Revue SCIENCES HumaineS Vol 30, n°4, Décembre 2019– pp167-181

LA FISCALITE DES OPERATIONS FONCIERES PORTANT SUR LES IMMEUBLES - ETUDE CRITIQUE –

TAXATION OF REAL ESTATE TRANSACTIONS - CRITICAL STUDY –

Received: 21/05/2019 ; **Accepted:** 18/12/2019

Résumé

Comme tout type de fiscalité locale, la fiscalité foncière est considérée comme la plus importante ressource locale aux dépenses de l'Etat, car elle est basée sur le bien le plus notable, à savoir, l'immobilier.
La fiscalité foncière peut être confrontée à un certain nombre de difficultés juridiques et financières.
A notre sens, l'aspect juridique est de loin plus important, car c'est la loi qui détermine le contribuable imposé, elle fixe également les conditions qui le dispensent et les méthodes qui lui permettent de payer son dû ou de réclamer ses droits.
L'opacité du marché foncier accentue davantage la difficulté de recouvrement de l'impôt.

Mots clés: Fiscalité-Foncier-Impôts-Déclaration-Réévaluation

Sara BENMAHAMMED *

Maitre de conférences B

Faculté de droit

Université des frères Mentouri

Constantine

Abstract

Like any type of local taxation, landed taxation is considered the most important local resource for state spending, as it is based on the most notable property, namely, real estate.

Landed taxation may face a number of legal and financial difficulties.

In our view, the legal aspect is far more important, because it is the law that determines the taxpayer imposed, it also sets the conditions that provide it and the methods that allow him to pay his dues or claim his rights.

The opacity of the land market further accentuates the difficulty of collecting taxes. That is why measures must be undertaken

Keywords: Taxation-Land-Tax-Declaration-revaluation

ملخص

تحظى الجباية العقارية باعتبارها أكبر ممول محلي لنفقات الدولة بأهمية بالغة .حيث تتعرض هذه الأخيرة لجملة من الإشكالات و الصعوبات التي تعيقها سواء من الجانب القانوني أو المالي.

فالقانون هو من يحدد المكلف الذي تقع على عاتقه عبئ الجباية العقارية، و شروط إعفائه منها، كما يبين

له طرق التحصيل و النسب تبعا لصنف ما يملكه أو نوع تصرفه في هذا الملك.

غير أن واقع السوق العقارية الجزائرية قد أثبت مدى صعوبة الاقتطاع، ذلك أن تصريحات مالكي العقارات والمباني حالت دون إمكانية توقيع جباية عقارية صحيحة.

الكلمات المفتاحية: الجباية-العقار-الضريبة-التصريح-إعادة التقييم.

* Corresponding author, e-mail: sarah.benmahammed@yahoo.fr

© Université des Frères Mentouri Constantine 1, Algérie, 2019.

Introduction :

Depuis l'Antiquité, les civilisations ont été associées à l'immobilier faisant du foncier la base de son progrès et de sa prospérité[1]. Car l'immobilier établit un lien très étroit avec le statut social des personnes.
Il est au cœur de tous les litiges et de la quasi-totalité des guerres, et ce du fait de son importance, et du rôle qu'il joue dans un pays, il attire ainsi la convoitise de la majeure partie de la population. En effet la richesse des individus est tributaire de la valeur immobilière, par ceci - la richesse- elle acquière une aptitude certaine, ce qui lui concède une qualification financière des plus importantes.
Les impératifs du développement et de la croissance économique sont soumis à la mobilisation du foncier. À l'instar de nombreux pays qui ont connu la décolonisation, l'Algérie ne pouvait pas échapper au lendemain de son indépendance à ce phénomène.
Pour remédier à cela, il a été donc nécessaire d'instituer des mesures qui devraient être régies par des textes conformes à la réalité algérienne, et en même temps, faire remplacer la législation foncière d'inspiration coloniale[2].
Un important dispositif juridique a donc été consacré par les hautes instances de l'Etat en vue d'une gestion et d'une utilisation rationnelle de cette richesse, contribuant à la fois, au développement équilibré du pays et à la sauvegarde et à la préservation du foncier, notamment à partir des années 90 et à la faveur du code des investissements de 1993[3], où le foncier a constitué la pierre angulaire de la politique du développement économique. D'autre part, le législateur algérien a introduit une innovation juridique, en l'occurrence la concession[4].
Les pouvoirs publics ont, durant la dernière décennie, multiplié leurs efforts aux plans conceptuel et juridique pour maintenir des prix applicables au foncier qu'on peut désigner de « tolérables ». Et avec l'ouverture du pays à l'économie du marché et l'accélération des réformes économiques, une forte demande du foncier public destiné à la promotion de l'investissement et à la promotion immobilière et/ou foncière[5], notamment privée a été perçu.
Dans sa définition juridique le bien immobilier est tout droit réel ayant pour objet un immeuble y compris le droit de propriété, ainsi que les actions portant sur un droit réel immobilier (684 CC)[6].
La loi d'orientation foncière quant à elle dans son deuxième article s'énonce comme suit :
« Est considéré, au sens de la présente loi, comme patrimoine foncier, l'ensemble des terres ou fonds fonciers non bâtis »[7].
Cet engouement pour le foncier est assurément dû au fait qu'il s'agisse de l'investissement le plus sûr dans notre pays au regard des plus values enregistrées[8], mais aussi des recettes fiscales générées par ce dernier.
En effet, la "science financière", connue en tant que science examinant les dépenses et les recettes publiques contribuent à la réalisation des objectifs économiques, sociaux et politiques de l'État.
Les finances publiques sont étroitement liées au système économique du point de vue théorique et pratique. Puisque les recettes fournies pour répondre aux besoins en dépenses dépendent de la politique fiscale adoptée. Ils sont considérés comme étant l'un des outils les plus importants pour la mise en œuvre des plans de développement.

En réalité l'Etat doit non seulement créer des institutions qui contribuent à augmenter le volume du marché immobilier, mais également à assurer une bonne gouvernance de ce secteur, afin de pourvoir lui appliquer une politique fiscale efficiente.
Le choix de ce thème n'est pas fortuit, mais motivé par le fait que le facteur « foncier » en Algérie, a fini par s'ériger, dans certains cas, en un facteur de blocage pour le développement économique en général, en raison des différentes lacunes et défaillances au niveau du recouvrement des collectivités locales de la fiscalité foncière.

