب-الأفراد أو الأشخاص:وهم الأشخاص الذين يريدون الشراء من أجل الاستعمال السكني أوالمهني.[1]

(1) عبد الحكيم بلوفي، مرجع سابق، ص12.

المطلب الثاني:تعريف وخصائص الجباية العقارية

تمثل الجباية مجموعة من الضرائب التي تمس العقارفي حالة استقراره عند مالكه، أو عند انتقال ملكيته بمقابل أو مجانا، كما يمكن أن تعرف علي أنها مجموعة القواعد الضريبية التي تهتم بالعمليات التي تطرأ علي العقار من تمليك وبيع وإنشاء أوصيانة، وبصفة عامة كل العمليات التي تجعل العقار موضوعا لها[1].

الفرع الاول:تعريف الجباية العقارية

إن للجباية العقارية معني واسع يختلف حسب طبيعة العقار، وأخر ضيق يشمل التعريف الفقهي والتعريف التشريعي.

أولا-التعريف الواسع للجباية العقارية

لايوجد تعريف شامل للضريبة العقارية بمفهومها الواسع بل هناك عدة تعار يف تختلف باختلاف أنواع الدخل العقاري أو باختلاف طبيعة العقار

حيث تعرف الضريبة علي الدخل الفلاحيأنها "ضريبة مباشرة و عينية بسعر نسبي تفرض علي الدخل الإجمالي المقدر للأراضي الزراعية، أما المشرع الجزائريفقد عرفها بأنها "ضريبة جزافية تفرض علي الدخل الإجمالي للغلة الفلاحية وتحسب علي أساس الدخل الناتج خلال السنة المدنية التي سبقت سنة فرض الضريبة".

كما تعرف الضريبة علي العقارات المبنية هي:"ضريبة سنوية، عينية، نوعية ومباشرة تفرض علي الدخل الصافي المقدر سنويا للعقارات المبنية"[2].

أماالضريبة علي فائض القيمة الناتجة عن التنازل عن العقاراتتعرف علي أنها ضريبة تفرض علي الدخل المتمثل في الزيادة في قيمة العقار، تحصل بمناسبة انتقال العقار من مالك إليأخر عن طريق التصرف.[3]

مما سبق ذكره يتضح أن المفهوم الواسع للضريبة العقارية يتطابق و المفهوم العام للضريبة في كونها اقتطاع لمبلغ نقدي جبرا من المكلفين بواسطة السلطات العامة بصفة نهائية ودون مقابل.

---

(1) Raymond Muzellek,« Finance publique »,8 emeEdition, Dalloz, France, 1993, p423

(2) عبد الفتاح مراد، "الضريبة على العقارات المبنية"،دار الكتاب المصرفية، القاهرة، بدون سنة نشر، ص 22.

(3) المادة 77 من الأمر 76-101، المؤرخ في 09 ديسمبر 1976، المتضمن قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، الجريدة الرسمية عدد102 المؤرخة 22 ديسمبر 1976، محين إلي غاية صدور قانون المالية لسنة 2019. الجريدة الرسمية عدد 42 المؤرخة في 2019/12/27

وعلي هذا يمكن إعطاء تعريف للضريبة العقارية علي أنها ضريبة مباشرة، نوعية وعينية تفرض نقداعلي الدخل الصافي المقدر سنويا و الناتج عن العقارات،يدفعها المكلف بها جبرا إلي خزينة الدولة.

ثانيا-التعريف الضيق للجباية العقارية

إن التعريف الضيق للجباية العقارية يختلف عن التعريف الواسع لها سواء في الفقه أو في التشريع، فالضريبة العقارية عدة تعاريف في الفقه المالي المقارن، سنقتصر علي تعريفها في كل من الفقه المالي الغربي و الفقه المالي العربي.[1]

فيما يخص تعريف الجباية العقارية في الفقه المالي الغربيسنقتصر هنا علي التعريفات الواردة في كل من الفقه الإنجليزي و الفقه الفرنسي، فالفقيهالإنجليزي "Tony Bryne" عرف الجباية العقارية علي أنها "ضريبة محلية تفرض بنسب معينة علي العقارات أو القيم غير المنقولة والتي تأخذ طابع الإنشاءات الثابتة.

مايلاحظ علي هذا التعريف انه وأن جاء شاملا للجباية العقارية إلا أنه لم يبين لنا الوعاء الذي تنصب عليه ويظهر ذلك من خلال عبارة كل ماهو غير منقول.

إلي جانب التعريف السابق هناك تعريف أخر للفقهين الانجليزيينبوشنان "Buchnan" و الفقيه جيمس فلورز" James flowers"، حيث عرف كل منهما الجباية العقارية علي انها "ضريبة تفرض بشكل غير مباشر علي القيمة الايجارية للعقار".اما في الفقه الفرنسي فنجد مثلا تعريف الفقيه بول لويس دوري"Paul-Louis Deuré" حيث عرفها في كتابه "الدليل الجديد في الضريبة المحلية"فيقول ان "الجباية العقارية المحلية المسماة الرسم العقاري تحصل لفائدة الجماعات المحلية عن العقارات المبنية و غير المبنية تحسب علي أساس القيمة الايجارية للعقار".[2]

ان هذا التعريف جاء قاصرا بحيث لم يشمل جميع صور الجبايةالعقارية و اقتصر علي الضرائب المحصلة لفائدة الجماعات المحلية فقط، في حين أن هناك ضرائب عقارية أخري تحصل لفائدة الدولة و الجماعات المحلية معا مثل الضريبة علي تأجير الأملاك العقارية.

أماتعريف الجباية العقارية في الفقه المالي العربيسنقتصر كذلك في هذا العنصر علي التعاريف الواردة في الفقه المالي المصري،ثم نتطرق الي تعريف الجباية العقارية في الفقه المالي الجزائري

([1])محفوظ برحماني، الضريبة العقارية في الجزائر، دراسة مقارنة، بدون طبعة، دار الجامعة الجديدة، الجزائر،2009ص 59 ،61.

([2])نفس المرجع، ص 60 .

بالنسبة للفقه المالي المصري فقد عرفها علي أنها "جباية مباشرة نوعية علي الدخل المقدر وهي الصافي، ضريبة نوعية و سنوية"[1]،ومن خلال هذا التعريف نلاحظ أن الجباية العقارية تشمل العقارات المبنية و غير المبنية وان وعائها هو الدخل الصافي لهذه العقارات.

اما بالنسبة للفقه المالي الجزائري فإن أبرز تعريف فقهي للجباية العقارية هو ماجاء به الأستاذ عثمان قنديل في كتابه "نظرية الجباية و التنمية"، حيث عرفها بأنها "الضريبة التي تقع علي العقارات المبنية و غير المبنية و التي يكون الدخل الصافي المتمثل في بدل الإيجار و غلة الأرض وعاءا لها وهي ضريبة ذات طابع عيني أكثر منها شخصي.

إن هذا التعريف لايختلف كثيرا عن التعاريف السابقة للجباية العقارية في مفهومها الضيق،حيث تتفق معها في كونها تشمل العقارات المبنية و غير المبنية فقط وأن وعائها هو الدخل العقاري.

وبالنسبة للتعريف التشريعي للضريبة العقارية لقد عرف المشرع الجزائري الضريبة العقارية بطريقة غير مباشرة في مفهومها الضيق علي أنها رسم سنوي يدفع علي العقارات المبنية وغير المبنية لفائدة الجماعات المحلية وحدد أساس فرضها ومعدلاتها و كيفية حسابها.

اذن من خلال ماسبق يتبين أن للجباية العقارية مفهومان، احدهما واسع ونعني به أنها ضرائب مباشرة و نوعية و عينية يدفعها المكلف جبرا إلي خزينة الدولة تفرض علي الدخل الصافي المقدر سنويا الناتج عن العقارات،أما المفهوم الضيق فنعني به الرسوم العقارية المحصلة لفائدة الجماعات المحلية، لكن بوجه عام يمكن القول إن الجباية العقارية تشمل جميع الاقتطاعات الجبرية المحصلة لفائدة خزينة الدولة، سواء يدفعها المكلفون إسهاما منهم في الأعباء العامة للدولة أو يدفعونها بمناسبة خدمة قدمتها لهم الدولة كحقوق التسجيل مثلا، ويخضع للجباية العقارية كل الأشخاص المعنويون والطبيعيون القائمون بالعمليات التالية:

-عند البيع والشراء:تتكون عملية البيع من طرفين هما البائع و المشتري، وتخضع لضريبة حقوق التسجيل وإعادة التقويم.[2]

-عند إنشاء و تملك العقار:عند إنشاء العقار يقصد به بناءا كاملا وملكا لصاحبه، او العقار الذي أل إلى صاحبه بعوض أو بدون عوض، يخضع للرسم العقاري ورسم التطهير بصفته مالكا للعقار.

-تقديم حصص لإنشاءشركات:ان إنشاء شركة يعني إنشاء رأس مال الشركة الذي يتكون من أصول جزء معتبر منها عبارة عن عقار، ويتم هذا بموجب عقد يسجل و يخضع الي حقوق التسجيل.

([1]) عبد الفتاح مراد، مرجع سابق، ص22.

([2]) محفوظ برحماني، مرجع سابق، ص 67.

كما أن عملية نقل الملكية تخضع للإشهار، هذه العملية تقوم بها هيئة الحفظ العقاري، وتحصل مقابلها رسما يسمي رسم الإشهار العقاريالذي تؤديها المحافظة العقارية للشخص طالب الإشهار.[1]

الفرع الثاني:خصائص الجباية العقارية.

تتميزالجباية العقارية بمجموعة من الخصائص التي تميزها عن غيرها من الضرائب كونها ضريبة تفرض علي دخل الثروة العقارية بشكل مباشر، وعلي هذا الأساس سنتطرق لخصائص الضريبة العقارية في النقاط التالية:

أولا:الجباية العقارية ضريبة مباشرة

لتحديد ما إذا كانت الجباية العقارية ضريبة مباشرة أوغير مباشرة،لابد من التعرض إلي معا يير التميز بين هاتين الصورتين من الضرائب و إسقاطها علي الجباية العقارية، حيث يعتمد علماء المالية علي عدة معايير للتميز بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة، لما لهذا التميز من فائدة عملية للتعرف علي طبيعة الضرائب وأثرها علي الحياة الاقتصادية، وابرز هذه المعايير:المعيار القانوني والمعيار الاقتصادي و معيار الثبات و الاستقرار.

1-المعيار القانوني

وفق هذا المعيار تكون الضريبة مباشرة اذا تم تحقيقها بناءا علي الاتصال المباشر بين المكلف والإدارة الضريبية أو إذا تم تحصيلها من المكلف بواسطة هيئة رسمية، أما اذا كان تحققها لايتطلب اتصالا مباشرا مع الإدارة الضريبية كانت ضريبة غير مباشرة، ووفق هذا المعيار فان الضريبة العقارية هي ضريبة مباشرة كون إدارة الضرائب تعلم مسبقا من الناحية القانونية مالك العقار اوالمنتفع به من خلال إعداد تكليف اسمي مباشر لهم.[2]

2-المعيار الاقتصادي

و يقصد به معرفة المكلف الذي يستقر عليه العبء بصورة نهائية، فتكون مباشرة اذا كان الشخص الذي يدفعها لخزينة الدولة هو نفس الشخص المكلف بها، أما إذا استطاع نقل عبئها الي شخص أخر فتعتبر غير مباشرة و بتطبيق هذا المعيار علي الضريبة العقارية تكون ضريبة مباشرة لان المكلف لا يمكنه نقل عبئها لشخص أخر[3].

([1]) العمرية بوقرة، "التسجيل لدي مفتشية التسجل و الطابع"، رسالة ماجيستر غير منشورة، تخصص قانون عقاري وزراعي، كلية الحقوق، قسم القانون الخاص، جامعة سعد دحلب، البليدة، ماي2007 ص09.

([2]) محفوظ برحماني، مرجع سابق، ص67.

([3]) نفس المرجع ، ص 70 ،71.

3-معيار الاستقرار و الثبات

تعد الضريبة مباشرة وفقا لهذا المعيار اذا كانت مفروضة علي مادة تتميز بالثبات و الديمومة وهوحال الضريبة العقارية المفروضة علي الملكية العقارية، وتعد الضريبة غير مباشرة اذا كانت مفروضة علي واقع و تصرفات عريضة تتسم بالتقطع وعدم الثبات.

وفق هذا المعيار تعد الضرائب العقارية ضرائب مباشرة باستثناء رسوم التسجيل التي تكون وفق هذا المعيار ضرائب غير مباشرة لان واقعة الوفاة في الضريبة علي التركات هي واقعة عرضية غير مستقرة و لا ثابتة، و رغم ذلك نجد بعض التشريعات تلحقها بالضرائب المباشرة.

ثانيا:الجباية العقارية ضريبة عينية

تكون الضريبة عينية عندما تفرض علي الأموال دون الاعتداد بمركز المكلف الشخصي أوالاجتماعي أو العائلي، فالضريبة هنا تفرض علي المقدرة التكليفية و تمتاز هذه الضريبة ببساطتها وسهولتها عند التطبيق، مثل الرسم العقاري حيث تفرض علي العقار مهما كانت طبيعته و مساحته بمعني لا يعتد بحالة المكلف بالضريبة الشخصية الاجتماعية، لكن بالرغم من أن الضريبة العقارية تتصف بالعينية، إلاأن التشريعات قد خففت من حدة هذه الصفة عند الأخذ بعين الاعتبار الظروف الشخصية للمكلف ومرد ذلك فكرة عدالة الضريبة، ونجد تطبيقا لذلك في القانون الجزائري من خلال مجموعة من الإعفاءات التي اقرها مراعة لحالة المكلف الشخصية و المالية و الاجتماعية.

ثالثا:الجباية العقارية تفرض على أساس الدخل المقدر

ان الجباية العقارية تفرض علي الدخل الذي ينتج عن العقار و ليس علي العقار في حد ذاته وهذا متفق عليه في جميع التشريعات، لكن الاختلاف يكمن في الدخل الذي يرتكز عليه في حساب هذه الضريبة فنجد بعض التشريعات ترتكز علي الدخل الإجمالي وبعضها علي الدخل الصافي الناتج عن الملكية العقارية.[1]

وعن موقف المشرع الجزائري فقد اعتمد علي الدخل الصافي لحساب الضريبة علي الدخل الإجمالي المداخيل العقارية وعلي الدخل المقدر كأساس لحساب الرسوم العقارية، غير انه ما يلاحظ علي المشرع الجزائري انه قد وسع الدخل ليشمل أيضا المنفعة التي قد يحققها العقار لملكه في حالة الاستعمال الشخصي له، حيث يفرض الضريبة علي الإيراد الفعلي الذي يحققه مالك العقار أو المنتفع به ،مثل الضريبة علي بدل الإيجار كدخل العقار الذي يجنيه العقار.

(1) محمد جمال الذنيبات،"المالية العامة و التشريع المالى"،الدار العلمية الدولية ودار الثقافة للنشر و التوزيع،عمان، الأردن، 2003 ص126.

رابعا:الجباية العقارية ضريبة سنوية

نص المشرع الجزائري في المادة الأولى من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة علي انه تؤسس ضريبة سنوية على الدخل الإجمالي و التي من ضمنها الضريبة على تأجيرالأملاك العقاري كما نص كذلك علي خاصية سنوية الرسم العقاري علي الملكيات المبنية و غير المبنية، وعليه فالضريبة العقارية هي ضريبة سنوية تجبي كل سنة تماشيا مع مبدأ سنوية الميزانية حيث تبدأ السنة المالية من الأول جانفي إلي غاية 31 ديسمبر من نفس السنة،إلاأن هذه الخاصية لها استثناء فيما يتعلق ببعض الرسوم المحصلة عند انتقال العقارات كرسوم التسجيل التي لاتحصل سنويا.[1]

المطلب الثالث:أنواع الجباية العقارية

إن تحديد النطاق النوعي لسريان الضريبة العقارية له أهمية بالغة من حيث تحديد الوعاء الذي تنصب عليه الضرائب العقارية، هذه الأخيرة تشتمل الضريبة علي الملكية العقارية وكذا الناتج عن استغلال العقارات بالإضافةإلي الضرائب و الرسوم المفروضة علي التصرفات الناقلة للملكية العقارية أو بمناسبتها، وللتوضيح أكثر قسمنا هذا المطلب إلى فرعين، الأول تناولنا فيه الضريبة علي الملكية العقارية، والفرع الثاني تناولنا فيه الضريبة علي نقل الملكية العقارية.

الفرع الاول:الضريبة على الملكية العقارية

نظم المشرع الجزائري الضريبة علي الملكية العقارية في الأمر رقم 76-101 المتضمن قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة المعدل و المتمم، حيث تشمل موضوعين اثنين هما الضريبة علي العقارات المبنية غير المبنية و الضريبة على الدخل العقاري الذي يتحقق من استغلالها سواء من قبل المالك أو المنتفع.

أولا:الضريبة على العقارات المبنية وغير المبنية

يعد الرسم العقاري من الرسوم القديمة لقانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و المحصلة لفائدة البلديات، حيث أسس هذا الرسم بموجب الأمر 83/67 المؤرخ في 1967.06.02والمتضمن القانون المعدل و المتمم لقانون المالية لسنة 1967[2] ، ولقد تم تعديله فيما بعد بموجب المادة 43 من القانون رقم 25/91 المؤرخ في 12/18/ 1991المتضمن قانون المالية لسنة 1992، حيث قسم هذا الرسم إلي نوعين الرسم العقاري علي الأملاك المبنية و الرسم العقاري علي الأملاك غير المبنية

([1]) محفوظ برحماني، مرجع سابق،ص ،72،73.

([2]) MustaphaTiar, «Fiscalité immobilière », Mémoire de fin d’ étude, ENI, Kolea, Année 1955 p 32.

فالرسم العقاري إذن هو ضريبة عينية تمس العقارات المبنية و غير المبنية الموجودة فوق التراب الوطني، فالمشرع استعمل مصطلح الرسم بدل الضريبة إلاأنها تسمية مجازية إذ لا وجود للخدمة أوالمنفعة الخاصة مقابل تأدية هذا الرسم.

1- الرسم على العقارات المبنية

سنتناول في هذا العنصر إلى مختلف الأحكام المتعلقة بالرسم إلي العقارات المبنية بدءا بتعريف هذا الرسم و مجال تطبيقه و كذا الإعفاءات المختلفة، وصولا إلي أساس فرض هذه الضريبة و تبيان كيفية حسابها.

أ- تعريف الضريبة على العقارات المبنية

حيث تعرف هذه الضريبة علي أنها ضريبة مباشرة ونوعية علي الدخل المقدر الصافي للعقارات المبنية وهي عينية و سنوية.[1]

من خلال التعريف السابق يتبين أن الرسم العقاري علي الملكيات المبنية كما يصطلح عليه المشرع الجزائري هو ضريبة سنوية تصريحيه، تفرض علي جميع العقارات المبنية علي اختلاف أنواعهاوبغض النظر عن المواد التي استخدمت في تشيدها سواء كانت من الطوب أو الخشب أوالخرسانة أو الزجاج أوغيرها من مواد البناء،[2] ومهما كان وجودها سواء أقيمت تحت الأرض أوفوقها أو علي الماء، فهي خاضعة في جميع الحالات للضريبة ماعدى تلك المستثناة بموجب القانون، كذلك تفرض هذه الضريبة علي العقارات المبنية مهما كان الغرض الذي أقيمت من أجله سواء كان مدنيا أو تجاريا،[3] كما لم يكتفي المشرع بهذا النص العام بل أضاف إلي ذلك ملحقات الأبنية وأخضعها لحكم العقارات المبنية.

يتضح من تعريف الضريبة علي العقارات المبنية أنها تتصف بالخصائص التالية[4]:

-أنها ضريبة مباشرة ونوعية؛

-أنها ضريبة تفرض علي الدخل المقدر و ليس الفعلي؛

-أنها تفرض علي الدخل الصافي؛

-أنها ضريبة عينية؛

-أنها ضريبة سنوية.

([1]) مراد عبد الفتاح، مرجع سابق، ص 22.

([2]) محفوظ برحماني،مرجع سابق، ص112.

([3]) مراد عبد الفتاح، مرجع سابق، ص26، 27.

([4]) عطية عبد السيد الواحد، الضرائب على الإيرادات العقارية (الضرائب علي العقارات المبنية، الضرائب على الأرض الفضاء) ، دار النهضة العربية، بيروت، لبنان، 1993، ص9، 10.

ب- مجال تطبيق الرسم على العقارات المبنية

كما سبق ورأينا فان الرسم علي العقارات المبنية يطبق علي مختلف أنواع العقارات المبنية بغض النظر عن المواد المستخدمة في تشيدها أو الغرض الذي أقيمت من أجله، ومنه يمكن القول أن وعاء الضريبة في هذا النوع من الضريبة هو العقارات المبنية وبعض ملحقات العقارات المبنية من أراضي غير مبنية.

ب1- العقارات المبنية:

فالعقارات المبنية هي المنشآت المثبتة بالأرض بأساسيات كالمنازل و المحالات، كذلك تعتبر الأنابيب المثبتة بالأرض عقارات مبنية متى اتصلت مباشرة بالبناء.[1]

وبالرجوع إلى نص المادة 249 من قانون الضرائب المباشرةو الرسم المماثلة نجد أن المشرع الضريبي لم يعرف العقارات المبنيةإذ أن هذه العبارة جاءت عامة لتشمل كل صور العقارات المبنية ماعدي تلك المستناة بنص القانون،فالعقارات المبنية المشمولة بالرسم العقاري هي:

-المنشآت المخصصة لإيواء الأشخاص و المواد أو لتخزين المنتوجات؛

-المنشآت التجارية الكائنة في محيط المطارات الجوية و الموانئ ومحطات السكك الحديدية ومحطات الطرقات بما فيها ملحقاتها المتكونة من مستودعات وورشات للصيانة.

ب2-مايعد في حكم العقارات المبنية

لم يكتفي المشرع الجزائري بالنص العام في المادة 249 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، بل أضاف إلي ذلك بعض العقارات غير المبنية الملحقة بالعقارات المبنية و أخضعها لنفس الضريبة عبي العقارات المبنية، وتتمثل فيما يلي:

الأراضي الملحقة بالمباني:وهي جميع القطاعات الأرضية التي تشكل ملحقا مباشرا للبنايات و التي لا يمكن الاستغناء عنها، فهي تعتبر في نظر المشرع الضريبي عقارات مبنية حكما من حيث خضوعها للضريبة مثل الفناء، الحدائق والمسابح المتصلة بالمسكن.

الأراضي غبر المزرعة و المستخدمة لغرض تجاري أو صناعي كالورشات و أماكن إيداع البضائع و غيرها من الأماكن من نفس النوع سواء كان يشغلها المالك أو يشغلها آخرون مجانا أو بمقابل.[2]

ب3-حكم العقارات بالتخصيص

إن المشرع الجزائري لم يبين فيما إذا كانت العقارات بالتخصيص جزءا من الملكيات المبنية أم

([1]) محفوظ برحماني، مرجع سابق، ص112.

([2]) المادة 249 من الأمر رقم 76-101المتضمن قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة المعدل و المتمم السالف الذكر.

لا، لكن رغم ذلك فان لها تأثير في الحساب القيمة الايجارية كتركيب الأبواب و المصاعد الكهربائية ويرها مما يعد عقارا بالتخصيص.

ج-الإعفاءات من الرسم علي العقارات المبنية

لقد اعفي المشرع الجزائري بموجب المادتان 250، 252 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة بعض العقارات المبنية من الرسم المطبق عليها و ذلك لاعتبارات عديدة فضلا علي انه ميز بين حالات الإعفاء الدائم و حالات الإعفاء المؤقت.

