

جامعة عمار ثليجي الاغواط
كلية الحقوق والعلوم السياسية
قسم الحقوق



الأموال العقارية وعاء للضريبة على الثروة

مذكرة في إطار مقتضيات نيل شهادة الماستر في الحقوق تخصص قانون عقاري

تحت اشراف الدكتور:

د. مسعودي عبد الله

من اعداد :

• بلخضر مصطفى

=لجنة المناقشة

رئيسا	البروفيسور بن صالح الحاج عيسى
مشرفا	الدكتور مسعودي عبد الله
مناقشا	البروفيسور بطمي حسين

السنة الجامعية: 2021/2020

شكر وعرفان

يسعدنا بعد اتمام دراستنا أن نتقدم بالدعاء حمداً وشكراً لله تعالى
على فضله وكرمه ورحمته الذي وفقنا لإتمام هذا العمل المتواضع
ليضاف الى ميادين البحث العلمي ويطيب لنا عرفانا بالجميل أن نتقدم بجزيل الشكر
والعرفان

إلى أولئك الذين وقفوا بجانبنا طول فترة الدراسة ولم يخلوا علينا بمساعدة
أو إرشاد أو توجيه ونخض

بالذكر استاذنا الفاضل المشرف مسعودي عبد الله

الذي قدم لنا الدعم والإرشاد مما دفع بهذه المذكرة

إلى النور ونتقدم بوافر التقدير وعظيم الامتنان للجنة المناقشة الافاضل
الذين شرفونا بقبول مناقشة المذكرة ولدورهم الكبير في إثراء واغناء المذكرة
من علمهم وخبرتهم ونقدمهم البناء

وكما نتقدم بالشكر الجزيل لكل من ساهم من قريب أو بعيد في تحكيم

وتنقيح وإنجاز وتحليل هذه الدراسة لتسهيل مهمتنا

في توفير المعلومات والإجراءات

جزاهم الله عنا الخير والجزاء والعطاء

إن الحديث عن العقار في ظل التشريع الجزائري حديث ذو شجون يفتح الباب على مصراعيه للنقاش، وهو الذي يحمل في طياته مسائل متشعبة للغاية متشابكة فيما بينها، ولكنه في ذات الوقت حديث بالغ الأهمية نظرا للمكانة الخاصة التي يتبوؤها في جميع ميادين الحياة دون استثناء.

يعتبر حق الملكية من الحقوق الهامة والتي تستند الحياة المدنية عليه حيث نجد اغلب التشريعات في العالم قد جسدت في اغلب دساتيرها، لما له من أهمية في دفع عجلة التنمية الاقتصادية وتحتل الملكية المرتبة الأولى في سلم اهتمام المجتمع، ويمكن اعتبار نظام الملكية كنظام الاسرة من حيث الضرورة والحيوية لذلك تعتبر قواعد الملكية في جميع القوانين ذات أهمية كبرى.

كان ولا يزال وضع السياسة العقارية من أهم المواضيع التي تواجه المشرع، حيث عرفت الجزائر منذ الاستقلال عدة محاولات من أجل إرساء سياسة عقارية، وهذا لأهمية الأموال العقارية التي أولى لها المشرع عناية كبيرة لما تكتسي من أهمية بالغة، وكذا صعوبة إجراءات التعامل فيها نظرا للغموض والتناقض الذي يكتسي القوانين والتنظيمات المتعلقة بها.