En effet, le contribuable tente souvent d'éluder l'impôt, un sentiment nourrit et alimenter par le non consentement dont se caractérise-en général- le système fiscal et plus particulièrement l'imposition en Algérie.
En outre, le terrain est propice à la falsification car l'absence de traçabilité liée à la facturation et aux fausses déclarations des parties (acheteur-vendeur), ouvre la voie de la fraude devant les contribuables.
Ainsi, la situation en Algérie dans ce domaine est sujette à un bon nombre de questions, certains obstacles n'ont pas encore été résolus bien que le législateur algérien ait promulgué un ensemble de lois aux fins d'une réforme du secteur immobilier dans l'espoir d'éliminer, la fuite devant l'impôt.
Dans la pratique malgré les tentatives du législateur et les modifications qu'il a apportées, la plupart des lois relatives à la fiscalité foncière ont été ignorées par les contribuables. Ce qui nous a conduits à ce sujet et à nous poser les questions suivantes :
-Le système fiscal des opérations foncières est-il adapté et adéquat à la collecte local de l'impôt ?
-Peut-on envisager une réforme fiscale dans le domaine, indépendamment de la conjoncture économique ?
-Comment peut-on parler de réforme locale sans passer par un amendement plus vaste et qui impacte d'autres domaines (ex : la comptabilité).
L'étude est importante pour dresser le cadre juridique de la fiscalité foncière et les différents obstacles à celle-ci. Car l'enjeu politique, économique et social est de taille.
L'objet de la recherche est de trouver des solutions au manque de revenus financières capables de couvrir les dépenses publiques. Ainsi nous aborderons avec insistance les textes de lois relatives aux impôts et taxes obligatoires relatives au foncier et aux différentes opérations portant sur ce dernier, puis nous évoqueront les difficultés liées à la perception de la dette fiscale.
Vérifier l'application de toutes ces notions suppose de donner au préalable quelques indications sur la méthode employée : les concepts, notions et catégories juridiques utilisés seront empruntés tant au droit commun, qu'au droit fiscal en général et le code des impôts directs et taxes assimilés ainsi que le code d'enregistrement plus précisément.
La démarche se voudra donc inductive, fondée sur l'examen des textes, nourris de l'analyse et la synthèse des solutions qu'il paraît possible d'agencer..
Le sujet de la fiscalité foncière a précédemment fait l'objet de nombreuses recherches, par ailleurs il est un support pédagogique enseigné dans les universitaire, l'approche critique que nous comptons adoptée pourrait contribuer à mieux appréhender ce thème. Et pour servir au mieux notre étude le plan s'annonce comme suit :

TITRE 1: LA FISCALITE FONCIERE PORTANT SUR LES IMMEUBLES
Sous-titre1: Fiscalité foncière sur les immeubles bâtis

Sous-titre2 : Fiscalité foncière sur les immeubles non bâtis

TITRE2: LA FISCALITE FONCIERE PORTANT SUR LA VENTE D'IMMEUBLES
Sous-titre 1 : Fiscalité foncière sur le transfert total de la propriété
Sous-titre 2 : Fiscalité foncière sur le transfert partiel de la propriété

TITRE1: LA FISCALITE FONCIERE PORTANT SUR LES IMMEUBLES

La fiscalité foncière fait partie intégrante de la fiscalité locale, historiquement et pendant la période coloniale elle englobait :
1-Les impôts fonciers sur les propriétés bâtis et non bâtis
2-Les impôts sur les revenus fonciers
3-Les impôts sur l'héritage immobilier
4-Droit d'enregistrement et timbre
Mais dés l'indépendance retrouvée et afin de combler le vide juridique, trois impositions étaient alors appliquées, à savoir, l'impôt sur les propriétés bâtis , non bâtis et l'impôt sur le transfert des capitaux immobiliers.
La réforme fiscale adoptée en Algérie à partir de 1992 a largement contribuée à l'essor de deux impositions bien distinctes : directe et indirecte, ainsi que diveres taxes.
Pour les impôts directs en on dénombre ; l'impôt sur le revenu(9), l'impôt sur le patrimoine(10), l'impôt sur le bénéfice des sociétés(11).Et pour les taxes il s'agit essentiellement de la TAP(12) , TVA(13) , taxe publicité foncière, taxe d'assainissement et les droits d'enregistrement.
Cependant pour des raisons pratiques et afin de ne pas trop s'égarer de notre sujet, il convient de cibler la fiscalité foncière collectée au niveau des collectivités locales et ne concernant exclusivement que le foncier.
On abordera dans ce qui suit, la fiscalité foncière pour les propriétés bâties (Chapitre1) et non bâties (Chapitre 2).

Sous-titre 1 : La fiscalité foncière portant sur les immeubles bâtis :

En raison de la grande importance de l'immobilier contribuant au développement économique et social de l'État, et parce que les chercheurs en économie en général et les juristes en particulier ont reconnu son importance en tant que source de revenus publics. La fiscalité foncière acquière une valeur certaine.
L'immeuble se divise en deux types, les immeubles bâtis et non bâtis. En fonction de la nature de ce dernier -immeuble- la fiscalité diffère, elle concerne ainsi des impôts et taxes relatives à la construction et à la finalisation des bâtisses.
Est-il également nécessaire de rappeler, qu'évitant l'étude descriptive, une brève étude critique des textes relatifs à la fiscalité foncière portant sur les immeubles bâtis y est exposée dans ce qui suit:
Pour le calcul de cette imposition, il est nécessaire de déterminer les revenus soumis à ce prélèvement. A cet effet l'article 42 du CIDTA invoque- particulièrement- l'impôt sur les revenus provenant de la location d'immeuble(14), la lecture de cet article soulève les questions juridiques suivantes :

Section 1 : L'imposition

L'acte d'imposition est le la décision administrative par laquelle débute la relation entre le contribuable et l'Administration fiscale, or celle-ci ne saurait exister sans la subsistance de la matière imposable, à cet effet DERUEL écrit : « *C'est par l'existence de la matière imposable, en effet, que la dette fiscale existe… Sans matière imposable…, il ne peut y avoir d'imposition légale* »(15).
Le calcul de l'imposition reste soumis au calcul du résultat comptable, qui en soit doit comprendre l'ensemble des produits et des charges fiscales à déduire.
Et pour revenir à l'article 42 précédemment cité, on peut observer ce qui suit :
- Le revenu ne concerne que les immeubles bâtis, c'est-à-dire complètement achevés alors qu'on est-il des constructions semi finies et qui caractérisent les constructions algériennes ?
Une brèche que les contribuables peuvent utiliser pour éluder l'impôt et se soustraire au paiement, ainsi la voie de la fraude est ouverte.