ج1 -حالات الإعفاء الدائم

استثنى المشرع الجزائري بعض العقارات المبنية من الرسم العقاري مراعيا في ذلك بعض الاعتبارات نوجزها فيما يلي:

ج-1-1 إعفاءاتخاصة بطبيعة الملكية العقارية المبنية

للملكية العقارية ثلاث أصناف، ملكية عامة، ملكية خاصة و ملكية وقفية[1]،ولقد أعفي المشرع الجزائري العقارات التابعة للأملاك الوطنية التي هي في خدمة المرافق العامة والمحققة للمنفعة العامة، كذلك أعفي البناءات التابعة للأملاك الوقفية الموقوفة وقفا عاما من الرسم العقاري على الملكيات المبنية.

ج-1-2 عفاءات خاصة باستخدام العقار المبني

أعفى المشرع الجزائري بعض العقارات المبنية من الرسم العقاري بالنظر إلي الغرض الذي يستخدم فيه العقار، كدور العجزة مثلا وغيرها من الأبنية المخصصة لغرض اجتماعي، خيري علمي، رياضي وثقافي، كذلك أعفي العقارات المخصصة للشعائر الدينية، كالكنائس و المساجد والمدارس القرآنية.[2]

ج-1-3 إعفاءات خاصة بمراعاة العرف الدولي:

اعفى المشرع الجزائري العقارات التابعة للدول الأجنبية والمخصصة للإقامة الرسمية للسفارات و البعثات الدبلوماسية و القنصلية المعتمدة لدي الحكومة الجزائرية من الرسم العقاري، وكذا المباني التابعة للمنظمات الدولية و الإقليمية المعتمدة بالجزائر، إلا أن هذا الإعفاء معلق علي شرط المعاملة بالمثل دون ان ننسي الاتفاقيات الدولية المبرمة في هذا الإطار.[3]

([1]) المادة 23 من القانون 90-25 المؤرخ في 1990/11/18 المتضمن قانون التوجيه العقاري، الجريدة الرسمية عدد 49 المؤرخة في 1990/11/18.

([2]) المادة 251 من لأمر 76-101المتضمن قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة المعدل و المتمم السالف الذكر.

([3]) محفوظ برحمانى، مرجع سابق، ص117.

ج-1-4 إعفاءات خاصة بتدعيم الفلاحة:

بهدف تشجيع الفلاحين علي مواصلة نشاطاتهم و دعما للنشاط الفلاحي أعفي المشرع الجزائري العقارات المخصصة للفلاحة من الرسم العقاري المفروض علي الملكيات المبنية، مثل الحظائر المخصصة للحيوانات و المستودعات المخصصة للوازم للمستثمرة الفلاحية.[1]

ج-2 حالة الإعفاء المؤقت:

أعفي المشرع الجزائري بعض العقارات المبنية من الرسم العقاري لفترة معينة و بشروط محددة قانونا،هذه الإعفاءات هي كالتالي:

العقارات المصرح بأنها غير صحية أو التي توشك علي الانهيار ومتى زال السبب أصبح المبني خاضعا للضريبة.

المسكن الوحيد للمكلف و المسكن الرئيسي شريطة توافر الشرطين التاليين:

- ألا يتجاوز المبلغ السنوي للضريبة 1400 دج.
- ألا يتجاوز الدخل الشهري للخاضعين للضريبة المعنيين مرتين الأجرالادني الوطني المضمون.[2]

كما أعفي المشرع البنايات الجديدة،وإعادة البناءات وإضافة البنايات إبتداء من أول يناير من السنة التي تلي سنة انجازها. غير أنه في حالة الشغل الجزئي للأملاك قيد الانجاز، يستحق الرسم على المساحة المنجزة، ابتداء من أول يناير من السنة التي سنة شغل الأملاك.[3]

تعفى كذلك البنايات و إضافة البنايات المستخدمة في النشاطات التي يمارسها الشباب المستثمر المستفيد من إعانة الصندوق الوطني لدعم و تشغيل الشباب لمدة ثلاث سنوات ابتداء من تاريخ انجازها، وتحدد هذه المدة بستة سنوات إذا ما تعلق الأمر ببنايات في المناطق المراد ترقيتها.

وتمدد مدة الإعفاء إلي عشر سنوات، عندما تكون هذه البنايات المستعملة في إطار الأنشطة الممارسة من طرف الشباب المؤهلين للاستفادة من إعانة الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب في مناطق تستفيد من إعانة الصندوق الخاص لتطوير مناطق الجنوب، وتمدد مدة الإعفاء بستة سنوات إذا كانت مقامة في مناطق تستفيد من إعانة الصندوق الخاص لتطوير الهضاب العليا.[4]

كذلك السكن الايجاري التابع للقطاع العمومي، و الإعفاء في هذه الحالة مرده الحالة المالية للمستأجر، باعتبار أن الاستفادة من السكنات الاجتماعية يكون للطبقات الضعيفة الدخل.[5]

([1]) المادة 251 من الأمر رقم 76-101المتضمن قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة المعدل والمتمم السالف الذكر.

([2]) المادة 252 فقرة 2 من نفس القانون.

([3]) المادة 252 فقرة 3 من نفس القانون.

([4]) المادة 252 فقرة 4 من نفس القانون.

([5]) المادة 252 فقرة 5 من نفس القانون.

د-أساس فرض الضريبة علي الملكيات المبنية

ينتج أساس فرض الضريبة عن ناتج القيمةالإيجاريةالجبائية لكل متر مربع للملكية المبنية مضروب في المساحة الخاضعة للضريبة، ويحدد أساس فرض الضريبة بعد تطبيق معدل تخفيض يساوي2%سنويا، مراعاة لقدم الملكية المبنية، غير أنه لايمكن أن يتجاوز هذا التخفيض حد أقصي قدره 25%.[1]

ويمكن تلخيص قاعدة فرض الضريبة في العبارة التالية بشكل رياضي

قاعدة فرض الضريبة= القيمة التأجرية ×المساحة

وتجدر الإشارة إلي أن تعيين القيمة التأجرية يكون عن طريق القانون مع الأخذ بعين الاعتبار موقع المبني أو العقار، حيث أن الطبيعة الجغرافية لها دورها، حيث أن العقارات الواقعة في الجنوب ليست كتلك الواقعة في الشمال، وهذا الاختلاف راجع إلى توفر عدد من متطلبات الحياة في مناطق وانعدامها في أخرى، لكل هذا تم تقسم كل التراب الوطني إلي مناطق، وكل منطقة إلى ثلاث مناطق فرعية، وتختلف القيمة التأجرية حسب نوع المبني (إذا كان مخصصا للسكن أو الاستعمال الصناعي أوالتجاري...) وموقعه.

د-1حساب الرسم العقاري على الملكيات المبنية

يحسب الرسم العقاري على الملكيات المبنية بتطبيق المعدلين المبينين أدناه الأساس الخاضع للضريبة كمايلي:

د-1-1 الملكيات المبنية بأتم معني الكلمة3% :

غير أنه بالنسبة للملكيات المبنية ذات الاستعمال السكني المملوكة من طرف الأشخاص الطبيعيين، و الواقعة في المناطق المحددة عن طريق التنظيم وغير مشغولة سواءا بصفة شخصية و عائلية أو عن طريق الكراء، تخضع لمعدل مضاعف قدره10%.

يوضع صنفالأملاك المشار إليها في الفقرة السابقة وموقعها و كذلك شروط تطبيق هذا الإجراء عن طريق التنظيم.

د-1-2 الأراضي التي تشكل ملحقات للملكيات المبنية:

-5%عندما تقل مساحتها أو تساوي500 م^2

([1]) المادة254 منالأمر رقم 76-101المتضمن قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلةالمماثلة المعدل السالف الذكر.

-7% عندما تفوق مساحتها 00 5 م^2 وتقل أو تساوي 1000م^2
-10% عندما تفوق مساحتها 1000م^2 [1]

وتحدد قيمة الرسم من ناتج القيمة الخاضعة للضريبة بعد التخفيض، ويحسب الرسم الخاص بالمبني علي حدى، وذلك بضرب أساس فرض الضريبة بعد التخفيض في نسبة الرسم المناسبة، كما يحسب الرسم للملحق المبني مايلي:

أساس فرض الضريبة×نسبة الرسم

وبالجمع بين الرسم الخاص بالمبني مع الرسم الخاص بالملحقات، نتحصل علي قيمة الرسم العقاري الخاص بالعقارات الواجبة الدفع من طرفالمكلفين عند تاريخ استحقاقها.

هذا وقد قامت ادارة الضرائب بإعداد نموذج موحد للتصريح بالعقارات المبنية وغير المبنية. [2]

2- الرسم العقاري على الملكيات غير المبنية

الرسم العقاري علي الملكيات غير المبنية رسم سنوي تصريحي، يفرض علي العقارات غير المبنية بصفة عامة باستثناء تلك المعفية صراحة من الضريبة، ويكون ذلك باسم المالك أو المستفيد من حق الانتفاع وباسم المؤجر في حالة الإيجار. [3]

أ- مجال تطبيق الرسم العقاري على الملكيات غير المبنية

يطبق الرسم العقاري علي جميع الملكيات المبنية، وقد حدد المشرع الجزائري أنواع هذه العقارات في المادة 261 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة وهي:

أ-1 الأراضي العمرانية أو القابلة للتعمير

عرف المشرع الجزائري الأراضي العمرانية في المادة 20 من قانون التوجيه العقاري علي أنها كل قطعة الأرض يشغلها تجمع من البنايات في مجالاتها الفضائية وفي مشتملاتها و تجهيزاتها حتي و لو كانت الأرض غير مبنية كالمساحات الخضراء و الحدائق أو تجمع من البنايات[4]،في حين لم يعرف المشرع في قانون الضرائب الأراضي العمرانية واكتفي هذا الأخير بتعبير الأراضي الفضاء غير المبنية .

أما عن الأراضي القابلة للتعمير بالرجوع كذلك إلي قانون التوجيه العقاري 90-25 نجد أن الأراضي القابلة للتعمير هي كل قطعة أرض مخصصة للتعمير في أجال معينة الذي تضمنته، أي كل

(1) المادة 261 فقرة "ب"من الأمر 76-101 المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة السالف الذكر.
(2)أنظر نموذج للتصريح بالملكيات المبنية و غير المبنية، الملحق رقم (1)
(3)Merkouche el-hadi,la répartition des compétences entre la loi et le règlement en matière fiscale, le cas des impôt Directs en Algérie, édition Houma, Algérie ,2011 p82.
(4) المادة 20 من القانون رقم 90-25 المتضمن قانون التوجيه العقاري السالف الذكر.

أرض فضاء تخصص بموجب المخططات التوجهية للتهيئة و التعمير لتكون محلا للبناء عليها مستقبلا.[1]

أ-2 المحاجر و مواقع استخراج الرمل و المناجم في الهواء الطلق

المحاجر هي مواقع تقتطع منها الحجارة لتحويلها إلى مواد تستعمل لعدة أغراض منها البناء، أما مواقع استخراج الرمل فهي الأراضي التي تتكون من الرمل فيستخرج منها هذا الرمل وبالتالي تعد كل من الحجارة و الرمل عقارا عندما تكون متصلة بالارض و تصبح منقولا بحسب المآل بعد قطعها وإخراجها من الأرض، أما المناجم علي الهواء الطلق فهي الأماكن التي تستخرج منها المعادن والمواد الخام مباشرة دون حفر أنفاق داخل الأرض، غير أن المواد المستخرجة لا تخضع للرسم المطبق على العقارات غير المبنية.

أ-3 مناجم الملح و السبخات

تعتبر العقارات التي يستخرج منها الملح مناجم، وهي تخضع للضريبة علي العقارات غير المبنية وأخضع المشرع الضريبي أيضاالسبخات لهذه الضريبة حيث تعد المواقع المائية التي يستخرج منها الملح عقارات غير مبنية، ومناط فرض الضريبة هو أن تكون هذه السبخات منتجة فعلا أو قابلة لأن تكون منتجة.[2]

أ-4الأراضي الفلاحية

الأراضي الفلاحية هي كل أرض بتدخل الإنسان تنتج في السنة أو خلال سنوات إنتاجا يستهلكه البشر أو الحيوان أو يستعمل في الصناعة[3]، وتخضع هذه الأخيرة إلى الضريبة علي العقارات غير المبنية إلا أن وعاء الضريبة ليس الدخل عن الأرض الفلاحية وإنما هو القيمة الأيجارية للأرض وبالتالي فالإيرادات الفلاحية التي عرفها المشرع في نص المادة35 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لا تدخل ضمن الضريبة العقارية.

ب/ الملكيات غير المبنية المعفاة من الرسم العقاري

أعفى المشرع الجزائري بعض العقارات غير المبنية من الرسم العقاري، هذه العقارات جاءت علي سبيل الحصر كالتالي:

ب-1 الأراضي التابعة للأملاك الوطنية العامة

ومناط الإعفاء في مثل هذه الحالة هو مدى تخصيص العقارات للمنفعة العامة أو لمرفق عام، حيث

(1) المادة 21 من القانون رقم 90-25 المتضمن قانون التوجيه العقاري السالف الذكر.
(2) محفوظ برحماني، مرجع سابق، ص 131.
(3) المادة 4 من القانون رقم 90-25 المتضمن قانون التوجيه العقاري.

تعفى الأراضي التابعة للدولة و الولاية و البلديات و المؤسسات العمومية أو العلمية أو التعليمية أوالاسعافية متي كانت مخصصة لمنفعة عامة وغير مدرجة للأرباح.

ب-2 الأراضي التي تستغلها السكك الحديدية

هذه الفقرة تعد خروجا عن الفقرة السابقة الذكر والتي لاتعفي الأراضي التابعة للدولة من الرسم العقاري إذا كان تدر ربحا.

ب-3 الأملاك الوقفية

حيث تعفي العقارات غير المبنية التابعة للأملاك العامة من الرسم علي العقارات غير المبنية وسبب الإعفاء هنا يرجع إلي كون منفعة الأرض أصبحت مرصودة لأوجه خيرية[1].

ج- أساس فرض الضريبة وتحديد القيمة الأيجارية الجبائية

ينتج أساس الضريبي للرسم العقاري علي الملكيات غير المبنية من حاصل القيمة الإيجارية الجبائية للملكيات غير المبنية و المعبر عنها بالمتر المربع و بالهكتار بالنسبة للأراضي الفلاحية تبعا للمساحة الخاضعة للضريبة[2]،مع الأخذ بعين الاعتبار المنطقة تواجد العقارات وكذا القطاعات من حيث كونها عمرانية أو قابلة للتعمير.

أما بالنسبة للأراضي الفلاحية فتأخذ بعين الاعتبار العوامل المساعدة علي الإنتاج كتوفر المياه ونسبة تساقط الأمطار، وخصوبة الأرض ودرجة انحدارها.[3]

وتحسب الضريبة علي العقارات غير المبنية علي أساس القيمة الايجارية لمساحة الأرض بنسب حددتها المادة261 من قانون الضرائب المباشرة .

يحسب الرسم علي القيمة الخاضعة للضريبة، بتطبيق معدلات حددها القانون تختلف باختلاف نوع العقار و موقعة وهي:

-5 %بالنسبة للملكيات غير المبنية المتواجدة في المناطق غير العمرانية.

بالنسبة للأراضي العمرانية تحدد نسبة الرسم كمايلي:

-5% عندما تكون المساحة الأراضي أقل من 500م^2 أو تساويها

-7% إذا كانت مساحة الأراضي تزيد عن 500م^2 ولا تتجاوز 1000م^2

-10%إذا كانت مساحة الأراضي تفوق 1000م^2

([1]) المادة 261 فقرة "ه" من الأمر 76-101 المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المعدل والمتمم السالف الذكر.

([2])حميد بوزيدة، التقنيات الجبائية، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر 2010 ، ص 157.

([3]) محفوظ برحماني، مرجع سابق، ص 135.

-3% بالنسبة للأراضي الفلاحية.

إلا أنه بالنسبة للملكيات غير المبنية المتواجدة في المناطق أو الواجب تعميرها و التي لم تنشأ عليها بنايات منذ ثلاث(03) سنوات ابتداء من تاريخ الحصول علي رخصة البناء أو صدور رخصة التجزئة، فإن الحقوق المستحقة بصدد الرسم العقاري ترفع إلي 4 أضعاف[1]

ملاحظة:يعتبر الرسم العقاري علي الملكيات المبنية و غير المبنية من الضرائب المحصلة لفائدة البلديات دون سواها.

وهناك رسم ملحق للرسم العقاري يدعي رسم التطهير، حيث أسس هذا الرسم بموجب القانون رقم 12/80 المؤرخ في 1980.12.31 و المتضمن قانون المالية لسنة 1981 في مواده من 54 إلي 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:

المادة263: "يؤسس لفائدة البلديات التي تشتغل فيها مصلحة رقع القمامات المنزلية رسم عقاري سنوي لرفع القمامات المنزلية وذلك علي كل الملكيات المبنية.[2]

يحسب ويحصل رسم التطهير بشكل ثابت، إلا أن قيمته تختلف باختلاف المنطقة المتواجد فيها المبني، فإذا كان متواجدا في المناطق الحضرية ذات الكثافة السكانية العالية تكون قيمة الرسم أكبر من تلك المفروضة علي العقارات المبنية في منطقة حضرية ذات كثافة سكانية أقل، كما تختلف أيضا قيمة الرسم التطهيري حسب استعمال العقار المبني فيما إذا كان مخصصا للاستعمال السكني أوالمهني و التجاري و الصناعي و الحرفي، وفيما إذا كانت هذه العقارات مبنية فعلا أو حكما.

يحدد مبلغ الرسم كما يأتي:

-ما بين1.000 دج و1.500 دج،علي كل محل ذي استعمال سكني.

-مابين 3.000 دج و12.000دج،علي كل محل ذي استعمال مهني أو تجاري أو حرفي أو ما شابهه

-مابين 8.000 دج و 23.000 دج، علي كل أرض مهيأة للتخييم و المقطورات.

-ما بين 20.000 دج 130.000دج، علي كل محل ذي استعمال مهني أو تجاري أو حرفي أو ما شابهه، ينتج كمية من النفايات تفوق الأصناف المذكورةأعلاه.

وتحدد الرسوم المطبقة في كل بلدية بقرار من رئيس المجلس الشعبي البلدي بناء علي مداولة المجلس الشعبي البلدي وبعد استطلاع رأي السلطة الوصية.[3]

([1]) المادة261 فقرة "ز"من الأمر رقم 76-101 المتضمن قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة المعدل والمتمم السالف الذكر.

([2]) المادة 263من نفس القانون.

([3]) المادة 263مكرر2 من الأمر رقم 76- 101 المتضمن قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة المعدل والمتمم السالف الذكر.

هذا ويوجد نموذج موحد من أجل دفع الرسم التطهيري على مستوى قباضة البلدية. [1]

ثانيا:الضريبة على الدخل الناتج عن الملكية العقارية

كذلك الأمر بالنسبة للضريبة علي الدخل الناتج عن الملكية العقارية تشمل صنفين اثنين من الضرائب، الضريبة علي المداخل الناتجة عن إيجار الملكية العقارية بمختلف أصنافها و الضريبة علي فائض القيمة للتنازلات العقارية المنجزة من قبل الخواص، وقبل ذلك سنحاول إعطاء تعريف للدخل العقاري ومن ثم تحديد أصناف الضريبة علي الدخل الناتج عن الملكية العقارية

1-تعريف الدخل العقاري

للدخل بوجه عام عدة تعاريف أهمها التعريف الكلاسيكي،الاقتصادي و الجبائي،فبالنسبة للتعريف الكلاسيكي يعرف علي أنه "مبلغ نقدي ناتج عن مصدر ثابت،قد يكون رأس مال أو عمل أو كلاهما معا بصفة دورية منظمة و بصورة متجددة"

أما التعريف الاقتصادي فيعرف علي أنه "الزيادة النقدية في قيمة السلع و الخدمات التي يستهلكها الشخص خلال فترة زمنية معينة". [2]

أما التعريف الجبائي فإنه يتضمن كل من التعريف الاقتصادي و الكلاسيكي، وبوجه عام يمكن القول أن الدخل هو كل دخل ينتج عن ممارسة نشاط بصفة اعتيادية من طرف المكلف بالضريبة وهو يتميز بثلاث عناصر أساسية وهي الدورية و النقدية و الاستمرار.

إن الضريبة على الدخل بوجه عام والدخل العقاري بوجه خاص يمثل مصدرا ثابتا وإيرادا عاما للدولة والجماعات المحلية مما يجعلها تحتل أهمية كبيرة في كل الأنظمة الضريبية، وعند الحديث عن صفة الدورية والتكرار فإن هناك بعض الفقهاء ممن يشترطون في الدخل العقاري أن يكون نقديا أوقابلا للتقدير النقدي ويحتمل التكرار كبديل إيجار العقارات المبنية و غير المبنية، بينما لا يشترط البعض الأخر فكرة التكرار واعتبروا أن فائض القيمة الناتج عن التنازلات العقارية دخل. [3]

أما المشرع الجزائري فإنه قد جمع بين هاذين الرأيين، حيث فرض الضريبة علي الدخل الناتج عن إيجارات العقارات المبنية، كما فرض الضريبة علي الدخل الناتج عن الفائض في قيمة التنازلات عن الملكية العقارية .

([1]) أنظر الملحق رقم (02) المتعلق بإشعار بالدفع المتعلق بالرسم التطهيري.

([2]) محمد عباس محرزي، اقتصاديات الجباية و الضرائب، الطبعة الرابعة،دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع 2010،ص89.

([3]) برحماني محفوظ، مرجع سابق،ص138.

2- أنواع الضرائب على الدخل العقاري

تتمثل في صنفين اثنين من الضرائب، ضرائب الدخل الناتج عن تأجير الأملاك العقارية، وضرائب علي فائض التنازل عن العقارات.

أ- الضريبة على الدخل الناتج عن تأجير الأملاك العقارية

حدد المشرع الجزائري المداخيل الناتجة عن إيجار الأملاك العقارية في نص المادة 42 فقرة أولى من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وهي تلك الريوع العقارية الناتجة عن إيجار العقارات المبنية أو أجزاء منها مثل إيجار العقارات غير المجهزة بالعتاد لمزاولة التجارة والصناعة أو إيجار الأراضي الزراعية وعقود عارية الاستعمال.[1]

ويشترط لذلك ألا تكون قيمة الإيجار مدرجة ضمن أرباح المحل التجاري أو المؤسسة الصناعية أو الحرفية أو مستثمرة فلاحية أو مهنية غير تجارية أو عقد عارية.

ب-الضريبة علي فوائض القيمة للتنازلات العقارية

إن العقارات المبنية وغير المبنية مهما كانت الوجهة التي يستعمل فيها العقار، للسكن أو لمزاولة تجارة أو مهنية أو لأي غرض، و الحقوق العقارية لها قيمة وقت الحصول عليها أو إنشائها ولها قيمة وقت التنازل عنها، والفرق بين القيمتين يسمي بفائض القيمة أو القيمة المضافة إلي العقار، تخضع إلي ضريبة فور تحققها.

ولقد وضع المشرع الضريبي تعريفا لفائض القيمة الخاضع للضريبةعلي النحو التالي :

"يعتبر فوائض قيمة ناتجة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبنية و غير المبنية فوائض القيمة المحققة فعلا من قبل الأشخاص اللذين يتنازلون خارج النشاط المهني، عن عقارات أو أجزاء من عقارات مبنية وعقارات غير مبنية، وكذا الحقوق العقارية المرتبطة بهذه الأملاك".[2]

ولقد تم إلغاء الضريبة علي فائض القيمة التنازلات العقارية كصنف من الضرائب علي الدخل الإجمالي بموجب المادة 8 من القانون المالية لسنة 2009 وأعيد إحداثها بموجب المادة 3 من قانون المالية لسنة 2017،الجريدة الرسمية عدد 77 المؤرخة في29 ديسمبر 2016 .