إن الجباية بصفة عامة والجباية العقارية بصفة خاصة، أصبحت اليوم من أبرز الاهتمامات للدول، وتعتبر الضرائب العقارية أقدم الضرائب المباشرة في جميع دول العالم التي تفرض على الدخل الناتج عن الثروة العقارية التي يملكها المكلف بالضريبة، وتكتسب هذه الضرائب أهمية خاصة، لأن الأراضي والعقارات ثروة مادية لا يكمن إخفاؤها، ذلك لما تشكله من مورد هام للتنمية الاقتصادية فالجزائر اليوم في الظروف الاقتصادية والمالية الصعبة التي تمر بها، مما دفعت الحكومة للبحث عن مصادر تمويلية بديلة للخزينة العمومية، تتسم بالدوام والاستقرار، مستمدة من إمكانياتها الذاتية الداخلية، ومن بين هذه المصادر فرض الضريبة على الأملاك العقارية أو ما يعرف بالمصطلح القانوني بالجباية العقارية. وعلى اعتبار أن الجزائر أكبر الدول العربية من حيث المساحة بعد تقسيم السودان، والتي قدرت بأكثر من اثنين مليون كلم تتميز بتنوع طبيعي في عقاراتها من عقارات فلاحية، عقارات ريفية، وعقارات حضرية مبنية، فإن الجباية العقارية تجد مجالا خصبا لتطبيقها، خاصة على العقارات المبنية التي بدورها تنتوع إلى عقارات موجهة إلى السكن وأخرى ذات طابع تجاري وحرفي في شكل ملكيات مشتركة أو ملكيات فردية، فيختلف تحديد الضريبة على العقار باختلاف طبيعة العقار ومساحته، لذلك تقوم إدارة الضرائب سنويا بإحصاء الأملاك العقارية المبنية وغير المبنية حتى تتمكن من إعداد جداول التكاليف بالضريبة التي تعين فيه قيمة الضريبة.

وتكمن أهمية الموضوع في التوسع العقاري الكبير الذي تعرفه الجزائر وكذلك الممتلكات التي أصبح يحوز عليها الخواص عبر التراب الوطني، وما تحاول الجزائر من جعل الولايات والبلديات لكل منها جباية خاصة بها تعمل من خلالها على التنمية على المستوى المحلي من خلال تحصيل الجباية الضريبة الامر الذي يشجع على بسط قانون الضريبة على الثروة.

ومن أهدافنا للموضوع هو التعمق في موضوع الضريبة على الجباية من خلال اسراء قانون الضريبة على الثروة، والعمل على تقديم بعض المفاهيم والشروحات، وتقديم بعض العراقيل التي تحول دون تطبيق القوانين التي يسنها المشرع الجزائري لتبقى حبرا على قلم.

ومن بين صعوبات البحث. الوصول إلى وضع خطة متوازنة ومعالجة فعالة ودقيقة لموضوع البحث لم يكن بالسهولة المتوقعة بدءا، بالنظر إلى طبيعة الموضوع إضافة إلى مجموعة من الصعوبات الأخرى التي يمكن ذكرها بإيجاز:

قلة الدراسات السابقة في المجال الإجرائي وإتجاه أغلبها لمعالجة الجباية دون التطبيق الفعلي لها وبقاء مرسوم الضريبة على الثروة حبيس الإدراج وهو ما جعلني أمام حتمية تجميع المعلومات الخاصة بالموضوع في شكل جزئي وإعادة تجميعها بشكل متناسق وفق خطة عمل ذاتية.

وتكمن إشكالية الموضوع في ظل التغيرات التي يعيشها الاقتصاد الوطني، سعت الدولة الجزائرية الى إحلال موارد جبائية جديدة ومنها ما كان مقترح في قانون المالية لسنة 2018 ضريبة تفرض على الثروة بمفهومها الواسع، إلا انه كما نعلم انه هاته الأخيرة لم يتم المصادقة عليها بالرغم من أنها كانت من الناحية النظرية تصب في صالح الخزينة العمومية وكمورد إضافي يمكن أن يغطي من العجز المسجل في ميزانية الدولة.