Tout d'abord, si on considérait que les immeubles semi-fini étaient complètement bâtis, cela nous amènerai à un taux d'imposition plus bas (dans ce cas c'est entre 3% et 10% ; 3 % pour les immeubles bâtis et 10% pour les immeubles bâtis à usage d'habitat), alors que les produits et charges engagées sont plus bas.
En contre partie, évoquer un bâtiment semi fini et le considérer comme non bâti représente un plus à gagner pour le trésor public, car il est évident que les contribuables vont payer un taux d'imposition plus élevé (entre 5 et 10 %).Une lacune- à notre sens- qu'il faut rattraper rapidement.
- L'article 42 du CIDTA dans son champ d'application cite les fractions d'immeubles, cette notion n'est pas définie par le législateur. En revanche elle est mentionnée dans plusieurs articles à l'instar de l'article 892 du CC et l'article 258-V du code d'enregistrement.
Ici on s'interroge sur le sens à donner à fraction ? si c'est les annexes, celles-ci est imposées entre 5-7 et 10%.
Or à notre sens la fraction diffère de l'annexe, compte tenu de l'usage qui en est fait. Par conséquent l'imposition doit être différente.
Par ailleurs, cette fraction doit-elle être bâtie également ? Si oui à quels critères doit-elle être soumise et surtout à quelle imposition ?
Concernant le contrôle opéré, quelle référence doit-on prendre en considération?
Le législateur fiscal tente de réduire le phénomène de la fuite devant l'impôt en se rapprochant le plus possible de la valeur vénale du bien et ce dans un marché fluctuant caractérisé par l'opacité de ses transactions.

Section 2 : Le marché impactant la fiscalisation :

La valeur du marché local, pose la question de l'égalité devant l'impôt[16]. En effet si la valeur de la taxe foncière dépendait de la localisation de l'immeuble ; un contribuable à Alger payerait plus qu'un autre se trouvant au sud ou au centre de l'Algérie.
Une situation qui risque de favoriser une région par rapport à une autre, de plus
Et comme il est connu de tous le contentieux fiscal est la résultante de l'imposition réfutée par le contribuable, il est : « *l'ensemble des voies de droit par lesquelles sont réglés les litiges nés de l'activité fiscale* »[17]. De cette définition on distingue l'objet du contentieux fiscal qui n'est autre que la contestation de l'imposition.
Ainsi beaucoup de litiges pourraient naitre, ceci encombrerai les tribunaux et engendrerai des dépenses publiques supplémentaires, un manque à gagner pour l'Etat.
L'imposition obéit également aux règles du système déclaratif (article 44 du CIDTA), cependant la qualité de contribuable n'est pas octroyée explicitement dans l'article 42 du CIDTA.
Ce dernier -le contribuable- est par définition la personne physique ou morale qui doit légalement payer l'impôt. Ce dernier est redevable de l'impôt puisqu'il rentre dans son champ d'application. Par conséquent la déclaration en constitue son devoir majeur.
Bien que cette notion soit vaste, elle diffère selon la nature de l'impôt. Dans l'imposition portée sur un impôt indirect à l'instar de la TVA, le droit désigne comme assujetti le commerçant, alors qu'en réalité c'est le consommateur qui supporte l'impôt.
Cette distinction est très intéressante dans la mesure où elle permet de séparer l'assujetti de la personne imposée[18]. Différents exemples confirment cette approche : l'article 104 du CIDTA fixe le seuil minimal de paiement de l'IRG (inférieur à 120 000 D)a, mais n'écarte en rien la qualité d'assujetti; ce dernier reste soumis à l'obligation déclarative.
Il est donc important de bien déterminer le contribuable devant s'acquitter de l'imposition.

Sous-titre 2 : La fiscalité foncière portant sur les immeubles non bâtis :

L'imposition des immeubles non bâtis tout comme les immeubles bâtis concerne l'impôt sur le revenu (l'article 42 du CIDTA), elle nous interpelle dans la mesure ou comme nous l'avions évoqué précédemment, il s'agit avant tout de bien définir certains concepts.

En réalité les textes de loi n'examinent pas la frontière existante entre les immeubles semi-finis et les immeubles non bâtis.
Il est d'ailleurs intéressant de soulever que les terrains agricoles sont considérés comme des immeubles non bâtis. Effectivement le même article –Article 42- exclut du champ d'imposition des immeubles bâtit les terrains destinés à l'exploitation agricole.
Sachant que l'urbanisme algérien se caractérise par la construction de lotissement sur des terrains agricoles. Une double aberration, à notre sens, car d'un coté, le terrain n'est pas propice à ce genre de construction mais surtout l'imposition y afférente est faussée par la nature de l'immeuble.
D'autre part l'article 42 s'énonce comme suit : « *A défaut du terme convenu dans le contrat, l'impôt sur le loyer est exigible le premier jour de chaque mois. Cette disposition est applicable même si l'exploitant ou l'occupant des lieux ne s'acquitte pas de loyer* ».Cette disposition soulève deux points essentiels :

Section 1 : Le fait générateur :

« Le fait générateur de l'impôt est une notion clef du droit fiscal .....tantôt il est présenté comme la réunion des conditions d'imposition, tantôt comme la réalisation du fait imposable, voire dans certains cas comme l'assiette de l'impôt et même comme la matière imposable »[(19)].
Il permet non seulement de se situer dans le temps fiscal, mais surtout au contribuable de savoir le texte déterminant son imposition[(20)] : C'est l'événement ou l'acte qui fait naitre la créance fiscale.
Dans l'article 42 précédemment évoqué, le fait générateur de l'impôt est relatif une date précise et non à un événement. De plus, l'un des fondements de l'impôt est l'agencement dans le paiement, l'imposition est payable à partir du moment où son assiette est accomplie.
Nonobstant l'article rappelle un impôt payable combien même le locataire ne solde pas le loyer.