هذان الصنفان من المداخيل العقارية سنتناولها بمزيد من التوضيح في الفصل الثاني باعتبارها من الضرائب المحصلة لفائدة الجماعات المحلية وميزانية الدولة.

([1]) المادة42 فقرة1من الأمر 76-101 المتضمن قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة المعدل والمتمم السالف الذكر.

([2])برحماني محفوظ، مرجع سابق،ص142

الفرع الثاني:الضريبة علي نقل الملكية العقارية

سنتناول في هذا العنصر كل من حقوق التسجيل الخاصة بالملكية العقارية و رسم الشهر العقاري

أولا:حقوق التسجيل الخاصة بالملكية العقارية

نظم المشرع الجزائري إجراء التسجيل بموجب الأمر رقم 76-105 المؤرخ في 1976/12/09المعدل و المتمم بموجب قوانين المالية، هذا القانون أخضع التصرفات الواردة علي العقارات للتسجيل وجوبا سواء بالنسبة لنقل الملكية العقارية أو الحقوق العينية الأخرى وسواء تمت بمقابل أو بدون مقابل، ولعملية التسجيل عدة تعريف منها:

"التسجيل هو إجراء يقوم به موظف عمومي طبقا لإجراءات مختلفة تهدف إلى تحليل التصرف القانوني و إظهاره في دفاتر مختلفة، وحسب هذه التحاليل يمكن أن يتم تحصيل الضريبة".[1]

كما يعرف علي انه:"إجراء أو عملية إدارية يقوم به الموظف العام في هيئة عمومية بواسطته يحفظ أولا يحفظ أثر العملية القانونية التي تقوم بها الأشخاص الطبيعية أو المعنوية، والتي ينجم عنها دفع ضريبة إلى الموظف، هذه الضريبة تسمىبحقوق التسجيل"[2]. وبصفة عامة يمكن القول أن "التسجيل هو إجراء يقوم به موظف عمومي يدعي مفتش التسجيل، يتمثل في تحليل العقود أوالتصريحات المقدمة إليه وتحصيل الضريبة تدعي حقوق التسجيل، وذلك علي ضوء التحليل الذي قام به" .

وبهذا نستنتج أن للتسجيل خاصة تسجيل العقارات أهمية مزدوجة، الأولى تتمثل في الأهمية الجبائيةالتي تطورت بعد تطور مهام الدولة، و توسيع أساليبها الجبائية، بالخصوص العقارية منها، وذلك لتحقيق مجموعة من الأهداف في مقدمتها الهدف التمويلي، باعتباره مصدرا هاما للإيرادات العامة للدولة، أما الأهمية الثانية فهي قانونية، حيث يعتبر التسجيل مرحلة من مراحل انتقال الملكية العقارية،وهو يتوسط مرحلة التوثيق والإشهار العقاري.[3]

ثانيا:رسم الإشهار العقاري

يعرف الإشهار العقاري بأنه نظام قانوني له مجموعة من القواعد و الإجراءات يضمن بها حق الملكية وكذا الحقوق العينية العقارية الأخرى وجميع العمليات الواردة علي العقارات.[4]

([1]) العمرية بوقرة، مرجع سابق، ص09.

([2]) عبد العزيز كساح لعور، مرادوافي، العقارات وجبايتها في الجزائر (مذكرة نهاية الدراسات لنيل شهادة الدراسات العليا في المالية)، المدرسة الوطنية للضرائب، القليعة (1994،1998)، ص 92.

([3])خالد رامول، الأستاذة دوة أسيا الإطار القانوني و التنظيمي لتسجيل العقارات في التشريع الجزائري، دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع، الجزائر، 2008، ص28، 30.

([4]) العمرية بوقرة،مرجع سابق،ص21.

وقد نصت المادة 793 من القانون المدني الجزائري علي إلزامية الشهر العقاري بالنسبة لنقل الملكية و الحقوق العينية العقارية[1]،وتتم عملية الشهر العقاري لدي المحافظة العقارية المختصة هذه العمليات تخضع لرسم يسمي الإشهار العقاري الذي يكون مقابل خدمة تؤديها المحافظة العقارية للشخص طالب الإشهار.

وبما أن كل من حقوق التسجيل والإشهار العقاري اقتطاعات تقوم بها الدولة لتمويل ميزانيتها، فإننا سنتطرق إليهما بالتفصيل في الفصل الثاني.

المبحث الثاني:الميزانيةالعامة للدولة

إن الميزانية العامة هي الوثيقة المالية ذات الابعاد المتعددة، فهي تعكس دور الدولة في النشاط الاقتصادي، ومن هنا تثير هذه الميزانية مسائل متعددة متعلقة بماهيتها ومراحل إعدادها تحضيرا واعتمادا و تنفيذا ومراقبة علي هذا التنفيذ، ومن خلال هذا المبحث ندرس الميزانية ،فسنتعرض لتعريف الميزانية العامة، دورتها ،مكوناتها.

المطلب الأول:تعريف الميزانية العامة و القواعد العامة لها.

رغم الاختلاف الذي يطبع الانظمة التي تقوم عليها الدول الحديثة إلا ان القاسم المشترك بينهما هو السعي لتسير النشاط المالي علي أحسن وجه، ولا يتأتى ذلك إلا بواسطة توجيه إنفاقها الذي يغطي بواسطة تحصيلها لمختلف مواردها و الذي يتبلور في صورة الميزانية العامة، وفي إطار تحضير هذه الوثيقة وإعدادها فإنها تخضع لمجموعة من المباديء.

وفي هذا الاطار سنتطرق من خلال هذا المطلب إلى تعريف الميزانية في الفرع الاول، والمباديء التي تقوم عليها فى الفرع الثاني.

الفرع الاول: تعريف الميزانية العامة للدولة

لقد تعددت التعاريف التي تتطرق لمفهوم الميزانية العامة باختلاف وجهات نظر كل باحث والزاوية التي ينظر منها في هذا المجال و بذلك سوف نتطرق لبعض التعاريف منه:

فالميزانية العامة عبارة عن بيان تقديري معتمد لنفقات و إيرادات الدولة عن مدة مستقبلية عادة ماتقدر سنة.[2]

وتعرف الميزانية أنها عبارة عن وثيقة تعدها الحكومة، وتتضمن نفقاتها و إيراداتها عن مدة سنة وتعتمد من قبل السلطة التشريعية.[3]

([1])المادة 793 من الامر رقم 75-58 المتضمن القانون المدني الجزائري والمعدل والمتمم السالف الذكر

([2]) غازي عناية ،المالية العامة و التشريع الضريبي، دار البيارق، عمان،الأردن، 1998، ص 207.

([3]) جلال محمد يكبر، الإدارة المالية، مكتبة عين الشمس، القاهرة، مصر،1997، ص14.

كما تعرف علي أنها الوثيقة التي تقدر للسنة المدنية مجموع الإيرادات والنفقات الخاصة بالتسير و الإستثمار، ومنها نفقات التجهيز العمومي و النفقات برأس المال وترخص بها.[1]

من خلال كل التعاريف السابقة يمكن أن نستنتج أن "الميزانية العامة عبارة عن عملية توقع وإجازة النفقات وإيرادات الدولة العامة عن فترة زمنية مقبلة، و التي تكون سنة في العادة مجسدة في وثيقة مصادق عليها من السلطة التشريعية المختصة تجعل منها الدولة وسيلة لتحقيق أهدافها الاقتصادية، والمالية، و السياسية و الاجتماعية.....الخ".

الفرع الثاني: القواعد العامة للميزانية العامة للدولة: حيث تقوم ميزانية الدولة علي مجموعة من المباديء

أولا: مبدأ السنوية: تقتضي هذه القاعدة بأن تعد الحكومة كل عام موازنة العام المقبل، وتعرضها علي السلطة التشريعية لأخذ موافقتها، ولا تعطى هذه الموافقة مبدئيا، إلا لسنة واحدة.[2]

ويرجع هذا المبدأ إلى اعتنارات سياسية تتمثل في كفالته لدوام رقابة السلطة التشريعية على أعمال السلطة التنفذية، واعتبارات مالية تتمثل في أن فترة سنة هي الفترة التي تمارس في نطاقها أغلب الأنشطة الاقتصادية كما أنها تضمن دقة تقدير إيرادات الدولة و نفقاتها.[3]

ثانيا: مبدأ العمومية:يعني أن تظهر جميع تقديرات النفقات و الايرادات العامة في وثيقة واحدة دون إجراء مقاصة بين النفقات و الايرادات.[4]

بحيث هناك أسلوبين لتدوين الإيرادات و النفقات في الميزانية العامة يتمثل الاول في تقييد جميع الإيرادات مهما كان مصدرها و نوعها و مقدارها و جميع الاموال دون أية مقاصة بين الإيرادات والنفقات، أم الاسلوب الثاني فهو إجراء مقاصة بين إيرادت و نفقات كل وحدة.[5]

ثالثا: مبدأ الوحدة: يقضي هذا المبدأ أن تدرج كافة عناصر الايرادات العامة وعناصر الإنفاق العامة في بيان واحد دون تشتتها في بيانات مختلفة، ويرد على هذا المبدأ استثناءات وهي ما يعرف بالحسابات الخاصة، الميزانيات غير العادية، الميزانيات الملحقة، و الميزانيات المستقلة.

([1]) القانون رقم 90-21 المؤرخ في15أوت 1990والمتعلق بالمحاسبة العمومية، المادة 03، الجريد الرسمية، العدد35، ص03.

([2]) محمد طاقة، هدى العزاوي، اقتصاديات المالية العامة، الطبعة الاولى، دار الميسرة للنشر، عمان، الاردن، طبعة2007، ص35،34.

([3]) سوزي عدلي ناشد، **"الوجيز في المالية العامة، النفقات العامة، الإيرادات العامة، الموازنة العامة"**، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، لبنان، الطبعة الأولي، 2006، ص336.

([4]) محمد جمال الذنيبات، مرجع سابق ، ص278.

([5]) محمد طاقة، هدى العزاوي، مرجع سابق، 174،173.

رابعا: مبدأ عدم التخصيص: ويقصد به ألا يخصص نوع معين من الإيراد لإنفاق حصيلته على نوع معين من الإنفاق، وعلي الرغم من ذلك فقد تحدث ظروف معينة تظطر الدولة الخروج من هدا المبدأ كما في حالة إصدار قرض عام فتكون الدولة مضطرة لتخصيص مصدر إيراد لسد فوائد هذا القرض وأصله.

خامسا:مبدأ التوازن:معناه أن تتساوي جملة الإيرادت العامة مع جملة النفقات العامة، وتأسيسا علي ذلك فلا تعتبر الميزانية محققة لمبدأ التوازن إذا زاد إجمالي النفقات العامة على إجمالي الايرادات العامة فهذا يعبر عن وجود عجز في الميزانية، كذلك في حالة زيادة الإيرادات العامة عن النفقات العامة يعبر هذا عن وجود فائض بالميزانية.[1]

المطلب الثاني:دورة الميزانية العامة للدولة

تشمل دورة الميزانية العامة للدولة المراحل الفنية المتعاقبة و المتداخلة التي تمر بها ميزانية الدولة، تحقيقا للمسؤوليات المشتركة بين السلطتين التنفيذية و التشريعية، حيث يمكن تقسيم دورة الميزانية إلي أربعة مراحل هي: التحضير و الإعداد،الاعتماد، التنفيذ و الرقابة.

الفرع الأول:إعداد الميزانية العامة للدولة

يعتبر إعداد الميزانية العامة إحدى مسؤوليات السلطة التنفيذية، فالحكومة هي المكلفة بإجراء الدراسات المتعلقة بتحديد الوسائل المثلى لإشباع الحاجات العامة وتحضير الميزانية علي ضوئها.وتستلزم دراسة إجراءات تخضير وإعداد الميزانية أن نتطرق إلي السلطة المختصة بتحضير الميزانية أولا، ثم التطرق إلي الإجراءات التقنية المتبعة يصدد تحضير الميزانية أولا، ثم التطرق إلى الإجراءات التقنية المتبعة بصدد تحضير الميزانية، وأخيرا الأساليب المتبعة لتقدير النفقات والإيرادات التابعة الواردة في الميزانية.[2]

أولا: السلطة التنفيذية المختصة بتحضير الميزانية

جرت التقاليد في معظم دول علي أن يعهد بإعداد الميزانية العامة إلى السلطة التنفيذية، وذلك يعود إلي عدة أسباب يمكن إجمالها في التالي:

حيث أن السلطة التنفيذية هي المسؤولة عن إدارة أجهزة ومؤسسات الحكومة، وهي أعلم بحاجات الإنفاق العام.

([1]) حسين مصطفي حسين، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، طبعة، 2001، ص77، 80.

([2]) محمد عباس محرزي، مرجع سابق، ص349.

السلطة التنفيذية مسؤولة عن وضع تنظيم برامج أخرى ترتبط بالميزانية وبسياستها المالية والنقدية والاستثمارات والتجارة الخارجية وغيرها، مما يتطلب تنسيق وظائف هذه السياسات وسياسة الميزانية العامة.[1]

السلطة التنفيذية هي المسؤولة عن رسم السياسة المالية وإدارة شؤون مالية الدولة، وهي بذلك صاحبة الحق الأول في رسم سياستها المالية السنوية في إطار الموازنة العامة.

ثانيا -الإجراءات التقنية لإعداد الميزانية العامة:

لكي تأتي الميزانية العامة معبرة بصدق عن مجمل نشاطات الدولة من سياسية إقتصادية واجتماعية، وجب إشراك كل أصحاب المسؤولية في عملية تحضيرها، إذ تبدأ عملية تحضير الميزانية في الوحدات التابعة لكل إدارة من هذه الوحدات إلىالإدارة المركزية، فالوزير المختص، فوزير المالية، فمجلس الوزراء.

وعلى هذا الأساس فإن عملية التحضير تجتاز من بدئها حتى تاريخ إحالة مشروع الميزانية علي البرلمان أربعة مراحل، هي كالتالي:

1-تحديد الأهداف العامة

تتحدد هذه الأهداف في القرارات التي يتخذها مجلس الوزراء في جلساته العادية والاستثنائية المخصصة لمعالجة مواضيع معينة، ورسم السياسة المالية للدولة ووسائل تحقيقها، والأصول والاتجاهات المالية الواجب مراعاتها.

2-إعداد الإطار العام لمشروع الميزانية

علي ضوء قرارات مجلس الوزراء وما تحدده من السياسة المالية الواجب إتباعها، تبدأ وزارة المالية بوضع الإطار العام لمشروع الميزانية للسنة المقبلة، مركزة في الوقت نفسه علي الأولويات، و الخدمات العامة التي تنوي تقديمها، وحجم القروض عند اللجوء الى الإيرادات الاستثنائية لتغطية نفقات المشاريع الأساسية و التوسع في بعضها الأخر.

3-تحضير مشروع الميزانية لدى الوزارات.

ففي الأشهر الأولى من السنة المالية تبدأ تحضير مشروع الميزانية لدى الوزارات، فتقوم كل وحدة إدارية في الوزارة واستنادا إلى نفقاتها في العام السابق بإعداد جدول نفقاتها ونفقات المصالح التابع لها للسنة المقبلة علي ضوء السياسة المالية المحددة، كالأخذ بعين الاعتبار مثلا حالة الخزينة ،خطة الاقتصادية و الإنمائية ....الخ، وبعد أن ترفق هذه الجداول بالمستندات و الوثائق اللازمة تودع لدى مصالح الوزير المختص، حيث يتم توحيدها و عرضها علي الوزير، وبعد أن يدرس كل وزير

(1)عامر عميريو،"ترشيد الإنفاق العام ودوره في علاج الموازنة العامة"،رسالة ماجيستر غير منشورة، تخصص نقود مالية وبنوك، جامعة سعد دحلب البليدة، الجزائر، أكتوبر2010،ص36

ميزانية وزارته، وهذا طبقا لمتطلبات سياسته المقبلة، يمكنه إعادة النظر فيها لجهة الزيادة أو النقصان، أو تفضيل مشروع على أخر أو تعديلها، ثم يرسلها ضمن المهلة القانونية الى وزارة المالية.[1]

4-عرض مشروع الموازنة على مجلس الوزراء

يتجلى الدور الرئيسي الذي يلعبه وزير المالية في حالة طغيان النفقات على الإيرادات ونظرا لعدم قدرته علي زيادة الإيرادات فإنه يسعى جاهدا للعمل على إنقاص النفقات، وهنا تتبين لنا أهمية الوزير وبراعته في المناقشة و الإقناع، إذ يقع عليه وحده مهمة إقناع زملائه بالحجة والمنطق علي ضرورة إنقاص بعض النفقات أو حتى إلغائها، فإذا لم ينجح في مهمته وتمسك الوزراء بآرائهم،عرض الأمر على مجلس الوزراء الذي يبت فى الخلاف، وقد يؤدي ذلك فى بعض الأحيان الى نشوب أزمات وزارية خصوصا إذا ما انقسمت أراء الوزراء بين مؤيد و معارض لموقف وزير المالية.

ثالثا- كيفية تقدير الإيرادات و النفقات

تختلف الطرق و الأساليب المتبعة لتقدير كل من النفقات والإيرادات العامة الواردة في الميزانية، وإن الهدف الذي تسعي إليه السلطة التنفيذية المختصة بإعداد و تحضير الميزانية هي أن تكون تقديراتها مطابقة للواقع بقدر الإمكان، حتى تتمكن من تنفيذ السياسة المالية المقررة للدولة دون حدوث أي اضطرابات متعلقة بزيادة النفقات ونقص الإيرادات عما هو متوقع، ويمكن تقدير النفقات والإيرادات في الميزانية بعدة طرق.

1-تقدير النفقات:يتم إعادة تقدير النفقات دون صعوبات تقنية كثيرة، حيث أن كل مرفق يحدد نفقاته المستقبلية على أساس حجم نفقاته السابقة مضافا اليها ما سيقوم به المرفق من نفقات خاصة بالاستثمارات أو الإنشاءات خلال السنة المالية المقبلة، ويتم تقدير النفقات أو مايعرفبالإعتمادات باستخدام عدة طرق:[2]

أ- الإعتمادات المحددة والإعتمادات التقديرية:نعني بالاعتمادات المحددة تلك التي تمثل الأرقام الواردة بها الحد الأقصى لما تستطيع الحكومة إنفاقه دون الرجوع إلي السلطة التشريعية، وتعتبر هذه الطريقة هي الأساس في اعتمادات النفقات وتطبق بالنسبة للمرافق القائمة بالفعل، مما يعنى عدم تجاوزها للاعتمادات المخصصة لتغطية هته النفقات،أما الاعتمادات التقديرية فيقصد بها النفقات التي

([1])عامر عميريو، مرجع سابق،ص 37،38

([2]) محمد عباس محرزي، مرجع سابق، ص360.

يتم تحديدها علي وجه التقريب، وهي تطبق عادة علي المرافق الجديدة التي لم يعرف نفقاتها على وجه التحديد، ويجوز للحكومة أن تتجاوز مبلغ الاعتماد التقديري دون الرجوع إلي السلطة التشريعية.

ب-إعتمادات البرامج: هذه الطريقة لتقدير النفقات تتعلق بالمشاريع التي يتطلب تنفيذها فترة طويلة ويتم تنفيذ هذه البرامج بطريقتين: إما عن طريق تحديد مبلغ النفقات بصورة تقديرية، ويتم إدراجه في ميزانية السنة الأولى، على أن يتم إدراج في ميزانية كل سنة من السنوات اللاحقة الجزء الذي ينتظر دفعه فعلا من النفقات، وتسمى هذه الطريقة بطريقة اعتمادات الربط، أما الطريقة الثانية فهي تتخلص في أن يتم إعداد قانون خاص مستقل عن الميزانية يسمي قانون البرامج توافق عليه السلطة التشريعية.

2-تقدير الإيرادات : يثير تقدير الإيرادات العامة صعوبات تقنية، إذ أنه يرتبط أساسا بالتوقع فيما يتعلق بالظروف و المتغيرات الاقتصادية التى تطرأ على الاقتصاد الوطني، من أجل تحديد مصادر الإيرادات المختلفة،وخاصة الضرائب، في السنة المالية المقبلة، ويتم تقدير الإيرادات العامة باستخدام عدة طرق:

أ-**التقدير الآلي:** تستند هذه الطريقة على قاعدة السنة قبل الأخيرة، إذ يتم تقدير الإيرادات على أساس الاسترشاد بنتائج أخر ميزانية نفذت أثناء تحضير مشروع الميزانية الجديدة، مع الأخذ في الحسبان إجراء بعض التعديلات و الإضافات، وفقا لمقتضيات الحال، وعلى ضوء ذلك يكون تقدير الإيرادات لإعداد مشروع الميزانية، عمليا أليالايأخذ بالاعتبار الأوضاع الاقتصادية و مستجداتها الدائمة و المتحركة و التقلبات.[1]

ب-**التقدير المباشر:** تستند هذه الطريقة أساسا على التوقع أو التقدير باتجاهات كل مصدر من مصادر الإيرادات العامة على حدى، وتقدير حصيلته المتوقعة بناءا على هذه الدراسة مباشرة، وتعتبر هذه الطريقة من أفضل طرق التقدير فيما لو أحسن تطبيقها، ذلك أنه يمكن أن تنطوي على عيب واحد، وهو تمكين الجهة المختصة، وبحجة توقع تحسن الأحوال الاقتصادية في السنة القادمة، من زيادة الإيرادات المقدرة لتلك السنة زيادة غير واقعية.[2]

([1]) Jean-chaude martinez, pierre dimata, « droits budgétaire »,2eme édition, france, 1988, p211.

([2]) مهدي محفوظ"علم المالية العامة و التشريع المالي الضريبي"، دراسة مقارنة، دار النهضة العربية، بيروت الطبعة الرابعة، 2004، ص109

الفرع الثاني:اعتماد الميزانية العامة وتنفيذها.

لايعتبر مشروع الموازنة العامة قانونا تلتزم الحكومة بتنفيذه إلا بعد اعتماده من السلطة المختصة طبقا لنظام السياسي لكل دولة، و السبب الرئيسيفي ذلك أن الميزانية العامة تمثل تدفقات مالية يترتب عليها إعادة توزيع الدخل الوطنيالحقيقي بين الطبقات و الفئات و الأفراد، وبالتالي تحرص الدول المختلفة علي ضرورة اعتماد السلطة الممثلة للشعب -أي السلطة التشريعية- لمشروع الميزانية حتى يصبح قابلا للتنفيذ.[1] و السلطة المختصة باعتماد الميزانية هي المجلس التشريعي، و يتم إعتماد الميزانية داخله بإجراءات معينة تختلف بإختلاف دستور كل دولة.[2]

وسنتطرق إلى السلطة المختصة باعتماد الميزانية، ثم سنتعرض لدراسة اعتماد الميزانية.