ومع صدور قانون المالية لسنة 2020 فقد اتضحت الرؤى والمعالم إذ ورد في مضمونه مجال تطبيق الضريبة على الثروة وطرق اكتسابها والأشخاص الخاضعة لها، وكذا العقوبات الخاضعة لها، ومن هذا المنطلق يمكن طرح إشكالية بحثنا المتواضع كما يلي:

ما مدى تطبيق ضريبة الأموال العقارية على الثروة في ظل قانون المالية التكميلي

لسنة 2020؟

إن البحث في مجال الجباية والضريبة على الثروة يفرض على الباحث اعتماد منهجية علمية خاصة تتماشى وترتيب الأفكار المطروحة لذلك فقد إعتدنا مناهج بحثية متعددة بدرجات متفاوتة من

حيث الأهمية، إعتلى صدارتها المنهج الوصفي وكذلك التحليلي، من خلال ما ورد في البحث وتم تناول موضوعنا المتواضع وفقا للخطة التالية :

في فصلين حيث جاء الفصل الأول بعنوان : الإطار المفاهيمي للأموال العقارية والوعاء الضريبي وتطرقنا فيه الى مبحثين الأول بعنوان : ماهية الأموال العقارية والثاني : ماهية الوعاء الضريبي أما الفصل الثاني فبعنوان : إجراءات تحصيل الضريبة على الثروة للأموال العقارية تناولنا فيه ثلاث مباحث الأول بعنوان : تقييم الأملاك العقارية الغير مبنية والثاني تحت عنوان : تقييم الأملاك العقارية المبنية اما الثالث : إشكالية تطبيق الضريبة على الثروة في الجزائر.

تمهيد

لقد شهدت النظم القانونية للأموال الوطنية في الجزائر مراحل عدة متميزة عن بعضها البعض وذلك نظرا للظروف السياسية والاقتصادية والاجتماعية السائدة في كل مرحلة على حدى فمرحلة ما بعد الاستقلال عرفت الأموال الوطنية عدة تصنيفات عرفها المشرع الجزائري من خلال سنه لقانون ينظمها هذه الأموال قد تقام عليها اعمال مختلفة

وعليه سنتطرق في هذا الفصل إلى الإطار المفاهيمي للأموال العقارية والوعاء الضريبي

المبحث الأول: مفهوم الأموال العقارية

تحضى الأموال العقارية في الوقت الراهن لأهمية كبيرة جعلت المشرع يهتم بها وينظمها بعدة نصوص قانونية وعليه سنتطرق في هذا المبحث الى تعريف الأموال العقارية وطبيعتها ثم نتطرق إلى سلطات الملكية العقارية وعناصرها لننهى هذا المبحث بأصناف الملكية العقارية.

المطلب الأول: تعريف الأموال العقارية:

تعتبر الأموال العقارية هي الملكية والمتمثلة في حق التمتع والتصرف في الشئ المملوك، وهذا الأخير قد يكون عقارا او منقولا، فاذا كان الشئ الذي يقع عليه حق الملكية عقارا كنا بصدد الملكية العقارية وبالتالي لتبين مفهوم الملكية العقارية الخاصة يجب ان نبين تعريف الملكية والعقار.

- تعريف الملكية:

عرفها المشرع الجزائري في القانون المدني ضمن الكتاب الثالث تحت عنوان الحقوق العينية الأصلية الباب الأول تحت عنوان حق الملكية الفصل الأول تحت عنوان حق الملكية بوجه عام القسم الأول تحت عنوان نطاقه ووسائل حمايته وفق طبيعتها أوغرضها في المادة 674 منه كما يلي: ((الملكية هي حق المتمتع والتصرف في الأشياء بشرط أن لا يستعمل استعمالا تحرمه القوانين والأنظمة)).

- تعريف العقار:

1-العقار لغويا Le foncier:

بفتح عينه وقفاه والذي جمعه عقارات هو الشئ الثابت بطبيعته وأصله

2-العقار اصطلاحا:

هو الشئ الثابت المستقر بحيزه بحيث لا يمكن نقله من مكان لآخر دون تلف.¹
وقد عرفه المشرع الجزائري من المادة 683 من القانون المدني بأنه: ((كل شيء مستقر بحيزه وثابت فيه ولا يمكن نقله منه دون تلف فهو عقار، وكل ما عدا ذلك من شيء فهو منقول)).²
فالعقار إذا هو الشئ الثابت غير قابل للنقل من مكان الى اخر بدون تلف وهذا خلافا للمنقول الذي يعد بحكم طبيعته قابلا للنقل والحركة، لذا نجد ان المشرع الجزائري قد ميز في قانون الإجراءات المدنية بين المنقول والعقار في الباب الخاص، بالاختصاص القضائي.³