Section 2 : Le contrat de bail et l'impôt :

La relation contractuelle préalablement existant entre le propriétaire et l'exploitant prime. En réalité les clauses du contrat évoquant un impôt exigible à tout moment prévalent sur le texte de loi. Cette notion conforte l'énoncé de l'article 106 du CC[(21)].
De ce fait les parties sans décisionnaire de l'échéance d'un impôt, alors que ce dernier est nécessaire aux dépenses publiques, par ceci il n' y'aurait-t- il pas un abus des parties pour son paiement ?
Ce droit favorise ainsi l'évasion fiscale et représente surtout un manque à gagner pour l'Etat.
Le bailleur est en charge du paiement de l'impôt, il acquière ainsi la qualité de redevable réel. Cette idée est appuyée par l'article 42 précédemment citée[(22)].
En réalité la véritable problématique est la propagation des contrats sous-seing privé, ces derniers échappant aux autorités et par conséquent à l'impôt, favorisant ainsi la fraude fiscale[(23)].
Le marché foncier caractérisé par le manque de transparence liée principalement à l'usage excessive de l'argent liquide sans pour autant facturer en contre partie. La TVA dont les recettes sont importantes pour les finances publiques est donc peu récoltée.
La loi n° 90-25 de la 18/11/1990 portant loi d'orientation foncière, évoque à l'article 29 et 30 les procédures notariales (acte authentique) et l'immatriculation[(24)], une obligation qui n'est nullement respectée dans la pratique.

TITRE2: LA FISCALITE FONCIERE PORTANT SUR LA VENTE D'IMMEUBLES

Le fait générateur de la fiscalité foncière ne concerne pas que l'immobilier en nature, il englobe aussi les opérations effectuées sur ces derniers. Rappelons toutes fois que les transactions immobilières possèdent du point de vue économique un impact non négligeable.

En effet, les échanges effectués et portant sur les immeubles dépendent aussi de l'offre et de la demande et comprend généralement tout ce qui a trait à l'achat et la vente en immobilier.

On parle alors de marché immobilier et dans lequel la transaction s'opère de différentes manières ; via des agences immobilières ou qu'elle se fasse entre simples particuliers. Cette opération génère des rentes d'argent suffisant à l'obligation pécuniaire qu'est l'imposition. On en dénombre des impôts liés au revenu, à la plus value et des droits d'enregistrement.

Par ce qui suit nous tenterons d'analyser les textes de loi relatifs à cette contribution, du moins ceux qui soulèvent des questions juridiques à débattre.

Sous-titre 1 : Fiscalité foncière sur le transfert total de la propriété :

L'opération de vente est définie à l'article 351 du CC[25], elle est soumise à un droit d'enregistrement perçu sur la totalité du prix (art 13 du CE).En revanche pour l'échange d'immeuble les droits sont estimés d'après leur valeur vénale réelle à la date de la transmission et d'après la déclaration estimative des parties (art 19 du CE).

Section 1 : La valeur vénale :

Une première constatation à cette imposition, c'est le mode d'évaluation de l'assiette[26]. En effet pour les ventes effectuées entre particuliers la base retenue est le taux fixé pour les immeubles à moins qu'il soit stipulé un prix particulier pour les objets mobiliers et qu'ils soient estimés, article par article, dans l'acte.

Cependant lors de l'échange on évoque une valeur vénale conditionnée par la déclaration des parties.

La valeur vénale est la valeur du bien sur le marché, alors qu'aucune définition légale n'est posée. L'article 14 de la loi 07-11 du 25 novembre 2007 portant système comptable financier[27], évoque la nécessité de documents justifiants la valeur[28]. Cette obligation est d'autant importante au regard de l'informalité des échanges financiers et du manque de transparence économique.

Cette contradiction subsiste dans d'autres textes à l'instar de l'article 27 du CE qui évoque le terme « *prix exprimé* », on est donc bien loin d'une quelconque fixation de la valeur.

L'article 28 du CE confirme l'absence d'obligation de justifier la valeur de l'immeuble en employant le terme *« déclaration détaillée et estimative »,* nous sommes ainsi présents devant une brèche juridique, qu'il faut réformer au plus vite. Surtout que la taxe de publicité foncière est calculée sur la valeur du bien immobilier déclarée dans le document à publier (art 353-2 du CE).

Section 2 : Réimposition de la plus value :

La plus value immobilière est égale à la différence entre le prix de vente et le prix d'achat ou la valeur de création par le cédant (article 78 du CIDTA).

La loi de finances pour 2017 aux articles 2,3,5,64 et 75 a réinstauré la taxation des plus-values de cession à titre onéreux de biens immeubles bâtis ou non bâtis[29]. Cette modification démontre la volonté du législateur d'élargir le champ d'application de la fiscalité foncière[30].

En France dans tous les cas, les dépenses d'entretien et de réparation, y compris les grosses réparations, ne figurent pas parmi les dépenses pouvant être prises en compte pour le calcul de la plus-value.

Cependant évoquées à l'article 150 VB II du CGI, les dépenses venant en majoration du prix d'acquisition doivent être justifiées sur demande de l'Administration (CGI, ann. II, art. 74 SI).
La législation fiscale algérienne quant à elle ne comprend pas dans sa base -plus value- soumise à l'impôt :
- les plus values réalisées à l'occasion de la cession d'un bien immobilier dépendant d'une succession, pour les besoins de la liquidation d'une indivision successorale existante;
- les plus- values réalisées lors de la cession d'un immeuble par le crédit - preneur ou le crédit-bailleur dans un contrat de crédit – bail de type lease back; (article 78 du CIDTA).
- Les logements collectifs constituant l'unique propriété et l'habitation principale détenus plus de dix (10) ans (article 79 du CIDTA).
Signalons toute fois que le décompte de la plus value est déterminé par exercice, un bien acquis à compter du 01 janvier 2008 et cédé en 2017 donne lieu à la taxation de la plus-value. En revanche s'il est acquis ou crée au plus tard le 31 décembre 2007 il n'est pas concerné par la taxation[31].
Cette large portée réaffirme la large application de cette taxe, mais pose également le problème juridique de la prescription quadriennale connue en droit fiscal.