أولا-السلطة المختصة باعتماد الميزانية

إن السلطة المختصة باعتماد وإقرار الميزانية العامة هي السلطة التشريعية، وهذا الاعتماد يعتبر شرط أساسي لاغني عنه لوضع الموازنة موضع التنفيذ وذلك طبقا للقاعدة المشهورة "أسبقية الاعتماد على التنفيذ"، وقد نشأ حق السلطة التشريعية في إعتماد الميزانية وإقرارها من حقها في الموافقة على الضرائب، وعلى مراقبة موارد الدولة عامة، إذ من الواضح أنهذا الحق –أي الحق فرض الضرائب -يعد قليل الأهمية إذا لم يعترف للسلطة التشريعية بحق أخر مقابل له وهو الحق في الموافقة علي النفقات، إذ لا فائدة ترجى من مراقبة الإيرادات طالما أن الحكومة ستستأثر بسلطة إنفاقها كيفما يحل لها.[3]

ويتم إيداع مشروع قانون المالية لدى السلطة التشريعية بغرض إعتمادهاعلى النحو التالي:

1-مرحلة المناقشة: يتم إيداع مشروع قانون المالية مرفقا بجميع الوثائق الي مكتب رئيس المجلس الشعبي الوطني، يقوم هذا الاخير طبق للقانون والقواعد والانظمة الداخلية له بإحالته الى اللجنة البرلمانية المختصة بقطاع المالية و الميزانية.

تقوم لجنة المالية و الميزانية بالمجلس الشعبي الوطني بدراسة و مناقشة مشروع القانون مع ممثل الحكومة(وزير المالية)، وتنتهي أعمالها بوضع تقرير تمهيدي، مع مراعاة أحكام المادة 139 من

([1]) محمود عبد الفضيل ومحمد رضا العدل،"مبادئ المالية العامة"،دار النهضة العربية، القاهرة،مصر، 1982، ص126.

([2]) محمد عباس محرزي، مرجع سابق، ص363.

([3])سوزى عدلي ناشد،"الوجيز في المالية العامة-النفقات العامة،الإيرادات العامة، الموازنة العامة"، منشورات الحلبي الحقوقية ، بيروت، الطبعة الأولي، 2006، ص325

الدستور التي تنص "لايقبل اقتراح أي قانون، مضمونه أو نتيجة تخفيض الموارد العمومية أو زيادة النفقات العمومية، إلا إذا كان مرفقا بتدابير تستهدف الزيادة في إيرادات الدولة أو توفير مبالغ مالية في فصل آخر من النفقات العمومية تساوي على الأقل المبالغ المقترح إنفاقها".

يتم عرض التقرير التمهيدي على المجلس الشعبي الوطني لمناقشته في جلسة عامة، تكون مناسبة لجميع النواب لطرح القضايا و المشاكل المتعلقة بالسياسة المالية ومدى الالتزام بتنفيذ قانون المالية السريالمفعول من طرف مختلف القطاعات و الوزارات.[1]

2-التعديل: يمكن للنواب وأعضاء اللجنة التقدم باقتراح تعديلات مكتوبة أمام اللجنة المختصة ومناقشتها مع الوزير المعني.[2]

3-**التصويت:**يخول الدستور للمجلس الشعبي الوطني حق التصويت علي الميزانية، كما يقوم مجلس الأمة لاحقا بالمناقشة و المصادقة على قانون ميزانية الدولة حسب المادة 138 من الدستور، كما أنه وحسب ما تشير إليه القوانين المتعلقة بالمالية فإن التصويت على الميزانية العامة يكون بصورة إجمالية، كما أنه يصوت عليه قبل بداية السنة المدنية الجديدة إحتراما لمبدأ السنوية كما أن الدستور قد قيد البرلمان من حيث الاختصاص الزمني في المصادقة علي قانون المالية، حيث نص في المادة 138 الفقرة السابعة و الثامنة على:"يصادق البرلمان على قانون المالية في مدة أقصاها خمسة وسبعون يوما من تاريخ إيداعه. وفي حالة عدم المصادقة عليه في الاجال المحدد سابقا، يصدر رئيس الجمهورية مشروع الحكومة بأمر".[3]

كما يشير القانون 84-17 المتعلق بقوانين المالية في حال عدم تمكن البرلمان من المصادقة على قانون المالية قبل بداية السنة (أول جانفي) فحسب المادة 69 منه، فإنه يواصل مؤقتا تنفيذ إيرادات ونفقات الميزانية العامة للدولة حسب الشروط التالية :

- بالنسبة إلى الإيرادات، بنفس كيفيات التحصيل المعمول بها في قانون المالية السابق.
- بالنسبة لنفقات التسير في حدود 1/12 من مبلغ الاعتمادات المفتوحة بالنسبة للسنة المالية السابقة وذلك شهريا أو لمدة ثلاثة أشهر.
- بالنسبة لإعتمادات الاستثمار في حدود ربع الحصة المالية المخصصة لكل قطاع و لكل مسير كما تنتج عن توزيع اعتمادات الدفع المتعلق بالمخطط السنوي للسنة المالية السابقة.

([1]) محمد صغير بعلي، المالية العامة، الإيرادات العامة، الميزانية العامة، دار العلوم للنشر، عنابة، الجزائر، 2003، ص 101،100.

([2]) سعيد لعبيدي، اقتصاديات المالية العامة، دار دجلة، المملكة الاردنية الهاشمية، الطبعةالاولى،2011،ص211.

([3]) محمد صغير بعلي، مرجع سابق، ص102، 103.

- يواصل تنفيذ مشاريع الميزانية الملحقة و الأحكام ذات الطابع التشريعي و المطبقة على الحسابات الخاصة للخزينة طبقا للأحكام التشريعية و التنظيمية التي تسيرها قبل بداية السنة المالية الجديدة للميزانية.

ثانيا- تنفيذ الميزانية العامة

تمثل هذه المرحلة انتقال الميزانية العامة من التطبيق النظري إلى حيز التطبيق العملي الملموس، فتتولى الحكومة ممثلة في وزارة المالية تحصيل و جباية الإيرادات الواردة المقدرة فى الميزانية، كما تتولى الإنفاق على الأوجه المدرجة في الميزانية، وهي من اختصاص السلطة التنفيذية.[1]

ونعني بها أن تتم هنا عملية تحصيل الإيرادات المالية ومباشرة النفقات في وجوهها و أماكنها كما هي واردة في بنود الميزانية، فتعتمد كل وزارة بتنفيذ ما ورد في هذه البنود من إيرادات و نفقات بالاستناد إلى القوانين المتعلقة بها، وحتى تتم عملية تنفيذ الميزانية وجب القيام بالتحصيل الجبري، وكذلك الإنفاق الجبري لكل الاعتمادات المالية الواردة في بنود الميزانية، وضمانا لتحقيق الأغراض المرجوة منها، جرى إخضاع عمليات التحصيل للإيرادات وصرف النفقات لقواعد مهمة نّكر منها:

1- بالنسبة لتحصيل الإيرادات: يجب مراعاة ظروف و شروط هذا التحصيل كمواعيد، وكيفية إجراءاته و طرقه، وكما تنص عليه القوانين كتحصيل الضرائب عند توفير الأموال والحصول علي الدخل وعند تحقيق الأرباح، وكذلك مراعاة التقيد بالقواعد الضريبية القانونية العامة عند التحصيل كقاعدة العدالة العمومية والوحدة و الملائمة و الاقتصاد في التكاليف.

2- بالنسبة لصرف النفقات:تخضع عادة لقواعد و مؤشرات و تعليمات قانونية حتى يتم صرف الأموال ضمن القوانين، التي تستهدف أن يحقق صرف النفقات الغايات المرجوة منه، ومن هذه القواعد التأكد من حقيقة العلاقة بين الإدارة الحكومية وبين مستحق النفقة، وأن هذا الدائن قدم فعلا للدولة شئ يستحق النفقة، وقام بالأسباب المنشئة للاستحقاقالمالي، وأن يصدر من الحكومة أمرا بالصرف، وأن يكون هذا الصرف قانونيا كأن يؤشر عليه من طرف صاحب الصلاحية وأن يتأكد من مقدار النفقة وتوافر اعتمادها وغيرها من القواعد التي تضمن الإنفاق السليم لبنود الخزينة المالية بعيدا عن أي خطأ قد يترتب عليه أثر سلبية يتعذر معالجتها.[2]

الفرع الثالث: الرقابة على تنفيذ الميزانية العامة

تعد هذه المرحلة الأخيرة التي تمر بها الميزانية العامة للدولة، وتسمى مرحلة مراجعة تنفيذ الميزانية، و الهدف منها هو التأكد من أن تنفيذ الميزانية قد تم على الوجه المحدد وفق السياسة التي

([1]) محمد عباس محرزي، مرجع سابق، ص365.

([2]) غازي عناية،"المالية العامة و التشريع الضريبي" دار البيارق، الأردن، 1998، ص218.

وضعتها السلطة التنفيذية وإجازتها من طرف السلطة التشريعية، وتأخذ الرقابة علي تنفيذ الميزانية عدة صور مختلفة وهي الرقابة الإدارية و الرقابة التشريعية و الرقابة المستقلة.

أولا-الرقابة الإدارية: تتولى وزارة المالية الرقابة الإدارية على تنفيذ الميزانية، حيث يقوم الرؤساء من موظفي الحكومة بمراقبة مرؤوسيهم، و كذلك مراقبة موظفي وزارة المالية عن طريق المراقبين الماليين ومديري الحسابات على عمليات المصروفات التي يأمر بدفعها المختصون أو من ينوبون عنهم.[1]

إن الرقابة الإدارية لاتعدوا أن تكون إلا رقابة من الإدارة على نفسها عبر التسلسل الإداري،فهيرقابة ذاتية أو داخلية طبقا لقواعد التي تضعها السلطة التنفيذية، ولهذا فإنها لم تعد كافية في عصرنا الحالي للتأكد من حسن التصرف في الأموال العامة لأن ترك الإدارة تراقب نفسها بنفسها لا يعد امرأ مقبولا لكثرة ما لوحظ فيها من مظاهر التسيب، بل و الانحراف المالي، وبالتالي فقد دعت الحاجة إلى ضرورة إيجاد رقابة مستقلة و غير خاضعة لها.

ثانيا -الرقابة المستقلة: بالنسبة لهذه الرقابة (المستقلة والقضائية) فإنه يعهد بها إلى جهة قضائية مستقلة لاتخضع لإشراف السلطة التنفيذية و مستقلة عنها، وقد تتحدد مهمتها في إكتشاف المخالفات المالية ومطالبة المسؤولين بتدارك الموقف أو إحالتهم للقضاء الجنائي، إذا استدعى الأمر ذلك، كما قد يطلب منها وضع تقارير سنوية ترفع بإسم رئيس الدولة أو المجلس النيابة أو الاثنين معا تعرض فيه ما تم إكتشافه من مخالفات، وما أمكن تلافيه منها و إقتراحتها للتقليل من هذه المخالفات أو منعها في المستقبل.

ثالثا-الرقابة التشريعية: (الرقابة البرلمانية) تعتبر الرقابة التي يمارسها نواب الشعب الذي تتألف من مجالسهم المختلفة السلطة التشريعية في الدولة، والتي تعرف أيضا بالرقابة السياسية، أكثرعمومية من سابقتيها (الإدارية و القضائية)، و يرجع السبب في ذلك أن رقابة تنفيذ الميزانية هي في الأصل من اختصاص هذه السلطة، فإذا كانت المجالس النيابية هي التي تقوم باعتماد الميزانية العامة فإنه من الطبيعي أن يمنح لها حق الرقابة على تنفيذها، وهذا لغرض الوقوف على مدي التقيد بإجازة الجباية و الإنفاق المعطاة للحكومة، وقد تكون رقابة هذه المجالس على تنفيذ الميزانية رقابة أثناء التنفيذ أو لاحقة عليه.[2]

([1]) محمد عباس محرزي، مرجع سابق، ص372.

([2])زينب حسين عوض الله، **"مباديء المالية العامة"**، الفتح للطباعة و النشر، الإسكندرية، مصر، 2003، ص301،302

المطلب الثالث:مكونات الميزانية العامة للدولة

إن مالية الدولة الحديثة تبدأ برسم سياسة اتفاقية تتضمن تقديرا لمختلف أنواع الإنفاق اللازمة لأداء الخدمة المحققة لدور الدولة في الحياة الاقتصادية و الاجتماعية، تقديرا يتم علي أساسه تدبير الإيراد المالي اللازم من مصادره المختلفة، كالضرائب وغيرها، و لتوضيح مكونات الميزانية العامة للدولة سنقوم بإظهار العناصر التي تتشكل منها كل من الإيرادات و النفقات

الفرع الأول:الإيرادات العامة

نستطيع تعريف الإيرادات العامة على أنها كل المصادر التي تحصل منها الدولة على الأموال لتزويد خزينتها، بهدف إشباع الحاجات العامة للمواطنين حيث نستطيع تقسيمها إلى نوعين أساسين هما: موارد عامة عادية، تتحصل عليها الدولة دون إنقطاع مثل: الضرائب و الرسوم، الدومين...الخ و موارد عامة غير عادية، وهي إيرادات تلجأ إليها الدولة في حالة اضطرارية، مثل: القروض العامة و الإعانات، المساعدات الداخلية، المساعدات الخارجية ...الخ، ويمكننا أن نقسم الإيرادات بمصدرها إلى قسمين:

أولا-الإيرادات السيادية:

1 . الضرائب:يقصد بها المبالغ المالية التي يدفعها الأفراد جبرا بدون مقابل وبصفة نهائية، بغرض تحقيق الأهداف العامة، حيث تكون المساهمة حسب طاقة المواطنين ونسبة اتفاقهم، ومن خلال هذا التعريف نستنتج العناصر التالية:

-تدفع هذه المبالغ جبرا، أي تقتطع بمعرفة الدولة دون أن يكون للفرد دخل في ذلك.

- تدفع بصفة نهائية، أي أنه لايمكن استردادها من السلطة.

-الغرض منها هو تحقيق أهداف عامة و ليست خاصة وتدفع دون مقابل.[1]

2 .الرسم: يعتبر الرسم من بين الإيرادات العامة التي تستعمل حصيلتها في تمويل النشاط العام وتحقيق المنافع العامة، وتكون بشكل دوري ومنتظم، وتحصل عليها من الخدمات الخاصة التي تؤديها المرافق العامة للدولة للإفراد الذين يطلبون منافع خاصة من خلال النشاط العام الذي خلق المرفق أصلا من أجل القيام به، إذن الرسوم وتحصيلها من المرافق العامة مقابل خدمات خاصة يطلبها أفراد معينون، وكأن الدولة تؤدي خدماتها العامة بواسطة المرافق المتقدمة مقابل التزام الأفراد المستفيدون بدفع الرسم على تلك الخدمات[2].

(1) عبد المنعم فوزي، "المالية العامة و السياسة المالية"، منشأة المعارف، مصر، بدون سنة نشر، ص112.
(2) زين العابدين بن ناصر،"علم المالية العامة"، دار النهضة العربية، جامعة عين الشمس، مصر، 1947، ص163.

3.الإتاوة:هي عبارة عن مبلغ من المال يفرض جبرا على مالك العقار بنسبة انتفاعه من الأعمال العامة التي قامت بها الدولة أو الهيئات المحلية مقابل امتيازاكتسبه هّذا العقار.

ثانيا- الإيرادات الاقتصادية:

1.دخل الدولة من الممتلكات :كانت الدولة تعتمد على الأراضي التي تمتلكها كأهم مصدر لدخل الحكومة في العصور الماضية، تستغلها بنفسها أو تؤجرها إلىالأفراد، ويطلق على هذه الأراضي أحيانا إسم "الدومين"، لكن في العصر الحديث أصبح هذا المورد لا يمثل إلا جانبا ضئيلا من الإيرادات العامة، إذ أصبح ميل الدولة إلى التخلي عن أراضيها وتمليكها للمواطنين.

2 .أرباح المشروعات الاقتصادية: وكثيرا مايدور الجدل في المجتمعات الرأسمالية حول ما إذا كان من الأفضل أن تتجه سياسة الحكومة إلى القيام بالمشروعات الاقتصادية، أو أن تترك أمر هذه المشروعات للجهود الخاصة، وبصفة عامة إن القيام بأي مشروع اقتصادي في تلك المجتمعات يوجب على الحكومة أن تنظر في المسألة من جانبين:

المقارنة بين المشروع العام و الخاص من حيث مدى انتفاع الجمهور بخدمات كل منها، ومن حيث مدى صلاحية كل منهما لتأدية هذه الخدمات.

مقدار الإيراد العام الناتج عن قيام الحكومة بنفسها بالمشروع و مقارنته بالضرائب على أرباح المشروع فيما لو ترك للجهود الخاصة.

كما أنه توجد موارد أخرى تعتبر كمصدر للإيرادات العامة، ومن بين هذه الموارد:القروض العامة، الإعانات، الأوقاف، المساعدات، الجباية البترولية.[1]

الفرع الثاني: النفقات العامة

يقصد بالنفقات العمومية كل الأموال التي تصرفها الدولة من ميزانيتها العامة من أجل إشباع الحاجات العامة لأفراد المجتمع، ويتضح من خلال هذا التعريف ثلاثة عناصر:أولها أنها مبلغ من المال(مال نقدي)، ثانيها صدور النفقة من شخص معنوي عام(الدولة، الولاية، البلدية، المؤسسات والهيئات العمومية)، ثالثها:هدفها تحقيق المصلحة العامة (تلبية متطلبات المجتمع)، وبعبارة أخرى يمكن القول أن الغرض من النفقة العامة هو سد الحاجات العامة، تلك الحاجات متغيرة وفق طبيعة الوضع الاجتماعي و النظام السياسي، إذن فالنفقة العامة تعني استخدام مبلغ من المال من قبل هيئة عامة تحقيقا لمنفعة عامة[2]

([1]) عبد المنعم فوزي، مرجع سابق، ص114.

([2])صالح الرويلي، "اقتصاديات المالية العامة"، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الرابعة، بن عكنون، الجزائر، 1992، ص25

إن تطور مفهوم الأعباء العامة أدى إلى تنوع طرق تصنيف النفقات العامة، بحيث تتمدد النفقات العامة وتزداد أنواعها كلما تدخلت الدولة، واتسع نشاطها، ولقد استند الفكر المالي في سبيل تحديد طبيعة هذا الإنفاق إلى معيارين أحدهما قانوني والأخر وظيفي.

أولا-المعيار القانوني(المعنوي): وهو يرتكز على الطبيعة القانونية للشخص المنفق، بمعنى اخر أن النقطة الأساسية هي الشخص القائم بالإنفاق أيا كانت طبيعة هذا الإنفاق، فإذا كان من أشخاص القانون العام، فإن النفقة تعد عامة أيا كان الغرض منها، فإذا كان من أشخاص القانون الخاص فإن النفقة تعتبر خاصة بغض النظر عما تهدف إليه من أغراض، وعليه يعتبر الإنفاق عاما إذا قام به شخص خاضع لقواعد القانون العام كالدولة و فروعها السياسية و جماعاتها المحلية، بما يتوفر لديه من سيادة وسلطة آمرة، وبذلك لاتعتبر نفقات عامة تلك النفقات التي يقوم بها شخص من أشخاص القانون الخاص، المعنوية أو الطبيعية، حتى وإن كان الغرض منها تحقيق منفعة عامة.

ثانيا-المعيار الوظيفي: يرتكز هذا المعيار أساسا على الطابع الوظيفي، و الاقتصادي للشخص المنفق وليس على الشكل القانوني لصاحب النفقة، ومن هنا لا يمكننا اعتبار جميع النفقات الصادرة من الأشخاص العامة نفقات عامة، ماعدا تلك الأنشطة و المهام التي تقوم به الدولة المستمدة من سلطتها وسيادتها، أما النفقات التي تقوم بها الدولة أو الأشخاص العامة وتماثل النفقات التي يقوم بها الأشخاص الخاصة، فإنها تعتبر نفقة خاصة، وعلى العكس من ذلك فتعتبر النفقات التى يقوم بها الأشخاص الخاصة المفوضين من قبل الدولة في استخدام سلطاتها، نفقات عامة بشرط أن تكون هذه النفقات العامة نتيجة لاستخدام هذه السلطة.[1]

ومن خلال كل ما ذكرناه، فإنه يجب التوسع في تعريف النفقة العامة بحيث:" تشمل كافة النفقات التي تقوم بها الدولة أو مؤسسات العامة، الوطنية و المحلية، بغض النظر عن الصفة السيادية أوالسلطة الآمرة أو طبيعة الوظيفة التي يصدر عنها الانفاق، لما في ذلك من مواكبة لتطور دور الدولة وتوسعه".[2]

(1) محمد عباس محرزي،مرجع سابق، ص 60.
(2) سوزي عدلي ناشد، مرجع سابق، ص33.

خلاصة الفصل

مايمكن الوصول إليه من هذا الفصل هو أن الجباية العقارية تمثل مجموعة من القواعد الضريبية التي تهتم بالعمليات التي تطرأ علي العقار، من تمليك وبيع وإنشاء أو صيانة، وبصفة عامة كل العمليات التي تجعل العقار موضوعا لها، كما أن الجباية العقارية دورا مهما في التنمية الاقتصادية لأن تنشيط السوق العقاري باستعمال الآلية الضريبية يعني تنشيط عدة قطاعات اقتصادية.

وتعتبر الجباية العقارية مورداهاما من موارد الميزانية العامة للدولة، هذه الأخيرة تعتبر بمثابة ترجمة رقمية للخطط الاقتصادية و الاجتماعية المستقبلية، موضوعها تخصيص الموارد المتاحة وتوزيعها بين مختلف الحاجات و الأغراض العامة، فهي تعكس دور الدولة في النشاط الاقتصادي، فماهي مختلف الضرائب و الرسوم العقارية المحصلة لفائدة ميزانية الدولة؟وماهو موقعها في تمويل ميزانية الدولة؟وهو ما سنتطرق اليه في الفصل الثاني.

كما سبق ورأينا فإن الجباية العقارية بمختلف أنواعها تعد موردا من الموارد الجبائية لميزانية الدولة، وإن كانت تقتصر على البعض منها سواء تلك المحصلة لفائدتها بصفة كلية أو جزئية ولأجل التعرف علي موقعها ضمن الميزانية العامة للدولة، كان لزاما علينا التطرق الي أسس فرض الضريبة العقارية الآيلة لهذه الأخيرة، وكيفية حسابها قبل التعرض الي مساهمتها في تمويل الميزانية العامة للدولة.

المبحث الأول: الضرائب و الرسوم العقاريةالمحصلة لفائدة الميزانية العامة للدولة

الجباية العقارية كما سبق ورأينا هي جزء من الإيرادات الجبائية وهي تشمل مجموع من الضرائب و الرسوم العقارية، منها ما يتم تحصيلها لفائدة الدولة ومنها مايتم تحصيلها لفائدة الجماعات المحلية الولاية و البلدية، ونحن في بحثنا هذا سوف نتطرق إلي تلك المحصلة لفائذة الميزانية العامة للدولة من خلال تحديد مختلف الضرائب و الرسوم و التعرض إلى مختلف الجوانب النظرية و التقنية لها بدءا بالتعريف بها و مجال تطبيقاتها وصولا إلى معدلاتها و كيفية حساب قيمتها، ومن أجل ذلك قسمنا هذا المبحث إلى مطلبين، المطلب الأول يتضمن حقوق التسجيل و المطلب الثاني خصصناه للإشهارالعقاري والمطلب الثالث تطرقنا إلى الضريبة على الأملاك و الضريبة على الدخل الناتج عن الملكية العقارية.

المطلب الأول : حقوق التسجيل الخاصة بالملكية العقارية

لقد اعتنى المشرع الجزائري بالتسجيل وأولاه بالاهتمام الكبير بحيث خصه بقانون منفرد صدر بموجب الأمر رقم 76-105 المؤرخ قي 9 ديسمبر 1976، الذي أخضع التصرفات الواردة على العقار للتسجيل وجوبا، وللتوضيح أكثر قسمنا هذا المطلب إلى فرعين، الأول تناولنا فيه نقل الملكية بعوض وبدون عوض ، والفرع الثانى تناولنا من خلاله أساس فرض حقوق التسجيل.