¹ محمد حسنين، الوجيز في نظرية الحق بوجه عام، المؤسسة الوطنية للكتاب، لجزائر، 1985، ص 206

² انظر المادة 674 من القانون المدني الجزائري

³ انظر : المواد من 33 الى 37 من قانون 25/90 متعلق بالتوجيه العقاري

طبيعة الملكية العقارية الخاصة للمشرع الجزائري:

أكد المشرع الجزائري في المادتان 52 من الدستور 1996 المتضمن التعديل الدستوري لسنة 1989 والمادة 28 من من قانون (90-25) المؤرخ في 18/11/1990 المتضمن التوجيه العقاري بان الملكية الخاصة مضمونة دستوريا، وان الملكية لا يتم نزعها الا في اطار القانون مقابل تعويض قبلي عادل ومنصف،¹ ورغم اعترافه بحق الملكية العقارية الخاصة الا انه رفض ونبذ صفة الاطلاق مسايرا في ذلك الاتجاهات الحديثة التي تعتبر الملكية العقارية الخاصة حق خاص، فالمالك له ان يمارس سلطاته على عقاره في حدود القانون، وهو واضح في نص المادة 674 من الأمر رقم: 75-58 المؤرخ في: 26/09/1975 المتضمن القانون المدني لما جاء فيها: ((الملكية هي حق التمتع والتصرف في الأشياء بشرط أن لا يستعمل استعمالا تحرمه القوانين والأنظمة)).

تعريف الملكية العقارية:

إن الملكية العقارية لفظة مركبة من كلمتين هما الملكية والعقار اذا جمعنا بين تعريف الملكية و تعريف العقار امكننا ان نعرف الملكية العقارية الخاصة على انها: ((حق التمتع، وحق التصرف في الشيء الثابت، والمستقر في حيزه الذي لا يمكن نقله دون تلف، والذي يمتلكه الخواص بشرط ان لا يستعمل استعمالا تحرمه القوانين والأنظمة)).

وهذا التعريف مستمد في الحقيقة من المادة 674 من القانون المدني، التي عرفت الملكية، والمادة 683 من القانون المدني التي عرفت العقار، فجمعنا بين هاتين المادتين للوصول الى تعريف الملكية العقارية.

وهذا ما اثبته المشرع الجزائري من المادة 27 من قانون التوجيه العقاري رقم 90/25 المؤرخ في 25/11/1990 بقوله: ((ان الملكية العقارية هي حق التمتع والتصرف في المال العقاري أو الحقوق العينية من اجل استعمال الأملاك وفق طبيعتها او غرضها)).²

تعتبر الملكية العقارية من اهم المواضيع واعقدها على الاطلاق ويظهر ذلك جليا من خلال تعدد المراسيم والقوانين والاورام التي صدرت منذ الاستقلال فقد عرفت المادة 02 من قانون رقم 90/25

¹ راجع المادة 200 من دستور 1996 المتضمن التعديل الدستوري سنة 1989 الصادر بموجب استفتاء 28/11/1996 (ج و ع 74)

² مزيان محمد امين ، طرق كتساب الملكية العقارية والتشريع الجزائري ، مستغانم ، جامعة عبد الحميد بن باديس (مقال من مجلة) ، ص 1

المؤرخ في: 1990/11/18 بأن الأملاك العقارية في مفهوم هذا القانون هي كل من الأرض والثروات العقارية غير مبنية، فالملكية العقارية تحول سلطة مباشرة لصاحب العقار الذي يستطيع بموجبها ان يستعمله ويشغله ويتصرف فيه ضمن حدود الأنظمة والقوانين المعمول بها وهذا ما أكدته المادة 674 من القانون المدني الجزائري.¹