Sous-titre 2 : Fiscalité foncière sur le transfert partiel de la propriété :

La location est le parfait exemple du transfert partiel de la propriété, dans la mesure où on parle d'un droit d'usage et de jouissance.
La location est soumise à une fiscalité bien stricte. Ainsi les locations à longue durée (de 18 ans à 99 ans) ressemblent dans leur calcul à la fiscalité des locations à durée indéterminée ces derniers sont régis par l'article 17 du CE.
L'article précise que la valeur de la propriété et de la jouissance des biens de toute nature ou les sommes servant d'assiette à l'impôt est déterminée par un capital forme de vingt fois la rente ou le loyer annuel et les charges aussi annuelles, ou en y ajoutant également les autres charges en capital, et les deniers d'entrée, s'il en est stipulé.
En revanche dans l'article 42 du CIDTA la base d'imposition à retenir pour le contrat de prêt à usage est constituée par la valeur locative telle que déterminée par référence au marché local ou selon les critères fixés par voie réglementaire[32].
La question du prix du marché est une notion fondamentale, car bien qu'elle ne soit pas exclusive au contrat de location et s'applique à la fiscalité foncière de manière générale. Elle dépend de la déclaration du contribuable et de la réévaluation faite par le fisc.

Section 1 : La déclaration du contribuable :

Dans le cadre du système déclaratif, les déclarations suscrites par le contribuable sont présumées sincères et exactes jusqu'à ce que l'Administration fiscale apporte la preuve du contraire, et ce, à travers la mise en œuvre d'un certain nombre de procédés de contrôle prévus par la loi.
La bonne foi du contribuable est présumée, jusqu'à preuve du contraire. Une règle inspirée de la présomption d'innocence.
Le calcul de l'imposition est dépend des déclarations faites lors de la vente ou la location des immeubles, cette dernière s'effectue devant le notaire est doivent en principe êtres juste et sincères. Or comme il est connu de tous, dans le domaine fiscal il est fréquent que le contribuable tente d'éluder l'impôt.
Pour empêcher cela Plusieurs formes de contrôle sont prévues par le code des procédures fiscales, notamment, le contrôle sur pièces, la vérification de comptabilité et la vérification approfondie de situation fiscale d'ensemble

L'importance de la déclaration est d'autant plus importante dans le secteur de l'immobilier car les valeurs des biens sont assez élevées, il est donc, à notre sens, difficile de présenter de fausses déclarations.
Cependant la réalité révèle un comportement frauduleux du contribuable, ce dernier bien qu'il, s'acquitte modérément de la formalité de rédaction d'un acte authentique, il reste néanmoins tenter par la fausse déclaration.
Une attitude qui entrave le bon fonctionnement de l'imposition et de surcroit alourdit les dépenses publiques et ce suites aux différents contrôles pouvant êtres mis en place.
La difficulté est de déterminer avec précision la valeur du bien. Une tache difficile pour les agents de l'Administration fiscale car ceci ne relève non seulement pas de leur domaine de compétence, mais le prix du bien reste difficilement estimable dans un marché incertain tel que le marché de l'immobilier.

Section 2 : La réévaluation de l'Administration fiscale :

Les critères retenus lors de la réévaluation des biens immobiliers par l'Administration fiscale restent très flouent, car comment peut-on déterminer un marché si ce dernier est envahi par la fraude, l'abstention de déclarer ou tout simplement le marché informel.
Ce qui pose d'avantage problème c'est cette référence au marché local par le législateur dans différents articles (article 67 et 68 de la loi de finances pour 2012). Alors que la fédération des agences immobilières(FNAI) estime l'informel à 70%.
Une aberration à notre sens surtout que les textes réglementaires, de surcroit, ne mentionnent pas de traitement propre au secteur immobilier
Le contribuable reste donc soumis aux plusieurs formes de contrôle cités aux articles 18, 19,20 et 21 du CPF.
La problématique est loin d'être résolue, car la valeur du marché est déterminée en fonction de l'offre et la demande et comme en Algérie ce critère n'est pas fiable, la question demeure et la réévaluation reste incertaine.
Car si on se référer à la lecture de l'article 42 de ordonnance n° 15-01du 23 juillet 2015[(33)], le législateur évoque une réévaluation réglementaire, celle-ci est donc fixée par le pouvoir exécutif et non législatif. Une bonne chose si ce dernier arrive à déterminer la valeur réelle du bien.
D'autre part le CIDTA aux articles 185 et 186 explique que la réévaluation des actifs est reportée au résultat fiscal dans un délai maximum de 5ans[(34)].
Ce texte implique la réévaluation faite par le contribuable, ce dernier a donc également la possibilité de revoir ses actifs, une opération importante compte tenu des amortissements opérés.
Et une fois de plus la voie de la fraude est possible, car le contribuable peut user de ce droit pour éluder l'impôt.
L'amortissement est la constatation comptable de la dépréciation de la valeur d'un élément d'actif résultant de l'usage, du temps, de changement technique et de toute autre cause. Ses techniques différent (linéaire-dégressif-progressif), mais dans tout les cas la valeur de l'actif doit être juste, une exactitude dont est responsable le contribuable.
Parallèlement son obligation déclarative, lui permet d'augmenter les amortissements dans le but de soustraire des charges plus conséquentes.
Tout ceci, nous amènera à une série de contrôles qui à postériori peut engendrer un contentieux fiscal (avec ses deux phases : administrative-juridictionnelle) et dont les frais, la résultante et l'issue semble creuser davantage le faussé entre le contribuable et l'Administration fiscale.