الفرع الاول: نقل الملكية العقارية بعوض وبدون عوض.

ندرس حقوق التسجيل الخاصة بالملكية العقارية في نقطتين على قد تكون نقل الملكية بعوض أوبدون عوض.

اولا: نقل الملكية بعوض

يمكن نقل الملكية العقارية كليا كالبيوع، كما يمكن نقلها جزئيا كملكية الرقبة وحق الانتفاع، وسنوضح ذلك كمايلي:

1- **بيع العقارات**: يمكن تعريف البيع على أنه عقد يلتزم بمقتضاه البائع أن ينقل للمشتريملكية شيئ أو حقا ماليا أخر في مقابل ثمن نقدي.[1]

ويخضع بيع العقارات لإجراء مزدوج، حيث يتم تسجيل لدي مفتسيةالتسجيل وإشهار البيع لدى المحافظة العقارية، هذا الإشهار يسمح بتحصيل رسم يسمى الإشهار العقاري بمعدل 1% ، كما يتوجب دفع علي مرأى وبين يدي الموثق نصف ثمن البيع.[2]

---

[1] المادة351من الامر رقم 75-58 المتضمن القانونالمدني الجزائري والمعدل والمتمم السالف الذكر.
[2] المادة256من الأمر رقم 76-105 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976 المتضمن قانون التسجيل المعدل و المتمم، الجريدة الرسمية عدد 81 المؤرخة في 18دسمبر 1976، محين إلي غاية سنة 2019.

أمابالنسبة لبيع العقار الشائع فى المزاد العلني للأملاك العقارية المشاعة تخضع لرسم التسجيل المنصوص بالنسبة للمبيعات العقارية المشاعة وقدره 3%.

و يخفض هذا الرسم الى النصف 1.5 % في حالة الشراء من طرف أحد المشتركين في الشيوع .

وفيما يخص الإعفاء من رسم تسجيل نقل كل الملكية العقاريفقدتطرق قانون التسجيل لهذه الإعفاءات،يمكن أن نذكر البعض منها:

- الإقتناءات العقارية التي تتم بغرض إنشاء شركات من طرف الشباب المستثمر المستفيد من إعانة الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب أو الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر أو الصندوق الوطني للتأمين عن البطالة.

- اقتناء العقاراتمن طرف الهيئات العمومية المؤهلة في مجال التهيئة العقارية.

- الإقتناءات العقارية المنجزة من طرف الشركات التعاونية و الجمعيات الثقافية و الجمعيات المعترف بمنفعتها العمومية التي تهدف إلي تقديم المساعدة أو العمل الخيري أو الحفاظ علي الصحة الاجتماعية من عقارات لازمة لسير مصالحها أو خدماتها الاجتماعية.

- العمليات الخاصة باقتناء العقارات من أجل تهيئة المناطق الحضرية ذات أولوية من طرف الجماعات المحلية، وكذا مبيعات أملاك الدولة.[2]

2 - نقل جزء من الملكية العقارية:(حق الإنتفاع وملكية الرقبة)

حيث تعرف ملكية الرقبةعلى أنها حق عيني أصلي ناتج عن تجزئة حق الملكية، و الذي يعطى لصاحبه الحق في التصرف في الشيء، ولكن دون حق الاستعمال و الانتفاع الذي يبقي من اختصاص صاحب حق الانتفاع.

أو حق استخدام وحيازة الملك، وعليه فإن الشخص يمكن أن يتمتع بفوائد دخل الملك، حيث تكون ملكية الرقبة لشخص آخر.[3]

إن العقود المتضمنة نقل الملكية حق الإنتفاع أو ملكية الرقبة، تخضع لحقوق التسجيل الواجبة على نقل ملكية الأشياء بحسب طبيعتها. ولتحديد قيمة ملكية الرقبة، و حق الانتفاع للأموال المنقولة أوالعقارية من أجل تصفية الحقوق، نتبع القواعد النصوص عليها في المادة 53 من قانون التسجيل، والمتمثلة فيمايلي:

---

(1) المادة230 من الأمر رقم 76-105 المتصمنقانون التسجيل المعدل و المتمم السالف الذكر

(2) المادة 258من نفس القانون.

(3) الدليل الجبائي للتسجيل، وزارة المالية: المديرية العامة للضرائب، مديرية العلاقات العمومية والاتصال، 2019 ، ص 19.

- بالنسبة لنقل الملكية بعوض:تتحدد قيمة ملكية الرقبة و حق الانتفاع بالثمن المعبر عنه مع إضافة جميع الأعباء.

-بالنسبة لنقل الملكية مجانا بين الأحياء أو عن طريق الوفاة : تتحدد قيمة ملكية الرقبة و حق الانتفاع وفقا لسن صاحب حق الانتفاع كمايلي:

-إذا كان عمر المنتفع أقل من 20 سنة كاملة، فإن حق الانتفاع يقدر ب10/7 سبعة أعشار ملكية الرقبة مقابل 10/3 ثلاثة أعشار الملكية التامة.

- زيادة عن 20 سنة، فإن هذه النسبة تنقص من أجل حق الانتفاع وتزداد من أجل ملكية الرقبة ب 10/1 عن كل فترة 10 سنوات دون تجزئة.

- ابتداء من 70 سنة كاملة من عمر المنتفع، تتحدد النسبة بعشر واحد فيما يخص الانتفاع وتسعة عشر فيما يخص ملكية الرقبة.

ثانيا- نقل ملكية العقارية مجانا

يمكن أن ينتج نقل الملكية العقارية بدون عوض بعد الوفاة كالميراث، كما يمكن أن يتم بين الأحياء كالهبات.

فنقل الملكية العقارية عن طريق الوفاة إما أن يكون عن طريق الميراث أو بواسطة وصية، بمعني أن الرسم علي الملكية العقارية عن طريق الوفاة يطبق على كل التحويلات التي تنجر عن وفاة شخص تاركا وراءه ممتلكات، وفي هذه الحالة يتمثل الحدث المنشئ للرسم في واقعة الوفاة. أما عن حساب الضريبة فيحصل رسم قدره 5 % ،حسب كل حصة صافية عائدة لكل ذي حق، أي بعد خصم الديون الإرثية التي هي على عاتق المتوفي، غير أنه تخفض هذه النسبة إلى 3 % بالنسبة للأصول و الفروع و الأزواج.[1]

ويستفيد كل وارث قاصر أو موصى له من تخفيض قدره 10 %من الحقوق المستحقة، و يستفيد من نفس التخفيض كل وارث أو موصى له عن كل والد قاصر في كفالته مهما كانت عدد الأولاد.[2]

أما نقل الملكية العقارية بين الأحياء عن طريق الهبة، فتحصل حقوق قدرها 5 % من ثمن العقار الموهوب في الحالات العادية، غير أن الهبات بين الأحياء الواقعة بين الأصول من الدرجة الأولى وبين الأزواج، تستفيد من الإعفاء من رسم التسجيل، و هذا طبقا للمادة 231 من قانون التسجيل المعدلة بموجب المادة 11 من قانون المالية لسنة 2014.

---

[1] المادة 236من الأمر رقم 76-105 من قانون التسجيل المعدل والمتمم السالف الذكر.

[2] المادة238من نفس القانون.

الفرع الثاني: أساس فرض حقوق التسجيل

سنتناول كل من بيع العقارات و الإيجارات ى القسمة و المبادلة و الشركات و الهبات.

أولا- بيع العقارات: لقد أخضع المشرع عمليات نقل الملكية إلى حق تسجيل يقدر ب5%،[1]زيادة عن رسم الإشهار العقاري بنسبة 1%.[2]

كما يجب أن يكون البيع محققا، وعليه فإن البيع المعلق على شرط واقف لا يخضع إلا للرسم الثابت، ولا يصبح الرسم النسبي مستحقا الإ إذا تحقق الشرط، العكس ماهو عليه الشرط الفاسخ، أين يكون الرسم النسبي مستحق في الحال طبقا لما جاء في نص المادة 05 من قانون التسجيل.

ثانيا-الإيجارات: إن الرسم الذي تخضع له العقود المتضمنة إيجارات عقارية يختلف بحسب طبيعة التخصيص للعين المؤجرة:

-إيجار المحالات ذات الاستعمال السكني يخضع لرسم ثابت قدره 1500 دج[3]

- إيجار محالات ذات الاستعمال التجاري أو المهني يخضع لرسم نسبي، يختلف باختلاف المدة إن كانت محددة أو غير محددة، حيث تخضع الإيجارات المحددة المدة إلى رسم نسبي قدره 2%يحسب الثمن الكلي للإيجار مع زيادة كل التكاليف المصرح بها دون أن تقل الحقوق المحصل عليها عن الرسم الثابت المقدر ب 1500 دج.

يطبق هذا الرسم أيضا على الإيجارات طويلة المدى حسب أحكام المادة 350 من قانون التسجيل، أما الإيجارات غير المحددة المدة هي التي لا يكون لها أجل تنقضي فيه، أما تلك المبرمة لمدى الحياة فهي تلك التيتنقضي بوفاة أحد طرفي العقد، بحيث يخضع هذا النوع من الإيجارات لنفس الحقوق المترتبة علي نقل ملكية العقارات المقدرة ب5%[4]. ويحدد وعاء الضريبة بالكيفية التالية.

-بالنسبة للإيجارات غير محددة المدة، تؤسس الحقوق على قيمة رأس المال المكون من عشرينمرة للإيجار السنوي إضافة إلي الأعباء إن ذكرت، إذا لم تذكر التكاليف أو الأعباء تحدد جزافا بثلث الثمن مع عدم إمكانية الاحتجاج من الأطراف علي المبالغة في هذا التقدير.[5]

- أما بالنسبة للإيجارات المبرمة لمدي الحياة، فإن رأس المال يشكل علي أساس عشر مرات الثمن و الأعباء السنوية أن ذكرت[6] وتخضع عقود الفسخ الإيجار للرسم الثابت فقط، طبقا لأحكام المادة 209 من قانون التسجيل.

---

[1]المادة252 من الأمر رقم 76-105 المتضمنقانون التسجيل المعدل و المتمم السالف الذكر.
[2]المادة 353فقرة2من نفس القانون .
[3]المادة220من نفس القانون.
[4]المادة 222من نفس القانون.
[5]المادة 17 من نفس القانون.
[6]المادة 18من نفس القانون.

ثالثا-القسمة:تخضع عملية القسمة لرسم نسبي قدره 1.5%إذا كانت بسيطة، أي إذا لم يكن هناك رجوع في القسمة أو فرق في الأنصبة، أما إذا وجد فرق الأنصبة أي إذا كانت الأموال المخصصة فعليا لأحد المتقاسمين تفوق قيمة حقوقه الأصلية، فإن فائض القيمة هذا يعتبر من الناحية الجبائية بيعا و تطبق عليه الحقوق الواجبة علي عقد البيع،أي 5%،.[1]

رابعا- المبادلة:رغم أن عقد المبادلة هو عقد ناقل الملكية، إلا أن المشرع الجبائي خص مبادلة العقارات برسم تفضيلي قدره2.5%، حيث يحصل هذا الرسم من قيمة حصة واحدة إذا تساوت الحصص موضوع المبادلة، أما إذا كانت الحصص غير متساوية فيحصل الرسم 2.5%على الحصة أقل قيمة، زيادة علي رسم قدره 5% يحسب على الفارق بين الحصتين.[2]

خامسا- الشركات: إن عقودتأسيسالشركات التي لاتتضمننقل أموال بين الشركاء أو أشخاص آخرين أو التكفل بديون تخضع لرسم نسبي قدره 0.5%، حيث لايمكن أن تقل الحقوق في أي حال من الأحوال عن 1000 دج، لكن بالنسبة لشركات الأسهم فقط لايمكن أن تقل الحقوق علي عقوق التأسيس عن 10000دج، ولاتتعدي 300000دج[3]، كما أن العقود المتضمنة رفع رأسمال الشركة عن طريق دمج الأرباح أو الاحتياطات أو الأرصدة تخضع لرسم قدره 1%، مالم تكن هذه الأرباح قد خضعت للضريبة علي أرباح الشركات، و الضريبة علي الدخل الإجمالي، [4] أما العقود المتضمنة تنازل عن أسهم أو حصص اجتماعية في شركة تخضع لرسم قدره % 2.5يصفي وفقا لقواعد العامة التي تحكم بيع المنقولات،[5] بينما تخضععملية حل الشركة لرسم قدره3000 دج، مالم تتضمن نقل الملكية أموال منقولة أو عقارية أو غير ذلك. [6]

سادسا- الهبات: يحصل علي الهبات بين الأحياء رسم تسجيل قدره5/، غير أن الهبات بين الأحياء الواقعة بين الأصول و الفروع من الدرجة الأولي وبين الأزواج تستفيد من الإعفاء من لرسم التسجيل، [7]وفي حالة ما بين الأصول و الفروع من الدرجة الأولي وبين الأزواج تستفيد من الإعفاء من لرسم التسجيل، وفي حالة ما إذا كانت الهبات تتمثل في أسهم أو حصص اجتماعيه، فإن رسوم التسجيل تحصل بالمعدل المنصوص عليه في المادة 218 من قانون التسجيل2.5%.

سابعا-التركات:تخضع للضريبة جميع الأموال التي كانت في الذمة المالية للمتوفى، وانتقلت لورثته أو

---

[1] المادتان 244و246 منالأمر رقم 76-105 المتضمنقانون التسجيل المعدل و المتمم السالف الذكر.
[2] المادة226من نفس القانون.
[3] المادة248من نفس القانون.
[4] المادة 250 من نفس القانون.
[5] المادة218من نفس القانون.
[6] المادة212من نفس القانون.
[7] المادة231من نفس القانون.

الموصي لهم نتيجة هذه الوفاة، وهذا بعد طرح ما كان على المورث من ديون ثابتة، ومصاريف الدفن المحددة بموجب المادة 37 من قانون التسجيل ب50.000.00دج، ثم إضافة مبلغ قيمة الأثاث المنزلي جزافا بنسبة 10%، وفقا لأحكام المادة 3/32 من قانون التسجيل، يتم توزيع الأصول الصافية للتركة التي تم توزيعها علي الورثة حسب الحصص المبينة في الفريضة، فنتحصل على الحصة الصافية العائدة لكل وارث، و التي تخضع لرسم قدره 3% إذا تعلق الأمر بعمود النسب المباشر وبين الأزواج، أما إذا تعلق الأمر بالحواشي فيطبق رسم قدره 5%،[1] كما يستفيد كل وارث قاصر أو موصي له قاصر من تخفيض قدره 10% من الحقوق المستحقة، ويستفيد من نفس التخفيض كل وارث أو موصى له عن كل ولد قاصر كفالته مهما كان عدد الأولاد. [2]

المطلب الثاني:رسم الإشهار العقاري

بعد أن تحصل رسوم التسجيل من قبل مصالح التسجيل تصبح العقود و محررات والتصريحات و القرارات القضائية قابلة لشهرها لدي المحافظة العقارية.

فرع الاول: نطاق تطبيق رسم الإشهار العقاري:

يطبق الرسم العقاري على مايلي:

- العقود والقرارات القضائية المتضمنة نقل أو تكوين أو تصريح بحق ملكية عقارية أو غيرها من الوثائق الخاضعة للإشهار العقاري بموجب التشريع المعمول به.
- قيد الرهون القانونية أو الاتفاقية أو حقوق التخصيص الرهني.
- كتابات الاستبدال و التخفيض و الشطب الكلي أو الجزئي التي تدون على هامش التسجيلات الموجودة.[3]

وقد أعفى المشرع الجزائري بعض عمليات من رسم الإشهار العقاري وذلك لعدة اعتبارات سواء بالنظر إلى شخص المكلف مثل الدولة، الولاية، البلدية، و المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري و الموضوعة تحت وصايتها،[4] أو بالنظر إلي العقار في حد ذاته مثل الأموال العقارية الوقفية العقارات التي يتم نزع ملكيتها للمنفعة العامة، كذلك العقود المحررة على أساس المادتين 12 و46 من القانون87 -19 الذي يحدد كيفية استغلال الأراضي الفلاحية التابعة للأملاك الوطنية

---

[1] المادة236 منالأمر رقم 76-105 المتضمن قانون التسجيل المعدل و المتمم السالف الذكر.

[2] المادة238 من نفس القانون.

[3] الدليل الجبائي للتسجيل، مرجع سابق، ص 52.

[4] شامة سماعين، النظام القانوني للتوجيه العقاري(دراسة وصفية و تحليلية)، دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع، الجزائر، 2003، ص156.

وتحديد حقوق المنتجين وواجباتهم،[1] كذلك سندات الملكية المحررة في حالة العمليات الجماعيةللتحقيقات العقارية في إطار القانون رقم 07-02 المؤرخ في 2007/09/09 المتضمن تأسيس إجراء معاينة حق الملكية العقارية و تسليم سندات الملكية عن طريق التحقيقات العقارية[2]. وغيرها من الإعفاءات .

الفرع الثاني:حقوق الإشهار العقاريميز المشرع الجزائري بين فئتين من الرسوم، رسوم نسبية ورسوم ثابتة.

أولا- رسوم نسبية:

-رسم قدره1%، تحسب على قيمة العقار أو العقارات المصرح بها في الوثيقة التي تشهر بالنسبة للعقود حتي ولو كانت مثقلة بشرط موقف، والأحكام القضائية المتضمنة أو المعاينة بين الأحياء، نقل أو تأسيس الحقوق العينية العقارية مشاعة أو غير مشاعة وكذا عقود الوعد بالبيع التي يجب التي يجب أن يذكر فيها، تحت طائلة الرفض، سعر البيع المتفق عليه والآجال المحددة من قبل الأطراف لإتمام هذا البيع.

- **رسم** قدره 0.5%، تحسب على قيمة العقار أو العقارات المصرح بها في الوثيقة المتعين إشهارها بالنسبة للعقود و القرارات القضائية التصريحية و القسمات و الإيجارات و الوصلات و التنازلات عن أجور الكراء، أو المزارعة التي لم تبلغ حدها.

ثانيا- رسوم ثابتة: رسم ثابت قدره ستة ألاف دينار6000 دج بالنسبة لقيد الرهون القانونية أوالاتفاقية أو حق التخصيص الرهني و تجديدها وكذا عقود الاستبدال و التخفيض و الشطب الكلي أوالجزئي، بالإضافة الى رسم ثابت قدره ألفا 2000 دج بالنسبة لشهادات نقل الملكية عن طريق الوفاة وكذا التصريحات أو الاختيار بالمزايدة الحقيقية أو التصديق و التملك بمزاد طارئ بعد رسو سابق بالمزايدة وعقود التقسيم و الجداول الوصفية للتقسيم وأنظمة الملكية المشتركة وشهادات الحيازة المعدة طبقا لأحكام المادة 39 من قانون رقم 90-25 المؤرخ في 18 نوفمبر سنة 1990 والمتضمن التوجيه العقاري. رسم يقدر على أساس مساحة العقار وطبيعته: هذا الرسم يطبق على الإجراء الأول في السجل العقاري المتعلق بالعقارات الممسوحة سوا كانت تحمل ترقيما مؤقتا أو نهائيا.[4]

---

[1]المادتين 12،46 من القانون رقم 87-19 المؤرخ في 1987/12/01، المتضمن كيفية استغلال الأراضي الفلاحية التابعة للأملاك الوطنية وتحديد حقوق المنتجين وواجباتهم، الجريدة الرسمية عدد 50 المؤرخة في 1987/12/09الملغي بموجب المادة 34من القانون 10-03 المؤرخ في 2010/08/18 الذي يحدد شروط و كيفية استغلال الأراضي الفلاحية التابعة للأملاك الخاصة للدولة.

[2]الدليل الجبائي للتسجيل، مرجع سابق، ص57،59.

[3]نفس المرجع، ص53.

[4]المادة353 من الأمر رقم 76-105 المتضمن قانون التسجيل المعدل و المتمم السالف الذكر.

المطلب الثالث: الضريبةعلى الدخل الناتج عن الملكية العقارية والضريبة على الأملاك.

الضريبة على الدخل الناتج عن الملكية العقارية كما تم التطرق إليها سابقا تشمل صنفين اثنين من الضرائب،الفرع الاول تناولنا من خلاله الضريبة على الدخل الناتج عن الملكية العقارية والضريبة فائض القيمة أما الفرع الثانى الضريبة علي الاملاك فقد نظمها المشرع بموجب المواد 274 الي 282 مكررمن قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

الفرع الاول: الضريبة على الدخل الناتج عن الملكية العقارية والضريبة على فائض القيمة

سنتناول في هذا العنصر الضريبة على الدخل الناتج عن تأجير الأملاك العقارية والضريبة على فائض القيمة للتنازلات العقارية المنجزة من قبل الخواص.

أولا: الضريبة على الدخل الناتج عن تأجير الاملاك العقارية

تناول المشرع الجزائري المداخيل الناتجة عن إيجار الأملاك العقارية في نص المادة 42 فقرة أولى من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، وأعتبرها تلك الريوع العقارية الناتجة عن أيجار العقارات المبنية أو أجزاء منها مثل إيجار العقارات غير المجهزة بالعتاد لمزاولة التجارةو الصناعة أو إيجار الأراضي الزراعية و عقود عارية الاستعمال[1]:

تعتبركمداخيل عقارية المداخيل المتأتية من :

1-إيجار العقارات أو أجزاء العقارات المبنية كالمنازل السكنية، المصانع، المخازن المكاتب وغيرها

2-إيجار المحالات التجارية و الصناعية غير المتضمنة لتجهيزاتها بشرط ألا تكون هذه المداخيل ضمن أرباح المؤسسة الصناعية و التجارية، أو الحرفية أو مستثمرة فلاحية.

3-كما تدرج ضمن صنف المداخيل العقارية المداخيل الناتجة عن تأجير محلات الاستغلال الفلاحي و النشاط المهني غير التجاري.

4-كما يتعلق الأمر بالمداخيل المتأتية من المحلات المستعملة في إطار مهنة للذين يتمتعون بالمداخيل غير التجارية و المداخيل التي اختار المستغل تسجيلها في سجل العقارات.[2]

5-كذلك عقد عارية الاستعمال، حيث عرفت المادة 538 من القانون المدني الجزائري العارية بأنها عقد يلتزم بمقتضاه المعير أن يسلم المستعير شيئا غير قابل للاستهلاك ليستعمله بلا عوض لمدة معينة أو في غرض معين، على أن يرده بعد الاستعمال.[3]

---

[1] برحماني محفوظ، مرجع سابق،ص139.

[2] المادة 42 فقرة 1 منالأمر75-101 المتضمن قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة المعدل والمتمم السالف الذكر

[3]المادة 538 من الأمر رقم 75-58 المتضمن القنون المدني الجزائري المعدل و المتمم السالف الذكر

ثانيا- حساب قيمة الضريبة على تأجير الأملاك العقارية:

فقد ميز المشرع الجزائري عند تحديد قيمة الضريبة على تأجير الأملاك العقارية بين الإيجارات ذات الاستعمال السكني الجماعي وذات الاستعمال السكني الفردي وتلك ذات الاستعمال التجاري.

-7 %، محررة من الضريبة، وتحسب هذه النسبة من مبلغ الإيجار الإجمالي بالنسبة للمداخيل المتأتية من الاستعمال الجماعي.

-10%، محررة من الضريبة، وتحسب هذه النسبة من مبلغ الإيجار الإجمالي، بالنسبة للمداخيل المتأتية من إيجار السكنات ذات الاستعمال الفردي.

-15%، محررة من الضريبة وتحسب هذه النسبة من مبلغ الإيجار الإجمالي، بالنسبة للمداخيل المتأتية من إيجار المحلات ذات الاستعمال التجاري أو المهني كما يطبق هذا المعدل على العقود المبرمة مع شركات.