المطلب الثاني : سلطات الملكية العقارية

ان السلطات الثلاث لحق الملكية امر متعارف عليه منذ القانون الروماني،² رغم ان جصرها لا يخلو من الانتقاد، الا انه اجمع الفقهاء على ان السلطات هي سلطة الاستعمال والاستغلال والتصرف.³
أولاً: سلطة الاستعمال:

يقصد بها الافادة من المنفعة التي يمكن ان يخولها الشئ من غير ما يمكن استخراج منه من منتجات وثمار، ومن صور استعمال العقار اذا كانت ارض زراعية يقوم بزراعتها واذا كان منزل يسكنه ويدخل في وجوه سلطة الاستعمال اعمال الحفظ، الصيانة، ترميم المنزل، حفر الخنادق في الارض الزراعية وغيرها.... مع العلم انه ثمة قيود قانونية تفرض على هذه الاعمال.⁴
ثانياً: سلطة الاستغلال:

هو القيام بالاعمال اللازمة للحصول على ثمار الشئ، كاستغلال المنزل بكون بتاجيرهوتحصيل أجرته، واستغلال الأرض الزراعية بجني ثمارها، يعدل الاستغلال كلاهما حق للمالك ففي القانون الجزائري يجوز ان يبقى المنزل خاليا لا يسكنه ولا يؤجره،⁵ الا ان سلطة عدم الاستغلال لا تعدل الاستغلال في الأرض الزراعية فلا يجوز للمالك ان يدع ارضه بورا نظرا لاهميتها الاقتصادية وبشكل عدن الاستغلال فعلا تعسفيا في استعمال الحق.⁶

¹ نص المادة 674 من القانون المدني الجزائري : ان الملكية هي حق التمتع والتصرف في الأشياء بشرط ان لا يستعمل استعمالا تحرمه القوانين والأنظمة

² موقف الشريعة الإسلامية من الملكية الخاصة ، ص 32

³ احمد عبد العال نالحماية الدستورية للملكية الفردية في ضوء الفقه والقضاء المصري والفرنسي، ط1، در الثقافة الجامعية القاهرة، 1999، ص 28

⁴ مصطفى الجمال، نظام الملكية، دار الفتح، لاسكندرية، مصر، 2000، ص 62

⁵ حسن كبيرة، الموجز في احكام القانون المدني، الحقوق العينية الأصلية أحكامها ومصادرها، منشأة المعارف الإسكندرية 1998، ص 75، 76

⁶ راجع المادة 45 من قانون التوجيه العقاري (90-25) المؤرخ في 1990/11/18

ثالثا: سلطة التصرف:

تعتبر ممبزا جوهريا لحق الملكية وينصرف مفهوم التصرف القانوني، أي نقل الملكية كليا أو جزئيا أو ترتيب حق عيني عليه لمصلحة الغير، وتعني كذلك التصرف المادي في العقار والتي تختلط بسلطة الاستعمال فيقوم المالك بهدم العقاره أو بنائه بقيود قانونية.¹

الملكية هي حق التمتع والتصرف في الشيء المملوك، وهذا الأخير قد يكون عقارا أو منقولا، فاذا كان الشيء الذي يقع عليه حق الملكية عقارا كنا بصدد الملكية العقارية.

وبالتالي لنبين مفهوم الملكية العقارية الخاصة يجب ان نبين مفهوم كل من حق الملكية والعقار.

أولا: مفهوم العقار

العقار هو الشيء الثابت المستقر في مكانه، الغير قابل للنقل منه إلى مكان آخر دون تلف. وتنقسم العقارات الى ثلاث أنواع: عقارات بطبيعتها، وعقارات بالتخصيص، وعقارات تبعا لموضوعها.