Conclusion :

Au cours de cette modeste étude nous avons essayé de présenter à la lumière des textes législatifs, les règles applicables à la fiscalité foncière, cherchant avant tout à mettre en relief ses lacunes ainsi que les problèmes juridiques qu'elle englobe.
Il est bon et utile maintenant de tenter de dresser un bilan général et d'évoquer les questions qui appellent à des réformes :
La législation fiscale dans le domaine foncier est riche et complète, elle aborde l'ensemble des impôts et taxes relatives aux fonciers, qu'il s'agisse d'un immeuble bâti ou non bâti.
Cette fiscalité concerne également les terrains agricoles, ces derniers sont considérés comme des immeubles non bâtis, alors qu'à notre sens leur nature et fonction devrait leur procurer un statut particulier. Surtout qu'à l'article 2 du CIDTA les revenus agricoles sont soumis à l'impôt sur le revenu.
L'article 42 du CIDTA porte également une ambigüité conséquente, liée au sens à donner aux immeubles semi-finis, ainsi que les annexes.
En effet, d'après le législateur fiscal, le taux d'imposition varie selon la nature de l'immeuble, la détermination et la définition de ce dernier est importante dans la mesure où elle permet une fiscalité plus juste.
La déclaration du contribuable par sa présomption d'exactitude oblige l'Administration fiscale à apporter la preuve et par conséquent elle engage des dépenses publiques et des frais supplémentaires.
La question de la réévaluation des biens immobiliers est toujours d'actualité, car tans que les critères de recensement ne sont pas fixés le marché de l'immobilier demeure flou et incertain.
Il est alors important, même primordial d'arrimer-après étude-la valeur des immeubles bâtis et non bâtis et d'en assurer une large diffusion au-prés des autorités compétentes.
Par autorité, on entend toute entité intervenant dans l'opération de fiscalisation, à savoir l'Administration fiscale, le notaire, le promoteur immobilier et pourquoi ne pas parler d'une culture fiscale auprès des citoyens, car ces derniers sont des futurs vendeurs ou acheteurs.
L'internet à ce sujet assure une communication et transparence de l'information. Donc il serait peut être utile de créer un site à cet égard. Cette connaissance peut à posteriori réduire la fuite devant l'impôt que connait le système fiscal algérien.
Dans ce processus, aucun immeuble ne doit être lésé, à ce sujet on peut citer la situation des bidonvilles qui par la définition de l'article 683 du CC sont également concernés par la fiscalité foncière.
Dans cette même conception et en vertu de l'article précédemment cité on évoque le cas des maisons transportables, des chalets en bois, mobiles homes qu'on surnomme habitation légère de loisirs et dont l'avènement en Algérie peut susciter des interrogations sur la fiscalité appliquée.
Tous ces arguments accentuent la nécessité pour l'Etat de prendre plus au sérieux l'évaluation des biens immeubles bâtis, non bâtis et semi-finis.
De surcroit lorsqu'on évoque la fiscalité foncière dans son sens le plus large, on ne peut ignorer la taxe d'habitation, qui par la loi de finances complémentaire de 2015 a été élargie à l'ensemble des 1541 communes du pays[(35)].
Mais au de-là sa large application, son taux reste relativement bas ; entre 600 et 2400 da pour les wilayas d'Alger, Oran, Constantine et Annaba et pour le reste du territoire 300 et 1200da. Cette fluctuation est en rien justifiée, non seulement ici on peut évoquer le principe de droit fiscal le plus important et dont la consécration est constitutionnelle ; l'égalité devant l'impôt.
Mais aussi et surtout sur le plan économique, ici nous sommes confrontés à une perte sèche pour le trésor, à titre d'exemple la wilaya de Sétif est dont le potentiel économique est assez important, et qui ces dernières années a connu un développement urbain considérable. Le nombre de promotions immobilières témoigne de cette

expansion, il serait donc intéressant de revoir le taux de taxe habitation pour cette wilaya et pas que.
Parlant également des wilayas côtières, qui en été enregistre une forte influence des saisonniers ; il est impérative de non seulement gérer ces locations informelles, mais aussi de réévaluer à la hausse leur taxe d'habitation.
En conclusion et en bref l'immobilier est le secteur le plus notable après le pétrole, combler ses brèches favorisera l'émergence du pays par une économie moins opaque.

Bibliographie :

1-Lois, ordonnances et décrets :

a-Lois :
-Loi n° 90-25 du 18 novembre 1990 portant orientation foncière, jo n° 49 (Modifiée et complétée par l'ordonnance n° 95-26 du 25 septembre 1990, jo n° 55).
-Loi n° 07-11 du 25 novembre 2007 portant système comptable financier, jo n° 74.
- Loi n° 11.11 du 18 Juillet 2011 portant loi de finances complémentaire pour 2011, JO. n° 40.
- Loi n° 11.16 du 28 Décembre 2011 portant loi de finances pour 2012 , JO. n° 72.

b-Ordonnances :

-Ordonnance n° 08.04 du 1er Septembre 2008, fixant les conditions et modalités de concession des terrains relevant du domaine privé de l'Etat destinés à la réalisation de projets d'investissement, JO. n° 49.
-Ordonnance n° 15-01du 23 juillet 2015, portant loi de finances complémentaire 2015, JO n° 40.

c-Décrets :

-Décret législatif n° 93-12 du 5 octobre 1993 relatif à la promotion de l'investissement, jo n° 64.
- Décret exécutif n° 09.152 du 02 Mai 2009 fixant les conditions et modalités de concession des terrains relevant du domaine privé de l'Etat destinés à la réalisation de projets d'investissement, JO. n° 27.
- Décret exécutif n° 09.153 du 02 Mai 2009 fixant les conditions et modalités de concession et de gestion des actifs résiduels des entreprises publiques autonomes et non autonomes dissoutes et des actifs excédentaires des entreprises publiques économiques, JO. n° 27.
- Décret exécutif n° 10.20 du 12 Janvier 2010 portant organisation, composition et fonctionnement du comité d'assistance à la localisation et à la promotion des investissements et de la régulation du foncier (CALPIREF), JO. n° 04.

2- Livres et revues:

a-Livres et revues en français :

a-1-Livres :
-F-P. DERUEL, La preuve en matière fiscale, thèse, Paris, 1962, p.19.
- M. COLLET, Droit fiscal, puf, 3e .éd., 2007.
-C.BAS, Le fait générateur de l'impôt, L'Harmattan, 2007, Introduction.
- CH.DE LA MARDIERE, Droit fiscal général, Flammarion,2012.

a-2-Revues :
-Le dilemme de « *la continuité ou la rupture de l'ordre juridique reçu en héritage* », Ahmed MEHIOU étude de droit public algérien, OPU, Alger, 1984.
- J-M. LE BERRE, « Contentieux fiscal et contentieux administratif général », RFFP, 1987

b-Livres en arabe :

- منصور بن يونس بن إدريس البهوتي، كشاف القناع على متن الإقناع، الجزء الرابع ،عالم الكتاب، بيروت، 1983النسخة الإلكترونية.
- د.برحماني محفوظ، الضريبة العقارية، دراسة في القانون الجزائري و التشريعات المقارنة، .دار الجامعة الجديدة، البليدة،2009 .
- بوستة إيمان، النظام القانوني للترقية العقارية :دراسة تحليلية، دار الهدى،الجزائر، 2011.