يؤدى مبلغ الضريبة على المستحق لدي قباضة الضرائب المتواجدة في مكان العقار في أجل أقصاه ثلاثون(30) يوما ابتداء من تاريخ تحصيل الإيجار.[2]

و يوزع حاصل الضريبة علي الدخل الإجمالي صنف الريوع العقارية كمايلي:

-50 لفائدة ميزانية الدولة.

-50 لفائدة البلديات.[3]

ويتم التصريح بالمداخيل الناتجة عن تأجير أملاك في نموذج G51 متوفرة على مستوى الإدارة الجبائية.[4]

ثانيا: فوائض القيمة الناتجة عن تنازل بمقابل عن العقارات المبنية وغير المبنية

يعتبر فوائض قيمة ناتجة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبنية و غير المبنية فوائض القيمة المحققة فعلا من قبل الأشخاص اللذين يتنازلون خارج النشاط المهني، عن عقارات أو أجزاء من عقارات مبنية وعقارات غير مبنية.

لابد من أجل تطبيق الضريبة على فائض القيمةمن تحقق شروط نوجزها فيمايلي:

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

---

(1) المادة538 من الأمر رقم 75-58 المتضمن القانون المدني الجزائري المعدل و المتمم السالف الذكر.

(2)المادة42 فقرة3 من الامر رقم 75-101 المتضمن قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة السالف الذكر.

(3)المادة 42 مكرر من نفس القانون.

(4) أنظر نموذج التصريح للمداخيل المتأتية عن تأجير الأملاك، الملحق رقم (03).

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

كما أن اكتساب الملكية العقارية بالحيازة عن طريق شهادات الحيازة لا يحصل عنه ضريبة على أساس فائض القيمة، متي كان من الحاصل على شهادة الحيازة يتمتع بصفة المالك على العقارات التي كان يحوزها، فشهادة الحيازة عند تحريرها من طرف الموثق وإشهارها تعتبر كاشف و ليس منشئ للملكية.

-أن التنازل عن العقارات الذي يقوم الذي يقوم به المكلف بالضريبة يكون خارج عن نطاق نشاطه المهني، و عليه إذا قام الشخص بصفة اعتيادية بشراء و بيع العقارات فلا يخضع الفائض الذي يحققه هذا الشخص إلى ضريبة على فائض القيمة، وإنما يخضع للرسم على القيمة المضافة.

-ألا يكون فائض القيمة قد تحقق بمناسبة التنازل عن أملاك عقارية تابعة للتركة من أجل تصفية إرث شائع موجود، أي لا تفرض الضريبة على فائض القيمة الذي يتحقق عندما ينقل أحد الورثة حصته من عقار مملوك علي الشيوع إلى وريث أخر شريك معه علي الشيوع في ملكية نفس العقار

لقد استثنى المشرع الضريبي هذه الحالة من الخضوع إلى الضريبة المفروضة على الفائض الناتج عن التنازلات العقارية، مرعاة لمصلحة الورثة الذين يرغبون في التخلص من حالة الشيوع الناتج عن توزيع الميراث.[1]

كما لايدخل أيضا في مكونات الأساس الخاضع للضريبة فوائض القيمة المحققة عند تنازل المقرض المستأجر أو المقرض المؤجر عن عقار في إطار عقد قرض إيجاري من نوع "ليزباك" Lease back.[2]

ولا تخضع للضريبة على الدخل الإجمالي، فوائض القيمة الناتجة عن التنازل عن السكنات الجماعية التي تشكل الملكية الوحيدة و السكن الرئيسي التي دامت حيازته مدة تفوق عشر(10) سنوات.[3]

وفي هذا الصدد، تجدر الاشارة الى أن الافراد الذين يملكون سكنين جماعيين أو أكثر غير معنيين بهذا الاستثناء في حالة التنازل عن أحدى هذه السكنات الجماعية.

---

[1] برحماني محفوظ، مرجع سابق،ص139

[2] المادة 77 من الامر رقم 75-101 المتضمن قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة المعدل والمتمم

[3] المادة 79 من نفس القانون.

يتكون فائض القيمة الخاضع للضريبة من الفارق الإيجابي بين:

- سعر التنازل عن الملك؛

- وسعر الاقتناء أو قيمة إنشائه من طرف المتنازل.

ويمكن للإدارة، زيادة عن ذلك، أن تعيد تقويم العقارات أو أجزاء العقارات المبنية أو غير المبنية طبقا لقيمتها التجارية الحقيقية وذلك في إطار احترام الإجراء التناقضي المنصوص عليه في أحكام المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية.[1]

يتعين علي المكلفين بالضريبة الذين يحققون فائض القيمة المشار إليها في المادة77 أن يحسبوا ويدفعوا بأنفسهم الضريبة بعنوان فوائض القيمة المحققة، في أجال لايتعدي (30) يوما ابتداء من تاريخ إبرام عقد البيع.[2]

هذا وقد قامت إدارة الضرائب بإعداد نموذج موحد للتصريح بفوائض القيمة المحققة.[3]

الفرع الثاني:الضريبة على الأملاك

أسست الضريبة علي الممتلكات بموجب المادة 247 من المرسوم التشريعي رقم 93-01 المتضمن قانون المالية لسنة 1993 لتعويض ضريبة التضامن الوطني التي كانت مطبقة الى غاية سنة 1989.

أولا: مجال تطبيق الضريبة على الاملاك

يخضع الضريبة على الأملاك الأشخاص الطبيعيون الذين يوجد مقرهم الجبائي بالجزائر، بالنسبة لأملاكهم الموجودة بالجزائر أو خارج الجزائر، وكذا الأشخاص الطبيعيون الذين ليس لهم مقر جبائي بالجزائر، بالنسبة لأملاكهم الموجودة بالجزائر، وتقر الخضوع للضريبة في أول يناير من كل سنة.[4]

تخضع لأجراءات التصريح عناصر الاملاك العقارية المبنية و غير المبنية و الحقوق العينية العقارية الي جانب بعض الممتلكات المنقولة.

---

[1] المادة 78من الامر رقم 75-101 المتضمن قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة المعدل والمتمم

[2] المادة 80 من نفس القانون.

[3] أنظر نموذج التصريحبفوائض القيمة المحققة، الملحق رقم (04).

[4] المادة274منانفس القانون.

ثانيا: حساب الضريبة على الاملاك[1]

جدول رقم (01): نسبة الضريبة علي الاملاك

قسط القيمة الصافية من الأملاك الخاضعة للضريبة (دج)	النسبة %
-يقل عن 100.000.000دج	% 0
- من 100.000.000 إلى 150.000.000دج	% 0.5
- من 150.000.0001 إلى250.000.000 دج	% 0.75
- من 250.000.001 إلى 350.000.000 دج	% 1
- 350.000.001 إلى 450.000.000 دج	%1.25
يفوق 450.000.000 دج	%1.75

المصدر: قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة لسنة 2019.

ويجب علي الخاضعين للضريبة أن يكتتبوا كل أربعة (4) سنوات حتى 13 مارس من السنة الرابعة كأخر أجل تصريحا بأملاكهم لدي مفتشية الضرائب التي يتبعها مقر سكناهم.[2]

توزع حصيلة الضريبة علي الاملاك العقارية المبنية و غير المبنية و الحقوق العينية العقارية كالتالى:

-60 %إلى ميزانية الدولة؛

- 20%إلى ميزانية البلديات؛

-20 % إلى حساب التخصيص الخاص رقم 050-302 "الصندوق الوطني للسكن".[3]

[1] المادة281 مكرر 8 من الامر رقم 76-101 المتضمن قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة السالف الذكر.

[2] المادة 281 مكرر10من نفس القانون.

[3] المادة 282من نفس القانون.

المبحث الثاني: أثر الجباية العقارية في تمويل الميزانية العامة للدولة

بعد أن استخلصنا أن الجباية العقارية بمختلف أنواعها تعتبر موردا من الموارد المحصلة للميزانية العامة للدولة وإن كانت تقتصر على البعض منها سواء تلك المحصلة لفائدتها بصفة كلية أو جزئية ولأجل التعرف علي مكانتها لابد من الاستعانة بالأرقام والإحصائيات لهذه الأخيرة على مستوى الوطني، بالإضافة إلى حصيلة الضرائب والرسوم العقارية لولاية المدية كنموذج وهذا من أجل تحديد موقعها في الناتج الجبائى، ومن أجل ذلك قمنا بتقسيم هذا المبحث إلي مطلبين، الأول تطرقنامن خلاله إلى تقييم مردودية الجباية العقارية المحصلة لفائدة الميزانية العامة للدولة، أما المطلب الثاني فتناولنا من خلاله تحديد سبل تفعيل دروها في تمويل ميزانية العامة للدولة

المطلب الأول:مردو دية الجباية العقارية المحصلة لفائدة الميزانية العامة للدولة

إن الضرائب و الرسوم العقارية المحصلة لها دور هام في تمويل الميزانية العامة للدولة، إلا أن نسبة مساهمة هذه الضرائب و الرسوم تختلف من رسم لآخر ومن ضريبة لآخرة و كذلك من سنة لآخرة، هذا الاختلاف سواء بالزيادة أو النقصان يرجع لعدة أسباب، وعليه سنحاول في هذا المطلب تقيم الجباية العقارية المحصلة لفائدة ميزانية الدولة لمختلف السنوات في فرع الأول، تم نحاول في الفرع الثاني تحديد أسباب ارتفاع أو انخفاض مرد وديتها.

الفرع الأول: تقييم ناتج الجباية العقارية المحصلة لفائدة ميزانية الدولة.

حتى نتمكن من الحصول علي تقييم موضوعي لمردودية الجباية العقارية المحصلة لميزانية الدولة يجب الاستعانة بالأرقام و المعطيات المتعلقة بها، حيث سنلقي نظرة علي إحصائيات رقمية للسنوات الأخيرة من أجل تقييم حصيلتها.

أولا: حصيلة الجباية العقارية المحصلة لفائدة ميزانية الدولة.

تختلف حصيلة الضرائب و الرسوم العقارية من سنة لآخري، هذا ما سوف نبينه معتمدين في ذلك علي بعض الإحصائيات للناتج الجبائي المحصل لفائدة الميزانية العامة للدولة، والناتج الجبائي لولاية المدية كنموذج للسنوات الاربع(2015-2018).

جول رقم (02): حقوق التسجيل المحصلة للفترة مابين(2011-2017)

الوحدة:مليون دينار دج

السنوات / الرسم	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
حقوق التسجيل	20644	25307	28401	30984	31532	34384	37587

المصدر:من إعداد الطالب بناء على معلومات من المديرية العامة للضرائب

ما يمكن ملاحظته من خلال الجدول رقم (02)، بالنسبة لحقوق التسجيل نلاحظ أن حصيلتها شهدت تطورا ملحوضا من سنة 2011 إلي غاية سنة 2017، حيث بلغت سنة 2011 مبلغ قدره 20644 مليون دينار لتواصل في الارتفاع لتصل سنة 2017 لتبلغ 37587 مليون دج

ويرجع السبب الرئيسي في هذا التزايد المستمر إلى الارتفاع المستمر لأسعار بيع العقارات وإيجارها من سنة لأخر.

جول رقم (03): ضريبة على الأملاك المحصلة للفترة مابين(2011-2017)

الوحدة:مليون دينار دج

السنوات / الرسم	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
ضريبة علي الأملاك العقارية	12	40	12	69	99	35	58

المصدر:من إعداد الطالب بناء على معلومات من المديرية العامة للضرائب

أما بالنسبة للجدول رقم (03)، المتضمن الضريبة على الأملاك المحصلة للفترة مابين 2011-2017حيث شهدت هذا النوع من الضريبة تذبذب من سنة لأخرى بحيث بلغت سنة 2011 مبلغ قدره 12 مليون دينار لترتفع سنة 2012 حيث بلغت مبلغ قدره 40 مليون دج لتنخفض سنة 2013 وتواصل الارتفاع سنة 2015 حيث بلغت 99 مليون دينار لتنخفض مرة أخرى سنة 2016 ويرجع السبب الرئيسي لهذا التذبذب غياب هيئة مركزية وطنية تتكفل بإحصاء الممتلكات على مستوي الوطني،تسمح بمعرفة وضعية أي عقار.

جول رقم (04): ضريبة على تأجير الأملاك العقارية المحصلة للفترة مابين(2011-2017)

الوحدة:مليون دينار دج

السنوات / الضريبة	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
ضريبة علي تأجيرالأملاك العقارية	2435	2712	3109	3601	4103	9008	9899

المصدر:من إعداد الطالب بناء على معلومات من المديرية العامة للضرائب

أما الجدول رقم (04)، المتضمن الضريبة علي تأجيرالأملاك العقارية المحصلة للفترة مابين 2011- 2017 حيث شهدت تطورا ملحوظا حيث بلغت سنة 2011مبلغ قدره 2.435 مليون دج لتصل سنة 2017 مبلغ9.899 مليون دج ويرجع السبب الرئيسى لهذا التطور إلى استغلال مصالح الجباية العقارية لعقود الإيجار التي تتحصل عليها من متفشيات التسجيل والطابع والذي زاد من رفع قيمة المداخيل.

ثانيا: حصيلة الجباية العقارية لولاية المدية المحصلة لميزانية الدولة كنموذج

سنحاول في هذا العنصر تقييم حصيلة الضرائب والرسوم العقارية لولاية المدية للسنوات الأربع الماضية ونسبة مساهمتها في ميزانية الدولة من خلال بعض الإحصائيات المحصل عليها من مديرية الضرائب لولاية المدية.

الجدول رقم (05): ناتج الجباية العقارية لولاية المدية المحصلة لميزانية الدولة لسنة 2015

الضرائب والرسوم	قيمة المداخيل(دج)	النسبة المئوية
حقوق التسجيل	270.268.755.00	%3.54
إيجار العقارات	46.044.428.00	%0.12
الضريبة على الأملاك	00	00
مجموع الموارد الجبائية للولاية	**7.614.025.097.00**	

المصدر: من إعداد الطالب بناء علي معلومات من مديرية الضرائب لولاية المدية.

الجدول رقم (06): ناتج الجباية العقارية لولاية المدية المحصلة لميزانية الدولةلسنة 2016

الضرائب والرسوم	قيمة المداخيل(دج)	النسبة المئوية
حقوق التسجيل	293.221.321.00	%3.34
إيجار العقارات	52.317.518.00	%0.59
الضريبة على الأملاك	00	00
مجموع الموارد الجبائية للولاية	**8.761.511.306.00**	

المصدر: من إعداد الطالب بناء علي معلومات من مديرية الضرائب لولاية المدية.

الجدول رقم (07): ناتج الجباية العقارية لولاية المدية المحصلة لميزانية الدولة سنة 2017

الضرائب والرسوم	قيمة المداخيل (دج)	النسبة المئوية
حقوق التسجيل	290.055.200.00	%3.21
إيجار العقارات	57.850.475.00	%0.64
الضريبة على الأملاك	00	00
مجموع الموارد الجبائية للولاية	**9.021.661.220.00**	

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على معلومات من مديرية الضرائب لولاية المدية

الجدول رقم(08): ناتج الجباية العقارية لولاية المدية المحصلة لميزانية الدولة سنة 2018

الضرائب والرسوم	قيمة المداخيل(دج)	النسبة المئوية
حقوق التسجيل	317.082.967.00	%3.53
إيجار العقارات	61.743.610.00	%0.68
الضريبة على الأملاك	00	00
فائض القيمة	7 135 173	%0.079
مجموع الموارد الجبائية للولاية	**8.970.951.017.00**	

المصدر: من إعداد الطالب بناء علي معلومات من مديرية الضرائب لولاية المدية

من خلال الجداول السابقة يتضح أن حصيلة الضرائب والرسوم العقارية لولاية المدية للفترةمابين 2015و2018 قد شهدت تطورا محسوسا من ضريبة لأخرى ومن سنة لأخرى.

-فبالنسبة لحقوق التسجيل نلاحظ أن حصيلتها في تزايد مستمر، حيث بلغت سنة 2015 270.268.755دج لتواصل في الارتفاع سنة 2016 إلا أنها شهدت انخفاض سنة 2017 لتواصل الارتفاع سنة 2018 حيث بلغت 317.082.967دج.

ويرجع سبب هذا التزايد المستمر من سنة إلي أخري راجع إلي الارتفاع الدائم لأسعار العقارات وإيجارها من سنة إلي أخري خاصة في الآونةالأخيرة، بالإضافة إلي تغير ذهنيات المواطنين واتجاههم نحو قسمة عقارهم المشاع ، وهذا كله يرفع من عدد العقود المسجلة كعقود الإيداع الجزئي للقسمة القضائية.

ويعود أيضا سبب هذا التزايد إلي إعادة التقويم التي تقوم به إدارة الضرائب، حيث تتم هذه الأخيرة عن طريق المعاينة الميدانية للعقارات المبنية وغير المبنية، فكل المعاملات العقارية تخضع لإعادة التقويم بغية استرداد ماتم التهرب منه من حقوق التسجيل وشهر العقاري، هذه المعاملات قد تكون بيع، هبة، مبادلة، قسمة، هبة في حقالإيجار.....الخ.

- أما بالنسبة للمداخيل العقارية الناتجة عن إيجار الأملاك المبنية و غير المبنية فنلاحظ أن حصيلة هذا الضريبة قد عرفت تزايدا مستمرا من سنة لآخري حيث بلغت سنة 2015 مبلغ قدره 46.044.428دج لتواصل في الارتفاع لتصل 61.473.610 دج سنة 2018.

حيث يرجع سبب في ذلك إلي أزمة السكن التي تعيشها الجزائر، مما يدفع بالكثير من العائلات إلي الإيجار السكني سواء كان هذا الإيجار في سكنات فردية أومن خلال سكنات جماعية، كما أن كثير من التجار وبهدف القضاء علي السوق الفوضوي وممارسة نشطاتهم في إطار قانوني قاموا بإيجارات محالات تجارية.

كما أن استغلال مصلحة الجباية العقارية لعقود الإيجار التي تتحصل عليها من مفتشية التسجيل والطابع زاد من رفع قيمة المداخيل .

- أما فيما يخص فوائض القيمة الناتجة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبنية و غير المبنية بعد إعادة إحداثها بموجب المادة 03 من قانون المالية لسنة 2017 فقد سجلت قيمة قدرها 7.173.135دج سنة 2018.

وفيما يخص الضريبة علي الأملاك فهي معدومة في مديرية الضرائب لولاية المدية للفترة (2015-2018) وذلك راجع لعدة أسباب:

عدم التقييم للممتلكات خاصة الممتلكات العقارية بسبب قلة الخبرة لدى أعوان الضرائب في عملية التقويم من جهة ، وعدم التوصل إلي القيمة الفعلية المرجعية الراجع إلي قلة الدراسات الميدانية من طرف إدارة الضرائب من جهة أخرى.

- شح المعلومات الجبائية مع عيوب البيروقراطية حالت دون الحصول عليها، بحيث لايوجد تنسيق بين إدارة الضرائب و المصالح التقنية البلدية مثلا أو مديرية التعمير و البناء لغرض تحديد قيمة العقارات .

-غياب هيئة مركزية وطنية تتكفل بإحصاء الممتلكات علي مستوي الوطني، تسمح بمعرفة وضعية أي عقار فأي وقت ومن مالكه حتى يتسنى لإدارة الضرائب معرفة ممتلكات كل المكلفين.

-الضريبة لم تحض باهتمام من طرف إدارة الضرائب نظرا لحساسيتها يظهر ذلك جليا في عدم وجود متابعة جدية من طرف مصالح إدارة الضرائب لهذا النوع من الضرائب.

- وبما أن النظام الجبائي يتميز بأنه نظام تصريحي، بمعني أن التصريح هو العملية الأساسية لتحديد الوعاء الضريبي و تصفية مبلغ الاقتطاع لأنه نظريا يحتوي على المعلومات الكافية، لكن في ظل عدم إمكانية مراقبة كل التصريحات انتهزت بعض العناصر الجبائية الفرصة لتقديم تصريحات كاذبة للإدارة الجبائية أو عدم تقديمها أصلا، مما يستوجب على الدولة عدم إنتظار التصريحات المقدمة من طرف المكلفين خاصة مثل هذا النوع من الضرائب ، بإعتبار أن الدولة لها معلومات مسبقة على أملاك المكلفين بالضريبة، فالدولة لها أن تقوم بفرض الضريبة على الاملاك دون انتظار التصريح .

ومن خلال ما سبق يمكن القول أنه رغم هذا التزايد المستمر في حصيلة الضرائب و الرسوم العقارية إلا أن نسبة مشاركة هذه الأخيرة في ميزانية الدولة تبقي ضئيلة، وهذا مقارنة بالرسوم و الضرائب الأخرى، ومرد ذلك إلي مجموعة من الأسباب سوف نتطرق إليها من خلال المطلب الثاني.

المطلب الثاني:أسباب ضعف مرودية الجباية العقارية

لقد تبين من خلال حصيلة الضرائب و الرسوم العقارية لا تصل الى المستوي المطلوب، بحيث بقيت نسبة مساهمتها في ميزانية الدولة ضئيلة جدا وكل ذلك يرجع إلي عدة أسباب سنحاول تفصيلها.

الفرع الأول: عدم استقرار النظام الضريبي

يعد ضعف و قصور النظام الضريبي من أهم أسباب نقص المر دودية الجبائية بوجه عام ومردودية الجباية العقارية بوجه خاص، حيث يتميز بكثرة التعديلات وهو حال معظم القوانين، كما يتميز أيضا بكثرة الإعفاءات و التخفيضات وهو ما جعله شديد التعقيد و الغموض، فرغم الإصلاحات الجبائية المتتالية التي عرفها النظام الجبائي الجزائري خاصة منذ سنة 1992 ورغم الانعكاسات الايجابية علي المردودية الجبائية بوجه عام، إلا أن عدم استقرار و كثرة التعديلات لا تزالان السمتان الأبرز للنظام الجبائي، فلا يكاد يخلو قانون المالية من تدابير تعديلية في مجال الضريبي، فقانون المالية

لسنة 1993 تضمن 45 إجراء ضريبيا مابين تعديل وإلغاء وإتمام، وقانون، وقانون المالية لسنة 1995 تضمن 49إجراء ضريبيا من نفس الطبيعة السابقة، و قانون المالية التكميلي لسنة 2001 تضمن بدوره19 إجراءا ضريبيا مابين تعديل، إلغاء أو إتمام إلا أن هته التعديلات يجب ألا تحجب بعض الاتجاهات الإيجابية للنظام و المتمثلة في تخفيض بعض معدلات الرسم.