أ-العقارات بطبيعتها (Immeuble par nature) :

هي كل الأشياء المادية التي يتكون لها بالنظر الى كيانها موقع ثابت غير متقل، فتشمل بذلك الأرض وما يتصل بها على وجه الاستقرار من مباني ونباتات وأشجار.² تنص الفقرة الأولى من المادة 683 مدني على: "كل شيء مستقر بحيزه وثابت فيه ولا يمكن نقله منه دون تلف فهو عقار، وكل ما عدا ذلك من شيء فهو منقول".

فالعقار حسب هذا التعريف هو كل شيء يتميز: أولا بصفة الاستقرار والثبات، ثانيا بعدم امكانية نقله دون تلف. ومثال ذلك المباني فهي مستقرة بحيزها ولا يمكن نقلها من مكان الى اخر دون ات تتعرض للهدم.

والعقار بطبيعته ينقسم الى ثلاثة أنواع: الأرض، والنبات والمنشات.

وحسب الدكتور عبد الرزاق السنهوري "اذا كان العقار بطبيعته هو الأصل في العقار فالأصل في العقار بطبيعته هو الأرض".

أي ان الأرض ليست مجرد نوع من أنواع العقار بل في أيضا اصل كل عقار، ذلك ان الأرض وحدها من تملك الثبات والاستقرار بصورة ابدية، وهي من تمنح صفة العقار لكل من النبات والمنشات.

¹ راجع للمادتين 06-07 من قانون العقوبات الصادر بموجب الامر (66-156) المؤرخ في 8 يونيو 1966

² حمدي باشا عمر، نقل الملكية العقارية في التشريع الجزائري، دار العلوم للنشر والتوزيع، ط1، 2000، ص 15

ب-العقارات بالتخصيص (Immeuble par destination):

ان العقارات بالتخصيص هي منقولات منحت لها على سبيل المجاز صفة العقار نظرا لاستغلالها وتخصيصها من قبل مالكةا لخدمة العقار، ولقد جاء هذا النوع من تعريف هذا العقار في الفقرة الثانية من المادة 683 مدني كالتالي " غير ان المنقول الذي يضعه صاحبه في عقار يملكه، رسدا على خدمة هذا العقار او استغلاله يعتبر عقارا بالتخصيص".¹

فالعقار بالتخصيص اذن هو في الأصل منقول بطبيعته، اعتبره القانون عقارا لكونه رسد من طرف مالكة على سبيل الاستقرار { الرصد بصفة مؤقتة او عرضية لا يترتب عنه اعتبار المنقول عقارا بالتخصيص لخدمة او استغلال عقار بطبيعته مملوك له أيضا.

ويستخلص من المادة سالفة الذكر انه يجب توفر شرطان لاعتبار المنقول بطبيعته عقارا بالتخصيص وهما: الشرط الأول اتحاد المالك الشرط الثاني التخصيص.

ج- عقارات تبعا لموضوعها (Immeuble par objet):

عرفتها المادة 684 من القانون المدني الجزائري : " يعتبر مالا عقاريا كل حق عيني على عقار بما في ذلك حق الملكية، وكذلك كل دعوة تتعلق بحق عيني على عقار ".فالحقوق العينية الاصلية كحق الملكية، حق الانتفاع، حق الارتفاق، حق الاستعمال، والحقوق العينية التبعية الأخرى كالرهن الرسمي، الرهن الحيازي، حق التخصيص، حق الامتياز، تعد كلها عقارا كون موضوعها عقار، فاذا كان موضوعها منقولا فتعد منقولا.²

*عناصر الملكية العقارية:

أولاً: حق الانتفاع وخصائصه:

1-حق الانتفاع: هو حق عيني في الانتفاع بشئ مملوك للغير بشرط الاحتفاظ بذلك الشئ لرده الى صاحبه عند النهاية حق الانتفاع الذي يجب ان ينتهي حتما بموت المنتفع ومنه فهو حق عيني يقع على الشئ غير قابل الاستهلاك.