2-Jurisprudence :

- Arrêt de la cour suprême, chambre civile, n°315271, en date du 21/12/2005, non publié.

3- circulaires :

-La direction générale des impôts (DGI), 5 février 2017, circulaire N° 01/MF/DGI/DLRF/LF17 relative aux dispositions de la loi de finances 2017 portant fiscalité immobilière.

4-Notes :

[1] L'amalgame peut être évoqué entre les termes suivants : foncier et immobilier.
Pour la traduction : foncier c'est الأرض , l'immobilier est العقار

[2] Le dilemme de « *la continuité ou la rupture de l'ordre juridique reçu en héritage* », Ahmed MEHIOU étude de droit public algérien, OPU, Alger, 1984, pp 133 et s.

[3]Décret législatif n° 93-12 du 5 octobre 1993 relatif à la promotion de l'investissement, jo n° 64.

[4] Ordonnance n° 08.04 du 1er Septembre 2008 fixant les conditions et modalités de concession des terrains relevant du domaine privé de l'Etat destinés à la réalisation de projets d'investissement (JO. n° 49),
- Loi n° 11.11 du 18 Juillet 2011 portant loi de finances complémentaire pour 2011 (articles 15 à 18), (JO. n° 40),
- Loi n° 11.16 du 28 Décembre 2011 portant loi de finances pour 2012 (articles 66, 67 et 68), (JO. n° 72),
- Décret exécutif n° 09.152 du 02 Mai 2009 fixant les conditions et modalités de concession des terrains relevant du domaine privé de l'Etat destinés à la réalisation de projets d'investissement (JO. n° 27),
- Décret exécutif n° 09.153 du 02 Mai 2009 fixant les conditions et modalités de concession et de gestion des actifs résiduels des entreprises publiques autonomes et non autonomes dissoutes et des actifs excédentaires des entreprises publiques économiques (JO. n° 27).
- Décret exécutif n° 10.20 du 12 Janvier 2010 portant organisation, composition et fonctionnement du comité d'assistance à la localisation et à la promotion des investissements et de la régulation du foncier (CALPIREF) (JO. n° 04).

[5]بوستة إيمان، النظام القانوني للترقية العقارية :دراسة تحليلية، دار الهدى،الجزائر،2011 ،ص 28.

[6]التعريف اللغوي للعقار هو:
العقار بالفتح :الضيعة و النخل و الأرض و نحو ذلك، يقال" :ماله دار و لا عقار"، و في اللسان خص بعضهم بالعقار النخل، فيقال للنخل خاصة من بين المال عقار.
منصور بن يونس بن إدريس البهوتي، كشاف القناع على متن الإقناع، الجزء الرابع ،عالم الكتاب، بيروت، 1983النسخة الإلكترونية، ص 77.

[7] Loi n° 90-25 du 18 novembre 1990 portant orientation foncière, jo n° 49 (Modifiée et complétée par l'ordonnance n° 95-26 du 25 septembre 1990, jo n° 55).
L'article 3 de la même loi dit : « Outre le domaine public naturel, la consistance technique du patrimoine foncier comporte :

- des terres agricoles et à vocation agricole,
- des terres pastorales et à vocation pastorale,
- des terres forestières et à vocation forestière,
- des terres alfatières,
- des terres sahariennes,
- des terres urbanisées et urbanisables,
- des périmètres et sites protégés.

[8]د.برحماني محفوظ، الضريبة العقارية، دراسة في القانون الجزائري و التشريعات المقارنة، .دار الجامعة الجديدة، البليدة،2009 ، ص،ص 58،59.

[9] Les articles de 1 à 134 du Code des impôts directs et taxes assimilées (CIDTA).
L'article 1 s'énonce comme suit : « *Il est établi un impôt annuel unique sur le revenu des personnes physiques dénommé «Impôt sur le revenu global». Cet impôt s'applique au revenu net global du contribuable déterminé conformément aux dispositions des articles 85 à 98 du présent code* ».

[10] Les articles de 274 à 282 du CIDTA.
L'article.274 dit : « *Sont soumises à l'impôt sur le patrimoine :*
1) Les personnes physiques ayant leur domicile fiscal en Algérie, à raison de leurs biens situés en
Algérie ou hors d'Algérie.
2) Les personnes physiques n'ayant pas leur domicile fiscal en Algérie à raison de leurs biens
situés en Algérie. Les conditions d'assujettissement sont appréciées au 1er janvier de chaque année ».

[11]Les article de 135 à 196 du CIDTA
L'article 135 dit : « *Il est établi un impôt annuel sur l'ensemble des bénéfices ou revenus réalisés par les sociétés et autres personnes morales mentionnées à l'article 136. Cet impôt est désigné sous le nom d'impôt sur les bénéfices des sociétés* ».

[12]Les articles de 217 à 231 du CIDTA.
L'article 217 dit : « *La taxe est due à raison du chiffre d'affaires réalisé en Algérie par les contribuables qui*
exercent une activité dont les profits relèvent de l'impôt sur le revenu global, dans la catégorie des bénéfices professionnels ou de l'impôt sur les bénéfices des sociétés ».

[13] Les articles 1 à 178 du Code des taxes sur le chiffre d'affaires (CTCA).

[14] Cette question sera traitée ultérieurement.

[15] F-P. DERUEL, La preuve en matière fiscale, thèse, Paris, 1962, p.19.

[16]Article 78 de la constitution : « *Les citoyens sont égaux devant l'impôt.*
Chacun doit participer au financement des charges publiques en fonction de sa capacité contributive.
Nul impôt ne peut être institué qu'en vertu de la loi.
Nul impôt, contribution, taxe ou droit d'aucune sorte, ne peut être institué avec effet rétroactif.
Toute action visant à contourner l'égalité des citoyens et des personnes morales devant l'impôt constitue une atteinte aux intérêts de la communauté nationale. Elle est réprimée par la loi.
La loi sanctionne l'évasion fiscale et la fuite de capitaux ».