كما أن عدم توازن النظام الضريبي في الجزائر له دور مهم في ضعف مرد ودية الجباية العادية بصفة عامة و العقارية بصفة خاصة، وهذا لهيمنة الجباية البترولية علي الإيرادات الضريبية وإهمال الجباية العادية، الأمر الذي يفسر طبيعة الإصلاحات السطحية و العشوائية التي عرفها النظام، إضافة إلي سيادة الضرائب غير المباشرة من إجمالي الجباية العادية، فاختلال النظام الضريبي جعله غير قادر علي مسايرة المستجدات أمام تحول معظم الدول إلي نظام اقتصاد السوق.[1]

ويقصد باستقرار الأحكام الجبائية ثبات الضرائب و إجراءات و مواعيد تحصيلها و معدلاتها، أي عدم تعرضها للتغير المستمر، إذ تؤدي كثرة التعديلات إلى تصعيب مهمة إدارة الضريبية في تحصيل الضرائب من جهة، وصعوبة تكييف المكلف بالضريبة مع النظام الضريبي من جهة أخرى.[2]ولا نقصد باستقرار النظام الضريبي جموده وعدم إدخال أي إصلاحات، بل يجب أن يكون التعديل مدروسا وفق التطورات الحاصلة في المجتمع، بمعني علي المشرع التأكد من ضرورة التعديل و الفائدة المرجوة منه ودراسة مختلف الآثار المترتبة عنه فالتعديلات الجبائية الكثيرة التي مست مختلف الضرائب و الرسوم بما فيها الضرائب و الرسوم العقارية، سواءا من خلال تعديل معدلاتها أو تخفيضها و إدراج بعض الإعفاءات فضلا على إلغاء بعضها، هذا الأمر لايحقق فائدة كبيرة مقارنة بما تخلفه من عدم الاستقرار ونقص في المر دوديةالجبائية، كما أن تعقد التشريع الضريبي وإدخال تغييرات متتابعة يؤدي إلي وضع تقديرات غير صحيحة للمادة الجبائية، سواءا من جهة أعوان الإدارة الجبائية أو من جهة المكلفين بالضريبة، فضلا علي أن الإفراط في تعديل القوانين الضريبية يصعب علي المكلفين مسايرة التغيرات التي طرأت علي هذا النظام بسبب عدم تمكنهم من التحكم وفهم التقنيات الجبائية، كما قد ينجم عن كثرة التعديلات تناقض في الأحكام مما يدفع بالمكلف إلى استغلال ذلك ومن ثم التهرب من الضريبة.[3]

---

[1] كمال رزيق، سمير بن عمور، **"تقييم عملية إحلال الجباية العادية محل الجباية البترولية"**، جامعة الشلف، مجلة إقتصاديات شمال إفريقيا، العدد05،ص325.

[2] حبيبة دريس، "عوامل نقص المردودية الجبائية"، رسالة ماجيستر في القانون، كلية الحقوق، جامعة الجزائر، 2000 ، ص 11.

[3] حبيبة دريس، مرجع سابق، ص9.

الفرع الثاني: التهرب الضريبي

يعتبر التهرب الضريبي من العوامل الأساسية في خفض المحصول الضريبي، حيث يشكل استنزافا كبيرا للمداخيل الجبائية.

أولا:تعريف التهرب الضريبي.

يمكن تعريف التهرب الضريبي علي أنه محاولة الممول عدم دفع الضريبة بصورة مؤقتة أو دائمة، كما يعرف البعض "بالتخلص من الإلتزام بدفع الضريبة عبر وسائل مختلفة".[1]

وبما أننا بصدد دراسة الجباية العقارية يمكن تعريف التهرب من الضرائب و الرسوم العقارية علي أنه" قيام المكلف بالضريبة العقارية أو الرسم العقاري بفعل إيجابي أو سلبي، هذا الفعل قد يكون مشروعا أو غير مشروع يحاول دون حصول الخزينة العامة للدولة علي مقدار الضريبة".[2]

ثانيا:صور التهرب الضريبي من الضريبة العقارية

للتهرب الضريبي صورتان وهما التجنب الضريبي، و الغش الضريبي.

أ/تجنب الضريبة العقارية:أو كما يسمي بالتهرب الضريبي المشروع، بمعني أن يتخذ المكلف طرقا لا تنطوي علي مخالفة القانون ويكون ذلك في ثلاث صور، إما تجنب المكلف للواقعة المنشئة للضريبة العقارية عن طريق امتناعه عن القيام بالنشاط الذي يشكل وعاء الضريبة، فلا يدفع مثلا الرسم العقاري من لايمتلك عقارات، ولا يدفع الضريبة علي القيمة الزائدة علي العقار من لايتنازل عن العقار، ولا يدفع رسم التسجيل من لايبرم العقود التي يشترط القانون تسجيلها ويكون كذلك متجنبا للضريبة العقارية كل شخص يتجنب الحصول علي الدخل العقاري.

كذلك يمكن تصور تجنب الورثة دفع رسوم انتقال الملكية العقارية أليهم بدون مقابل وذلك من خلال عدم إقدامهم علي تقسيم التركة و ترك الملكية علي الشيوع بين الورثة، وهذا ما يكون غالبا في العقارات غير المشمولة بالمسح العام للأراضي.

كذلك قد نكون أمام تجنب الضريبة العقارية الناتج عن استغلال الرخص القانونية، ففي هذه الحالة المشرع هو الذي ينظم كيفية تخلص المكلفين إما جزئيا أو كليا من الضريبة، ومثال ذلك الإعفاء المؤقت و لمدة سبع سنوات للبنايات الجديدة من الرسم العقاري علي الملكيات المبنية حسب نص المادة 252 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة وهو تهرب مشروع.

---

[1] رشيد حمدي،"ميزانية البلدية في مواجهة العجز المالي"، دراسة تطبيقية لثلاث بلديات من ولاية بومرداس، رسالة ماجيستر في القانون العام ، فرع إدارة ومالية عامة، كلية الحقوق، بن عكنون، جامعة الجزائر،2002/2001 ص43.

[2] محفوظ برحماني، مرجع سابق،ص 276

كذلك من أسباب التجنب الضريبي استغلال الثغرات القانونية عن طريق استغلال النقص الذي يشوب النصوص التشريعية.

ب/ الغش الضريبي: في هذه الصورة يلجأ المكلف إلي استعمال طرق احتيالية للتخلص من عبء الضريبة ومن بين وسائل الغش في الضريبة العقارية إخفاء المكلف بالضريبة دخله مستعملا في ذلك طرق احتيالية غير مشروعة، كأن يقدم تصريحا ناقصا أو يحتوي علي بيانات ناقصة أو مزورة، كما يمكن أن يقوم بمناورة تدليسية كأن ينظم إعساره.[1]

كذلك قد يعمد المكلف بالضريبة إلى التخفيض من قيمة الضريبة عن طريق تضخيم الأعباء و التكاليف، أو التحايل المادي عن طريق إخفاء جزء أو كل الدخل الذي يحصل عليه من العقارات التي يملكها. ويكمن جوهر التفرقة بين التهرب المشروع و الغش الضريبي في كون الأول تتجه فيه إرادة المكلف بالضريبية نحو تخفيف العبء الضريبي، إلا أنه يسلك طرقا مشروعة وبذلك يتوفر فيه العنصر المعنوي المتمثل في سوء النية دون العنصر المادي المتمثل في الحيل التدليسية، أما الثاني فتتجه فيه إرادة المكلف بالضريبة نحو تخفيف أو إسقاط العبء الضريبي و لكنه يسلك في سبيل ذلك طرق غير مشروعة تصل به إلى حد التدليس و الاحتيال.

الفرع الثالث: ضعف التشريع و الإدارة الضريبية

إذ يقوم التشريع الضريبي علي مجموعة من القوانين التي كانت بصياغات ضعيفة ومفككة تفسح المجال لتفسيرات و تأويلات متباينة و تساعد علي التهرب، مما يجعلها تفقد فعاليتها و استجابتها للحاجات و الأعراض المالية الحديثة، كما تبن لنا ضعف الإدارة الضريبية لدينا و تخلفها لا يعادله سوي ضعف التشريع الضريبي و تخلفه، حيث تعاني الإدارة الضريبية من قلة الإمكانات التي أثرت بشكل كبير علي تخفيض الحصيلة الضريبية.[2]

ومن بين أسباب ضعف مردودية الجباية العقارية قلة الإمكانيات المالية التي تستعين بها الإدارة لتحديد و وعاء الضريبة العقارية وأهمها المسح للعقارات الذي يساعد علي معرفة المكلفين بالضريبة مسبقا وإمكانية تبليغهم في الوقت المناسب بجداول التقدير الحقيقي ومتابعتهم فيحالة تقاعسهم عن دفع الضريبة كليا أو جزئيا.[3]

---

[1] محفوظ برحماني،مرجع سابق، ص 280.
[2] كمال رزيق، سمير بن عمور، مرجع سابق، ص 325.
[3] محفوظ برحماني، مرجع سابق، ص 305

فالدور الأصلي لعملية مسح الأراضي حسب رأي بعض الفقهاء هو الدور الجبائي، إذ أن المقصود من تبني مسح الأراضي هو معرفة الملكيات العقارية، أنواعها، مساحتها، وكذا طبيعتها، و تحديد هوية ماليكيها من أجل تقيم الضريبة المتعلقة بها.[1]

إلي جانب كل الأسباب التي تؤدي إلي ضعف مرد ودية الجباية العقارية نذكر كذلك الخلل في التحصيل الضريبي، إذ يؤدي التحصيل دور المحرك للنظام الجبائي حيث تؤثر فيه عوامل عدة كانتشار الأنشطة الخفية وكثرة الإعفاءات و نقص الوعي الضريبي لدي المكلف و الضمير المهني لدي الموظف، بالإضافة إلي عجز الإدارة عن تحصيل القيمة الحقيقية للضرائب و الرسوم المستحقة الدفع. [2]

المطلب الثالث: سبل تفعيل دور الجباية العقارية في تمويل الميزانية العامة للدولة

انطلاقا مما بيناه من أسباب ضعف مرد ودية الجباية العقارية، ونظرا لارتباطالجباية العقارية بالعقارات التي تتميز بالثبات و الاستقرار، أصبح من الضروري انتهاج سياسة جبائية من شأنها الرفع من حصيلة الجباية العقارية ومن ثم تحين مساهمتها في تمويل الميزانية العامة للدولة.

الفرع الأول:تحسين فعالية نظام الضريبة العقارية

إن التهرب من الضرائب العقارية يمكن الوقاية منه عن طريق إصلاح القوانين المنظمة للضرائب و الرسوم، وذلك من خلال تحسين التشريع الضريبي، وتبسيط نظام الضريبة العقارية و الحد من تنوعها وكذا تبسيط الإجراءات الإدارية الخاصة بفرضها و تحصيلها.

اولا:تحسن التشريع الضريبي

كثيرا ما تشكل الثغرات و النقائص التي تكون أثناء مرحلة إعداد القوانين بما فيها تلك المتعلقة بالضريبة العقارية منفذا يستعمله المكلف بالضريبة للتهرب من هذه الضرائب و الرسوم، وإن سد مثل هذه الثغرات و النقائص يكون بصياغة نصوص قانونية أكثر وضوحا ودقة بحيث لا تحتمل إلا تأويلا واحدا، ولا يتحقق هذا إلا بتضافر جهود كل من السلطة التنفذية و السلطة التشريعية، و للإدارةالجبائية وهي تتعامل مع النصوص الضريبية أن تفسر ماقد تكتشفه من غموض في حدود الصلاحيات المخولة لها قانونا دون أن تتعدي حدود مبدأ الشرعية الضريبية، فلا يمكن أن تعدل أو تلغي أي نص[3].

---

[1] سماعين شامة، مرجع سابق، ص116.

[2] حميد بوزيدة، "النظام الضريبي الجزائري وتحديات الإصلاح الاقتصادي في الفترة (1992-2004)"، أطروحة دكتوراء دولة في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر،2006/2005، ص 213

[3] محفوظ برحماني، مرجع سابق، ص 312.

ثانيا:تبسيط نظام الضريبة العقارية

إن تبسيط نظام الضريبة العقارية من شأنه التخفيف عن كاهل المكلف ويكون ذلك بتبسيط إجراءات فرض الضريبة و حساب مقدارها و تحصيلها وكذا مراعاة ظروف المكلف الشخصية و اعتدال معدلاتها، ومن طرق تبسيط نظام الضريبة العقارية القضاء علي التداخل في فرض الضريبة من خلال تفادي تطبيق الضريبة العقارية علي نفس الوعاء أكثر من مرة تفادي الازدواج الضريبي، كذلك لتبسيط الضريبة العقارية يجب ألا يكون هناك تميز بين طائفة من ملاك العقارات علي طائفة أخري إلا لأسباب موضوعية.[1]

ثالثا: تحسين كفاءةالادارة الضريبية

في بعض الأحيان قد تكون الإدارة الضريبية هي السبب في تهرب المكلف من دفع الضريبة و الرسوم العقارية، ولتفادي هذا الوضع يتعين تحسين كفاءة الإدارة الضربية ذاتها و تحسين علاقتها بالمكلف.

1-تحسن عمل الإدارة الضريبية

لتحسين عمل الإدارة الضريبية لابد من تضافر كل الجهود، كذلك لابد من منحها صلاحيات تواجه بها المكلف ومنع التهرب قبل وقوعه، وفي هذا الصدد منح لها القانون الحق في إستعمال وسائل البحث و التحري عن وعاء الضريبة مثل حق الإطلاع إجراء المعاينة، التحقق وطلب توضيحات وتبريرات كلما دعت الضرورة إليها.

كذلك لتحسين عمل الإدارة الضريبية لا بد من تنسيق العمل بينها وبين الهيئات و الإدارات التي تشرف علي الملكية العقارية مثل المحافظة العقارية و مكتب التسجيل و مصلحة المسح العقاري، كل هذه الهيئات يمكنها المساهمة في كشف التهرب من الضريبة العقارية إذا ما قدمت كشفا عن العقارات و مالكيها أو مستغليها و الأمر نفسه بالنسبة لباقي المصالح إذ يتعين عليه التعاون مع إدارة الضرائب مثل المصالح المكلفة بالعمران و البناء.[2]

كذلك من أهم وسائل تحسين عمل الإدارة الضريبية الاهتمام بالجانب البشري و المادي وذلك من خلال التكوين العالي للموظفين و تشجيعهم و تحفيزهم و كذا الانتقال إلى الإدارة الجبائية الرقمية من أجل الرفع من التحصيل الضريبي.

---

[1] محفوظ برحماني، مرجع سابق، ص314

[2] نفس المرجع، ص316.

2-تحسين علاقة الإدارة بالمكلف

إن أي إصلاح جبائي حقيقي لاسيما الجباية العقارية لا بد أن لا يغفل طبيعة العلاقة الموجودة بين الإدارة الجبائية و المكلف وهي العلاقة التي غالبا ما يشوبها التوتر، لذلك يتعين إحداث تجاوب بين طرفي العلاقة الأمر الذي من شأنه أن يحد من حالات التهرب الضريبي، ومن بين الإجراءات العملية التي تساهم في تحسين العلاقة بين المكلف و الإدارة الجبائية نشر الوعي الضريبي بين المكلفين باختلاف مستوياتهم، وذلك باستعمال وسائل الإعلام المتاحة حول قوانين الضرائب وأحكامها ومستجدات النظام الضريبي وكذا الإجابة عن استفساراتهم بالخصوص حول كيفية تحديد وعاء الضريبة وطريقة وطريقة إخضاعه و معدلات الضرائب و الرسوم المطبقة عليه وحالات التخفيض وكيفية الحساب وطريقة تقديم التصريحات، وصولا إلي أسلوب دفع الضريبة و غيرها من المعلومات التي تهم المكلفين.

كذلك لابد من الاعتناء بالجانب النفسي للمكلف بالضريبة باعتباره الطرف المباشر في عملية التهرب من الضرائب العقارية، وكذا إلزامه على القيام بواجبه الجبائي نحو الإدارة الجبائية وإقناعه أن مساهمته هذه سوف تخصص لتلبية الحاجات العامة ومن ثم السعي لكسب احترام وثقة المكلفين.

لأجل هذا يتعين علي الإدارة الجبائية عدم التعسف في استخدام سلطاتها المخولة لها قانونا علي نحو يضر بالمكلفين كأن تقوم بالحجز علي بعض ممتلكاتهم كضمان للضريبة العقارية التي لم يحن بعد وقت أدائها أو تطبق زيادات عليه دون مبرر قانوني.[1]

الفرع الثاني: مكافحة التهرب الضريبي

إن التهرب الضريبي يؤثر علي فعالية السياسة الجبائية نتيجة عدة مساوئ تنجم عنه، فهو يقود إلي إنقاص حصيلة الإيرادات العامة مما يجبر الدولة علي تقليص حجم النفقات العامة، وهو ما يؤدي بالنهاية إلي انخفاض الاستثمارات العمومية وهبوط المستوي المعيشي للأفراد، كما قد يكون سببا في لجوء الدولة إلي زيادة العبء الضريبي لتحصيل إيرادات مالية، مما يضاعف مشكلة التهرب الضريبي أكثر أو قد تضطر الحكومة إلي الاعتماد علي مصادر تمويل أخري كالقروض الخارجية و الإصدارات النقدية، ولا يخفي ما يمكن أن ينتج عن هاتين السياستين من مساوئ،فالأول تقود إلي خلق أزمة جديدة تتعلق بالتسديد، وتؤدي الثانية إلى ارتفاع الأسعار. [2]

---

[1]أحلام فرج، سبل تفعيل أنظمة الجباية المحلية، مداخلة في إطار الملتقي الوطني الرابع بعنوان "تحديات الجماعات المحلية و تطوير أساليب تمويلها"، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علو التسير، جامعة يحي فارس بالمدية، المنعقد يومي 10،11 مارس 2010 ص 5 .

[2]صباح نعوش، "الضرائب في الدول العربية"، المركز الثقافي العربي، لبنان، 1987، ص115

فالضريبة العقارية تشكل عبئا علي المكلف بدفعها، فهي تكليف مالي يدفع جبرا ومن دون مقابل مما يولد الشعور لدي المكلف بها بثقلها، الأمر الذي يدفعه إلي محاولة التخلص منها كليا أو جزئيا مستعملا في ذلك وسائل عديدة سواءا كانت مشروعة لا تنطوي علي مخالفة القانون أو غير مشروعة بحيث تشكل مخالفة صريحة يعاقب عليه القانون، ويؤثر عدم دفع الضريبة و الرسوم سلبا علي خزينة الدولة، حيث تعتبر ظاهرة التهرب الضريبي من الظواهر المالية التي تشكل خطرا علي التوازن المالي، ذلك أن الموارد الجبائية تعتبر من أهم موارد الدولة، لذلك تسعي كل الدول إلي الحد من هذه الظاهرة من أجل تدعيم العدالة الجبائية و الموارد المالية، ولا يتأتي ذلك إلا عن طريق تفعيل آليات الرقابة وفرض عقوبات علي التهرب الجبائي، خاصة وأن النظام الجبائي الجزائري هو نظام تصريحي، لذلك أوجد المشرع الجزائري مجموعة من الإجراءات التي يتعين اتخاذها للمحافظة على المال العام، ومن بينها:

1-من خلال إجراءات وقائية تتصل بشمولية ووضوح ودقة التشريعات الضريبية و تعليماتها التنفيذية وعقلانية المعدلات و التعريفات، وتقييد الصلاحيات التقديرية في لجان الفرض وغيرها تقييدا موضوعيا، للحيلولة دون تعسف الإدارة الضريبية أو تواطئها، مع المخلين بالتزاماتهم الضريبية، كما يحقق ذلك حماية وتحصينا للإدارة الضريبيةمن الوقوع في الخطأ، أو التعرض للضغوط التي قد تمارس عليه للإخلال بواجباتها.

2- إعمال النص الجزائي في ملاحقة ومتابعة مرتكبي التهرب الضريبي، كما هم الحال في كافة بلدان العالم المعاصر، شريطة أن ينال الدرجة الأولى كبار المتهربين ومن يساعدهم من محاسبين أو موظفين وصولا إلى صغارهم لاحقا، وذلك من خلال وضع تشريعات و معايير متدرجة في مؤيداتها الجزائية وفقا لمستويات التهرب الضريبي و طبيعته.

3-إعادة النظر في الإعفاءات الدائمة في ضوء ضرورتها الاقتصادية و الاجتماعية من جهة، و لتحقيق العدالة و المساواة بين كافة المكلفين من جهة ثانية، و للحد من ظاهرة التهرب الضريبي باستغلالالإعفاءات الممنوحة قانونا.[1]

4-الرقابة الجبائية : حيث تعد الرقابة الجبائية من أهم وسائل مكافحة التهرب الضريبي، كونها تمكن الإدارة الجبائية من كشف الغش الجبائي وكذا التأكد من صحة التصريحات المقدمة من طرف المكلفين وذلك من خلال التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية.

وبما أن النظام الجبائي يتميز بأنه نظام تصريحي، بمعني أن التصريح هو العملية الأساسية لتحديد

[1] كمال رزيق، سمير بن عمور، مرجع سابق، ص 115

الوعاء الضريبي و تصفية مبلغ الاقتطاع لأنه نظريا يحتوي على المعلومات الكافية، لكن في ظل عدم إمكانية مراقبة كل التصريحات انتهزت بعض العناصر الجبائية الفرصة لتقديم تصريحات كاذبة للإدارة الجبائية أو عدم تقديمها أصلا.

فالتصريح هو أصل التهرب الضريبي باعتباره أحسن وسيلة لذلك سواء تعلق الأمر بمقدار الائتمان أو بقسمة الممتلكات خاصة منه العقارية، حيث لازلت هذه الظاهرة مستفحلة رغم التخفيضات التي أدرجها المشرع بموجب قانون المالية لسنة 1998.[1]

ومثال ذلك:تخفيض نسبة الشهر العقاري من 2%إلي 1%.

تخفيض حقوق نقل الملكية الخاصة من 8 % الي5%.

ولقد خول المشرع الضريبي لموظفي إدارة الضرائب و التسجيل المؤهلين حق الإطلاع علي كل ما يرونه مهما لتحديد وعاء أية ضريبة كانت بما فيها الضرائب و الرسوم العقارية من وثائق و ملفات تحت أي يد كانت، كحق الاطلاع علي العقود العمومية الموجودة علي المستوي الولايات و الدوائر والبلديات مثل عقود نقل الملكية أو حق الانتفاع أو التنازل عن الإيجار أو عقود المبادلات و القسمة العقارية .

و تتم الرقابة الجبائية خارج مكاتب الإدارة الجبائية عبر التدخلات التي يقوم بها الأعوان المحققون للأمكنة، فالتصريح مثلا بدخل عقاري لعقار يوجد في منطقة صناعية يثير لا محالة عدة شكوك يتوجب على أدارة الضرائب إزالته بالتوجه إلي عين مكان تواجد العقار، كذلك قد تكون هذه الرقابة من أجل التحقق من مدي التوافق بين دخل المكلف المصرح به و ذمته المالية.[2]

وتتوقف فعالية الرقابة الجبائية علي مدي أهمية العقوبات و الغرامات المحددة، وفي هذا المجال فقد أوجد المشرع الجزائري عدة إجراءات عقابية علي كل من يخالف أحكام التشريعات الضريبية لضمان تحصيل جيد للضريبة و زيادة مردوديتها، وفي هذا الإطار يجب التمييز بين الغرامات الجبائيةوالعقوبات الجزائية، فالغرامات الجبائية تتمثل في فرض زيادات مالية علي المكلف المعني بالضريبة و تختلف نسبة هذه الزيادات حسب طبيعة المخالفة علي النحو التالي:

- غرامات بسبب عدم التصريح السنوي.
- غرامات بسبب نقص التصريحات

أما العقوبات الجزائية فتتراوح بين الحبس والسجن وذلك بالنظر الي المبالغ المالية المتملص منها لاسيما عند استعمال طرق تدليسية.[3]

---

[1] رشيد حمدي، مرجع سابق، ص 96.
[2] محفوظ برحماني، مرجع سابق، ص 247.
[3] أحلام فرج، مرجع سابق، ص7.

الفرع الثالث: سبل أخري لتفعيل الجباية العقارية.

بالإضافة إلي ماتم التطرق إليه سابقا من سبل، هناك سبل أخري لتفعيل الجباية العقارية وذلك من خلال:

اولا- الانتقال من النظام الضريبي الحالي الذي يتميز بنوع من التعقيد وعد الاستقرار إلي نظام ضريبي عصري وحديث يتصف بالفعالية و العدالة، بحيث يتساوي أمام موجباته كافة المواطنين وفقا لمقدرتهم التكلفية.

ثانيا- محاربة أشكال و آليات الفساد، وذلك بالقضاء علي ظواهر هدر المال العام و الرشوة و والوساطة والمحسوبية التي تفشت في الكثير من الهيئات و المؤسسات العامة، من خلال تطبيق التشريعات الصادرة في هذا الخصوص، إذ تعتبر هذه الظواهر من العوامل التي كانت سببا رئيسيا في زيادة النفقات العامة مالم يتم القضاء عليها، فالقضاء علي الرشوة يعتبر أمر ضروريا للرفع من مرد ودية الجباية العادية بصفة عامة، وذلك من خلال معالجة الأسباب الدافعة وراء هذه الظاهرة التي تعتبر مظهرا لمشاكل أو مرضا يعاني منه المجتمع ومؤسساته المختلفة، كالتهاون في تطبيق القوانين الرادعة أو عدم توفر الحاضر اللازم لدي القائمين علي جهاز الإدارة العامة للدولة.[1]

ثالثا- خوصصة المؤسسات العمومية، فتحويل الملكية سيدعم ميزانية الدولة، باعتبار أن المِؤسسات العمومية تخضع لإعفاءات ضريبية، جد هامة خاصة فيما يخص التسجيل، فعن طريق الخوصصة يتم:

1- **الحصول علي موارد فورية لتدعيم ميزانية الدولة:** حيث يتطلب إعادة التوازن إلي ميزانية الدولة بالضرورة بيع الأصول الثابتة التي تملكها الدولة إلي المستثمرين المحليين والأجانب للحصول علي موارد إضافية تدعم بها ميزانيتها، وهذا يعني من الناحية الاقتصادية الأخذ بمبادئ الحساب الاقتصادي الذي يقتضي حل و تصفية الشركات العامة الخاسرة، وزيادة كفاءة الشركات الرابحة مما يؤدي إلي زيادة كفاءة الاقتصاد بشكل عام.
2- **الحصول علي موارد بعيدة المدى لتدعيم ميزانية الدولة:**فكما تهدف الخوصصة إلي الحصول علي موارد فورية فإنها في المقابل تسعى إلي الحصول علي موارد بعيدة المدى؛ وذلك من خلال الضرائب التي ستجنيها من المؤسسات التي تمت خوصصتها ورفعت من كفائتها. "فتنمية الموارد الضريبية من هذه المشروعات المحولة بعد إعادة تأهيلها ورفع كفاءتها وربحيتها في

[1]كمال رزيق، سمير بن عمور، مرجع سابق، ص338.

ظل الإدارة الخاصة، تؤدي إلي تخفيض العجز المالي في الموازنة العامة للدولة، وتجنب استمرار الخلل بين الإيرادات و النفقات بكل أثاره الضالة"[1].

[1] صلاح عباس، "الخصخصة:المصطلح و التطبيق"، مؤسسة شباب الجامعة، الاسكندرية،2003،ص95.

خلاصة

مايمكن الوصول إليه من خلال هذا الفصل، أنه رغم الزيادة في مردودية الجباية العقارية في تمويل الميزانية العامة للدولة،إلا أن نسبة مشاركتها تبقي ضئيلة، وذلك بسبب استفحال ظاهرة التهرب الضريبي وغياب الاستقرار التشريعي.

فضعف الجباية العقارية جعلنا نفكر في تدعيمها بإجراءات نراها ضرورية للرفع من مرد وديتها ومساهمتها في تمويل الميزانية العامة للدولة، وذلك برفع كفاءة الإدارة الضريبية وجهاز التحصيل الضريبي، ومحاربة أشكال الفساد، وخوصصة القطاع العام التي ستدر موارد لميزانية الدولة وكذامكافحة التهرب الضريبي من خلال نشر الوعي الضريبي قصد تغيير الذهنيات المعادية للضريبة، والاهتمام أكثر بالإدارة الضريبية حتى تؤدي مهامها علي الوجه الكامل.

خاتمة

من خلال معالجتنا لمختلف عناصر الموضوع نخلص أن الجباية العقارية تمثل جميع الاقتطاعات الجبرية المتعلقة بالعقار التي تقوم بها الدولة لتمويل إما ميزانيتها كحقوق التسجيل و الإشهار العقاري وإما لتمويل الجماعات المحلية كالرسم العقاري و الرسم التطهيري، فالجباية العقارية تمثل مجموعة من القواعد الضريبية التي تهتم بالعمليات التي تطرأ علي العقار، غير أن مساهمة الجباية العقارية في تمويل الميزانية العامة للدولة ضئيلة جدا مقارنة بأنواع الجبايات الأخرى وذلك بالنظر إلي الإحصائيات التي تم عرضها خير دليل علي المساهمة المحتشمة للجباية العقارية مقارنة بأنواع الجبايات العادية الأخرى هذا ما يستدعي اعتماد ميكانيزمات أخري أكثر فعالية لتحسن مرد ودية هذا النوع من الضرائب.

أما الآليات المنتهجة لتفعيل الجباية العقارية تتمثل في آلية الرقابة الجبائية للحد من التهرب الضريبي بالإضافة إلي استخدام التشريع الضريبي لتحسين فعالية نظام الضريبة العقارية، وكذا استخدام وسائل مادية و بشرية للرفع من كفاءة الإدارة الضريبية، كما أن تبسيط التشريع الضريبي و تحسينه بما له أثره هو الأخر علي تحسن مرد ودية الجباية العقارية، بالإضافة إلي أن من وسائل تحسين عمل الإدارة الضريبية الاهتمام بالجانب البشري و المادي وذلك من خلال التكوين العالي للموظفين و تشجيعهم بالوسائل العصرية الحديثة كأجهزة الإعلام الآلي، كما يمكن تدعيم الآليات السابقة بمجموعة من الآليات كمحاربة أشكال الفساد وذلك بالقضاء علي ظواهر هدر المال العام و الرشوة و المحسوبية التي تفشت في الكثير من الهيئات و المؤسسات العامة خاصة الضرائب، فالقضاء عليها يعتبر أمرا ضروريا للرفع من مردودية الجباية العقارية .

نتائج الدراسة:

يسمح التحليل السابق باستنتاج الملاحظات التالية:

- التهرب الضريبي وعدم التصريح بالممتلكات العقارية وأسعارها الحقيقية وهذا بسبب غياب الوعي الضريبي و الثقافة الجبائية لدي المكلفين بالضريبة، وعدم وجود تواصل بينهم وبين السلطات الجبائية
- إن التشريع الضريبي الجزائري يقوم علي مجموعة من القوانين التي كتبت بصياغات ضعيفة ومفككة تفسح المجال لتفسيرات و تأويلات متباينة وتساعد علي التهرب، مما جعلها تفقد فعاليتها واستجابتها للحاجات و الأغراض المالية الحديثة، كما تبين لنا أن ضعف الإدارة الضريبية لدينا وتخلفها لا يعادله سوي ضعف التشريع الضريبي و تخلفه، حيث تعاني الإدارة الضريبية من قلة الإمكانيات التي أثرت بشكل كبير علي تخفيض الحصيلة الضريبية.

-عدم وجود تنسيق بين مصالح الجباية العقارية و الهيئات و الإدارات التي تشرف علي الملكية العقارية كالمحافظة العقارية و مصلحة مسح العقاري.

- قلة الإمكانيات المادية التي تستعين بها الإدارة لتحديد وعاء الضريبة العقارية وأهمها المسح العام للعقارات الذي يساعد علي معرفة المكلفين بالضريبة مسبقا وإمكانية تبليغهم في الوقت المناسب بجداول التقدير الحقيقي في حالة تقاعسهم عن دفع الضريبية كليا أو جزئيا.

- ضعف و قصور النظام الضريبي الجزائري، حيث يتميز بكثرة التعديلات وهو حال معظم القوانين، كما يتميز أيضا بكثرة الإعفاءات و التخفيضات وهو ما جعله شديد التعقيد و الغموض، فرغم الإصلاحات الجبائية المتتالية التي عرفها النظام الجبائي الجزائري خاصة منذ سنة 1992 ورغم الانعكاسات الايجابية علي المردودية الجبائية بوجه عام، إلا أن عدم استقرار و كثرة التعديلات لا تزالان السمتان الأبرز للنظام الجبائي، فلا يكاد يخلو قانون المالية من تدابير تعديلية في مجال الضريبي، فقانون المالية لسنة 1993 تضمن 45إجراء ضريبيا مابين تعديل وإلغاء وإتمام، وقانون المالية لسنة 1995 تضمن 49 إجراءا ضريبيا مابين تعديل والإلغاء وإتمام، وقانون المالية لسنة 2001 تضمن بدوره 19 لإجراء ضريبيا مابين تعديل، إلغاء وإتمام، إلا أن هذه التعديلات يجب أن لاتحجب بعض الاتجاهات الايجابية للنظام و المتمثلة في بعض معدلات الرسوم.

الإقترحات:

- جمع كل من الرسم العقاري و الرسم التطهيري والضريبة علي الأملاك و حقوق التسجيل والإشهار العقاري ضمن مصلحة واحدة تحت إسم **"مصلحة الجباية العقارية"** وهذا نظرا لارتباط هاته الضرائب مع بعضها البعض كونها تمس العقار هذا من جهة، ومن جهة أخري تشتت المصالح الموجودة حاليا، فمصلحة التسجيل في جهة ومصلحة الرسم العقاري و التطهيري والضريبة علي الأملاك في جهة ومصلحة الشهر العقاري في جهة أخري، رغم أن هذه المصالح تكمل بعضها البعض فهي تأخذ معلوماتها من العقود المسجلة علي مستوي مصلحة التسجيل، لهذا بغية التقليل من الإجراءات وتبسيطها فإننا نقترح ضمها مع بعضها البعض وذلك لتفادي التلاعب التي يمكن أن يحدث بواسطة تواطؤ الموظفين.

- خلق هيئة مركزية وطنية تتكفل بإحصاء الممتلكات علي مستوي وطني بمعرفة وضعية أي عقار في أي وقت ومن مالكه حتى يتسنى لإدارة الضرائب معرفة ممتلكات كل المكلفين، بالإضافة إلي القضاء علي البيروقراطية و المحسوبية من أجل الحصول علي المعلومة الجبائية وتمكن موظفي إدارة الضرائب من لإخضاع كل مكلف تتوفر فيه شروط الإخضاع للضريبة علي الأملاك بعيدا عن الحساسية.

- فصل و تقسيم معدل حقوق التسجيل بين البائع و المشتري، باعتبار المشرع جعلها تضامنية وهذا قد يحدث نزاعا، لهذا فإننا نقترح أن يكون للبائع المعدل الأكبر باعتباره يحصل علي إيراد مالي مقابل بيعه لممتلكاته.

- برمجة عقود تأسيس الشركات من أجل إعادة تقويمها بإعتبار أن معظم التصريحات الخاصة بالشركات غير مطابقة للواقع، ويمكن لنا تصور ما يمكن أن تدره هته العملية من عائدات، وهذا كله لا يتأتى إلا عن طريق تكوين الأعوان المحققين تكوينا خاصا ومضاعفة عدد فرق التقويم الذي أصبح لا يتماشى مع العدد المتزايد للعقود المسجلة.

قائمة المراجع

أ- الكتب

1-الكتب باللغة العربية

1-زين العابدين بن ناصر،"علم المالية العامة"، دار النهضة العربية، جامعة عين الشمس، مصر، 1947.

2- محمود عبد الفضيل ومحمد رضا العدل،"مبادئ المالية العامة"،دار النهضة العربية، القاهرة، 1982.

3- محمد حسين، الوجيز في نظرية الحق بوجه عام (الأشخاص و الأموال و الإثبات قي القانون المدني)، المؤسسة الوطنية للكتاب، الجزائر، 1985.

4- صباح نعوش، "الضرائب في الدول العربية"، المركز الثقافي العربي، لبنان، 1987

5- صالح الرويلي، "اقتصاديات المالية العامة"، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الرابعة، بن عكنون، الجزائر، 1992.

6-عطية عبد السيد الواحد، الضرائب على الإيرادات العقارية (الضرائب علي العقارات المبنية، الضرائب على الأرض الفضاء)، دار النهضة العربية، بيروت، لبنان، 1993.

7- جلال محمد يكبر، الإدارة المالية، مكتبة عين الشمس، القاهرة، 1997

8-غازي عناية المالية العامة و التشريع الضريبي، دار البيارق، عمان، 1998.

9-حمدي باشا، "نقل الملكية العقارية"، دار هومة للطباعة و النشر والتوزيع، الجزائر، الطبعة الثانية، 2000

10- حسين مصطفي حسين، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، طبعة، 2001

12-زينب حسين عوض الله، "مبادئ المالية العامة"، الفتح للطباعة و النشر، الإسكندرية، مصر.2003

13-محمد جمال الذنيبات،"المالية العامة و التشريع المالى"،الدار العلمية الدولية ودار الثقافة للنشر و التوزيع،عمان، 2003

14-شامة سماعين، النظام القانوني للتوجيه العقاري(دراسة وصفية و تحليلية)، دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع، الجزائر، 2003

15- محمد صغير بعلي، المالية العامة، الإيرادات العامة، الميزانية العامة، دار العلوم للنشر، عنابة، الجزائر، 2003

16- صلاح عباس، "الخصخصة:المصطلح و التطبيق"، مؤسسة شباب الجامعة، الاسكندرية،2003.

17- مهدي محفوظ،"علم المالية العامة و التشريع المالي الضريبي"، دراسة مقارنة، دار النهضة العربية، بيروت،الطبعة الرابعة،2004 .

18-سوزى عدلي ناشد،"الوجيز في المالية العامة-النفقات العامة،الإيرادات العامة، الموازنة العامة"، منشورات الحلبي الحقوقية ، بيروت، الطبعة الأولي، 2006.

19- محمد طاقة، هدى العزاوي، اقتصاديات المالية العامة، الطبعة الاولى، دار الميسرة للنشر، عمان، الاردن، طبعة2007

20-خالد رامول، الأستاذة دوة أسيا الإطار القانوني و التنظيمي لتسجيل العقارات في التشريع الجزائري، دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع، الجزائر، 2008.

21-محفوظ برحماني، الضريبة العقارية في الجزائر، دراسة مقارنة، بدون طبعة، دار الجامعة الجديدة، الجزائر،2009

22-محمد عباس محرزي، اقتصاديات الجباية و الضرائب، الطبعة الرابعة،دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع 2010

23-محمد عباس محرزي، اقتصاديات الجباية و الضرائب، الطبعة الرابعة،دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع 2010

24-رامول خالد، الإطار القانوني لتسجيل العقارات في الجزائر، دار هومة للنشر، الجزائر،2011.

25- على فيلالى، نظرية الحق، دار موفم للنشر ، الجزائر، 2011 .

26- سعيد لعبيدي، اقتصاديات المالية العامة، دار دجلة، المملكة الاردنية الهاشمية، الطبعةالاولى،2011

27-عبد الفتاح مراد، "الضريبة على العقارات المبنية"، دار الكتاب المصرفية، القاهرة، بدون سنة نشر.

28-عبد المنعم فوزي، "المالية العامة و السياسة المالية"، منشأة المعارف، مصر، بدون سنة نشر.

2-الكتب باللغة الفرنسية

1- « Finance publique »,8 emeRaymond Muzellek.Edition, Dalloz, France, 1993

2-Jean-chaude martinez, pierre dimata,« droits budgétaire »,2eme édition, france, 1988

3-Merkoucheel-hadi, la répartition des compétences entre la loi et le règlement en matière fiscale, le cas des impôtDirects en Algérie, édition Houma, Algérie ,2011

ب-الرسائل والاطروحات الجامعية.

1) الرسائل و الاطروحات باللغة العربية

1-حميد بوزيدة، "النظام الضريبي الجزائري وتحديات الإصلاح الاقتصادي في الفترة (1992-2004)"، أطروحة دكتوراء دولة في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر،2006/2005.

2-عبد الحكيم بلوفي، ترشيد نظام الجباية العقارية، أطروحة دكتوراء في علوم التسير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2012/2011.

3-عبد العزيز كساح لعور، مرادوافي، العقاراتوجبايتها في الجزائر(مذكرة نهاية الدراسات لنيل شهادة الدراسات العليا في المالية)، المدرسة الوطنية للضرائب، القليعة (1994،1998).

4-رشيد حمدي،"ميزانية البلدية في مواجهة العجز المالي"، دراسة تطبيقية لثلاث بلديات من ولاية بومرداس، رسالة ماجيستر في القانون العام ، فرع إدارة ومالية عامة، كلية الحقوق، بن عكنون، جامعة الجزائر،2002/2001

5-العمرية بوقرة، "التسجيل لدي مفتشية التسجيل و الطابع"، رسالة ماجيستر غير منشورة، تخصص قانون عقاري وزراعي، كلية الحقوق، قسم القانون الخاص، جامعة سعد دحلب، البليدة، ماي2007

6-عامر عميريو،"ترشيد الإنفاق العام ودوره في علاج الموازنة العامة"،رسالة ماجيستر غير منشورة، تخصص نقود مالية وبنوك، جامعة سعد دحلب البليدة، أكتوبر،2010.

2)الرسائل و الاطروحات باللغة الفرنسية.

1- Abdelkader Boukalfa, le marche immobilier en algerie, magestaire, inps , alger, 2009.

2- Mustapha Tiar, «Fiscalité immobilière », Mémoire de fin d’ étude, ENI, Kolea, Année 1955 p 32.

ج-قائمة النصوص القانونية

1-الأوامر

1-الأمر رقم 75-58 المؤرخ في 1975.09.26 المتضمن القانون المدني الجزائري، المادة 683 الجريدة الرسمية 78.

2-الأمر 76-101، المؤرخ في 09 ديسمبر 1976، المتضمن قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، الجريدة الرسمية عدد102 المؤرخة 22 ديسمبر 1976.

3-الأمر رقم 76-105 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976 المتضمن قانون التسجيل المعدل و المتمم، الجريدة الرسمية عدد 81 المؤرخة في 18دسمبر 1976.

2-القوانين

1-القانون رقم 18-18 المؤرخ فى 2018/12/27 المتضمن قانون المالية لسنة 2019، الجريدة الرسمية عددالجريدة الرسمية عدد 42 المؤرخة في 2019/12/27.

2-القانون 90-25 المؤرخ في 1990/11/18 المتضمن قانون التوجيه العقاري، الجريدة الرسمية عدد 49 المؤرخة في 1990/11/18.

3-القانون رقم 90-21 المؤرخ في15أوت 1990والمتعلق بالمحاسبة العموميةالجريد الرسمية، العدد35.

4-الدليل الجبائي للتسجيل، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديرية العلاقات العمومية و الاتصال،2019

ج-المداخلات

1-أحلام فرج، سبل تفعيل أنظمة الجباية المحلية، مداخلة في إطار الملتقي الوطني الرابع بعنوان "تحديات الجماعات المحلية و تطوير أساليب تمويلها"، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علومالتسير، جامعة يحي فارس بالمدية، المنعقد يومي 10،11 مارس 2010 .

2-كمال رزيق، سمير بن عمور،**"تقييم عملية إحلال الجباية العادية محل الجباية البترولية"**، جامعة البليدة، مجلة إقتصاديات شمال إفريقيا

قائمة الجداول

الرقم	العنـــــــوان	الصفحة
1.	نسبة الضريبة علي الاملاك	52
2.	حقوق التسجيل المحصلة للفترةمابين(2011-2017)	54
3.	ضريبة علي الأملاك المحصلة للفترةمابين(2011-2017)	54
4.	ضريبة على تأجير الأملاك المحصلة للفترةمابين(2011-2017)	55
5.	ناتج الجباية العقارية لولاية المدية المحصلة لميزانية الدولة لسنة 2015	56
6.	ناتج الجباية العقارية لولاية المدية المحصلة لميزانية الدولة لسنة 2016	56
7.	ناتج الجباية العقارية لولاية المدية المحصلة لميزانية الدولة سنة 2017	57
8.	ناتج الجباية العقارية لولاية المدية المحصلة لميزانية الدولة سنة 2018	57

الفهرس

المحتويات	الصفحة
شكر و تقدير	
إهداء	
مقدمة	أ
الفصل الأول: مفاهيم عامة حول الجباية العقارية و الميزانية العامة للدولة	
المبحث الأول:ماهية الجباية العقارية	**02**
المطلب الأول:مفهوم العقار و السوق العقاري	**02**
الفرع الأول: مفهوم العقار	**02**
الفرع الثاني: السوق العقاري	**04**
المطلب الثاني:تعريف وخصائص الجباية العقارية	**05**
الفرع الاول:تعريف الجباية العقارية	06
الفرع الثاني:خصائص الجباية العقارية.	**09**
المطلب الثالث:أنواع الجباية العقارية	**11**
الفرع الاول:الضريبة علي الملكية العقارية	11
الفرع الثاني:الضريبة علي نقل الملكية العقارية	**22**
المبحث الثاني:الميزانية العامة للدولة	**25**

المطلب الأول:تعريف الميزانية العامة و القواعد العامة لها.	25
الفرع الاول: تعريف الميزانية العامة للدولة	**25**
الفرع الثاني: القواعد العامة للميزانية العامة للدولة	**26**
المطلب الثاني:دورة الميزانية العامة للدولة	**27**
الفرع الأول:إعداد الميزانية العامة للدولة	**27**
الفرع الثاني:اعتماد الميزانية العامة وتنفيذها.	31
الفرع الثالث: الرقابة على تنفيذ الميزانية العامة	**33**
المطلب الثالث:مكونات الميزانية العامة للدولة	34
الفرع الأول:الإيرادات العامة	**34**
الفرع الثاني: النفقات العامة	**36**
خلاصة الفصل	**38**
الفصل الثاني: الضرائب والرسوم كمصدر لتمويل الميزانية العامة للدولة	
المبحث الأول: الضرائب و الرسوم العقارية المحصلة لفائدة الميزانية العامة للدولة	**41**
المطلب الأول : حقوق التسجيل الخاصة بالملكية العقارية	**41**
الفرع الاول: نقل الملكية العقارية بعوض وبدون عوض.	**41**
الفرع الثاني: أساس فرض حقوق التسجيل	**44**
المطلب الثاني:رسم الإشهار العقاري	**46**

فرع الاول: نطاق تطبيق رسم الإشهار العقاري:	46
الفرع الثاني: حقوق الإشهار العقاري	47
المطلب الثالث: الضريبة علي الدخل الناتج عن الملكية العقارية والضريبة على الأملاك.	**48**
الفرع الاول: الضريبة على الدخل الناتج عن الملكية العقارية والضريبة فائض القيمة	48
الفرع الثاني:الضريبة على الأملاك	**51**
المبحث الثاني: أثر الجباية العقارية في تمويل الميزانية العامة للدولة	**53**
المطلب الأول:مردو دية الجباية العقارية المحصلة لفائدة الميزانية العامة للدولة	**53**
الفرع الأول: تقييم ناتج الجباية العقارية المحصلة لفائدة ميزانية الدولة.	**53**
المطلب الثاني:أسباب ضعف مرودية الجباية العقارية	**59**
الفرع الأول: عدم استقرار النظام الضريبي	**59**
الفرع الثاني: التهرب الضريبي	**61**
الفرع الثالث: ضعف التشريع و الإدارة الضريبية	**62**
المطلب الثالث: سبل تفعيل دور الجباية العقارية في تمويل الميزانية العامة للدولة	**63**
الفرع الأول:تحسين فعالية نظام الضريبة العقارية	**63**
الفرع الثاني: مكافحة التهرب الضريبي	**65**
الفرع الثالث: سبل أخري لتفعيل الجباية العقارية.	**68**
قائمة المراجع	**76**

الملاحق	**-**
قائمة الجداول	**81**
الفهرس	**83**