[17]J-M. LE BERRE, « Contentieux fiscal et contentieux administratif général », RFFP, 1987, p. 17.

[18]M. COLLET, Droit fiscal, puf, 3e .éd., 2007, p. 29.

[19]C.BAS, Le fait générateur de l'impôt, L'Harmattan, 2007, Introduction.
« *Le fait générateur de l'impôt est une notion clef du droit fiscal contemporain. Cependant il souffre aujourd'hui de difficultés de deux ordres. D'ordre pratique tout d'abord, en raison de la multitude des acceptions coexistant en droit fiscal : le fait générateur est tantôt présenté comme la réunion des conditions d'imposition, tantôt comme la réalisation du fait imposable, voire dans certains cas comme l'assiette de l'impôt et même comme la matière imposable. Cette polysémie entraîne des difficultés d'identification qui se traduisent par la méconnaissance de son utilité réelle pour le juge de l'impôt. A cela s'ajoutent des difficultés d'ordre théorique tenant à l'existence*

de conceptions fonctionnelles divergentes du fait générateur. Certains auteurs considèrent traditionnellement que le fait générateur donne naissance à la créance fiscale, tandis que d'autres retiennent qu'il marque seulement la naissance de l'obligation fiscale. Cette divergence terminologique n'est que le reflet de l'incomplétude de la théorie française de l'obligation fiscale. L'incertitude pesant sur la détermination et la portée de cette notion fondamentale du droit fiscal génère une complexité qui risque de mettre à mal la sécurité juridique des contribuables. ».

[20] CH.DE LA MARDIERE, Droit fiscal général, Flammarion,2012,p.208.

[21]Article 106 du CC : « *Le contrat fait loi des parties. Il ne peut être évoqué , ni modifié que de leur consentement mutuel ou pour les causes prévues par la loi* ».

[22] *En cas d'une résiliation anticipée du contrat, le bailleur peut demander le remboursement de l'impôt*
afférent à la période restant à courir sous condition de justification du remboursement au locataire du montant du loyer encaissé de la période non échue ».

[23]Arrêt de la cour suprême , chambre civile , n°315271 ,en date du 21/12/2005, non publié.

[24] La loi n° 90-25 de la 18/11/1990 portante loi d'orientation foncière, jo n° 49.
Article 29 : « La propriété privée de biens fonciers et de droits réels immobiliers est établie par acte authentique soumis aux régles de la publicité foncière ».
Article 30 : « Tout détenteur ou occupant d'un bien foncier doit disposer d'un titre légal justifiant cette détention ou cette occupation ».

[25]Il s'énonce comme suit : « *La vente est un contrat par lequel le vendeur s'oblige à transférer la propriété d'une chose ou tout autre droit patrimonial à l'acheteur qui doit lui en payer le prix* ».

[26] Il est intéressant de relever le taux de 3% appliqué lors des actes translatifs de propriété d'immeubles situés à l'étranger (art 255 du CE), alors que si on prenait l'exemple de la France on y applique un taux de 5%.
Article 714 du Code général des impôts : « *Les actes translatifs de propriété ou d'usufruit de biens immeubles situés en pays étrangers ou à Saint-Pierre-et-Miquelon, en Nouvelle-Calédonie, en Polynésie française, dans les îles Wallis et Futuna et les Terres australes et antarctiques françaises dans lesquels le droit d'enregistrement n'est pas établi, sont assujettis à un droit de 5 %* ».

[27] Loi n° 07-11 du 25 novembre 2007 portant système comptable financier, jo n° 74.

[28] Article 14 : « *Les actifs et les passifs des entités soumises à la présente loi doivent faire l'objet, au moins une fois par an, d'inventaires en quantité et en valeur sur la base d'examens physiques et de recensements de documents justificatifs.Ces inventaires doivent refléter la situation réelle de ces actifs et passifs* ».

[29]Article 77 du CIDTA : « *Pour l'assiette de l'impôt sur le revenu global, sont considérées comme plus-values de cession à titre onéreux d'immeubles bâtis ou non bâtis, les plus-values effectivement réalisées par des personnes qui cèdent, en dehors du cadre de l'activité professionnelle, des immeubles ou fractions d'immeubles bâtis ou non bâtis.*
Toutefois, ne sont pas comprises dans la base soumise à l'impôt :
- les plus values réalisées à l'occasion de la cession d'un bien immobilier dépendant d'une succession, pour les besoins de la liquidation d'une indivision successorale existante;
- les plus- values réalisées lors de la cession d'un immeuble par le crédit - preneur ou le crédit bailleur dans un contrat de crédit – bail de type lease back;
Aux fins de l'application du présent article, sont considérées comme cessions à titre onéreux, les donations faites aux parents au-delà du deuxième degré ainsi qu'aux non-parents ».

[30] L'exonération de l'IRG qui était accordé au profit des locations faites aux étudiants est supprimée, désormais, ce type de location est passible de I'IRG au taux

correspondant, à savoir : 7% pour les logements collectifs et 10%, pour les logements individuels (art 64 de la loi de finances pour 2017).

[31]La direction générale des impôts (DGI), 5 février 2017, circulaire N° 01/MF/DGI/DLRF/LF17 relative aux dispositions de la loi de finances 2017 portant fiscalité immobilière.

[32] Article 42 : modifié par les articles 2 de la loi finances 2002, 7 de la loi de finances pour 2003, 3 de la loi de finances 2005, 3 de la loi de finances pour 2012 et 5 de la loi de finances 2017.

[33] Ordonnance n° 15-01du 23 juillet 2015, portant loi de finances complémentaire 2015, jo n° 40.

[34] Article 185 : « *La plus value résultant de la réévaluation d'immobilisations, à la date d'entrée du nouveau système comptable financier, sera rapportée au résultat fiscal dans un délai maximum de cinq (05) ans.* ».

Article 186 : « *Le supplément des dotations aux amortissements dégagé des opérations de réévaluation sera rapporté au résultat de l'année.* ».

[35] Loi n°15-01du 23 Juillet 2015 portant loi de finances complémentaire pour 2015, Jo n°40.