¹ زهدي يكن، شرح مفصل جديد لقانون الملكية العقارية والحقوق العينية غير المنقولة ،ج1، ط3، دار الثقافة ،لبنان

بيروت، 1985

² حمدي باشا عمر، مرجع سابق ، ص 16، 17

وتنص المادة 844 من القانون مدني ان " حق الانتفاع يكتسب بالتعاقد او بالشفاعة او بالتقادم او بمقتضى القانون، كما يجوز ان يوصى بحق الانتفاع للأشخاص المتعاقدين اذاكانو موجودين على قيد الحياة وقت الوصية كما يجوز ان يوصى به لمحل المستكن.

2-خصائصه:

- حق الانتفاع يستخدم بدون واسطة
- يشمل حق الانتفاع "الاستعمال والاستغلال" وينتهي بموت المنتفع او بانقضاء الاجل المعين له طبقا لنص المادة 852 من القانون المدني الجزائري.
- كما ينتهي بهلاك الشئ طبقا لنص المادة 853 من القانون المدني الجزائري او ينتهي كذلك بعد استعماله لمدة 15 سنة (يسقط بالتقادم) طبقا لنص المادة 853 من القانون المدني الجزائري.
- يرد حق الانتفاع على الأموال العقارية والمنقولة كما يرد على الأموال غير المادية كحق المؤلف.
- يخول المنتفع حق استعمال الشئ للانتفاع به شخصيا ورده لصاحبه عند نهاية الانتفاع طبقا لنص المادة 846 من القانون المدني الجزائري.
- للمنتفع حق استغلال العقار فتكون له ثماره المدنية والطبيعية بينما منتجات الشئ يكون لمالك العقار طبقا لنص المادة 846 من القانون المدني الجزائري.
- يجب على المنتفع ان يلتزم بالمحافظة على الشئ المنتفع به ويرده الى مالكه عند انتهاء مدة الانتفاع كما لا يجوز للمالك ان يقوم بفعل ما من شأنه تعطيل حق الانتفاع او الانتقاص منه.
- كما يجوز للمنتفع التصرف في حق الانتفاع وليس في ملكية الشئ محل الانتفاع وهذا التصرف كحدود بمدة حياته او لمدة الانتفاع.¹

ثانيا: حق الاستعمال وحق السكن:

حق الاستعمال هو حق عيني يتقرر لشخص على شيء مملوك لغيره ويخول صاحب هذا الحق استعمال الشئ لنفسه ولأسرته هو اذن فرع من فروع حق الانتفاع، ومن هنا فحق الانتفاع يخول لصاحبه حق الاستعمال وحق الاستغلال محدود بحاجاته الشخصية هو وأسرته.

كما ان حق الانتفاع وحق الاستعمال يرد على العقار والمنقول اما حق السكن فلا يرد الا على العقار وبالذات على دار السكن.

¹ بوشنافة جمال، محاضرات في مقياس المدخل للقانون العقاري، للسنة الثانية ماستر ل.م.د، جامعة د.يحي فارس المدينة، معهد العلم القانونية والإدارية، 2009-2010، ص 10

كما انه قد بين المشرع الجزائري حق الاستعمال وحق السكن في المادة 855 بمفهومه انا نطاق الاستعمال وحق السكن يتحدد بقدر ما يحتاج اليه صاحب الحق واسرته خاصة انفسهم وذلك دون الاخلال بالاحكام التي يقررها السند المنشأ للعقد.¹

ثالثا: حق الارتفاق شروطه وانتهاءه:

1-حق الارتفاق: نصت المادة 867 من الثانون المدني الجزائري على انه " الارتفاق حق يجعل حدا لمنفعة عقار لقائدة عقار اخر لشخص اخر ويجوز ان يترتب الاتفاق على مال ان كان لا يتعرض مع الاستعمال الذي خصص له هذا المال ".

فحق الارتفاق حق عيني عقاري لفائدة العقار المرتفق الذي يسمى بالعقار المخدوس ليجد من منفعى العقار المرتفق به والذي يسمى بالعقار الخادس.

كما ان حق الارتفاق يتميز بخصائص تميزه عن باقي الحقوق الأخرى وهي ان حق الارتفاق هو حق تابع للعقار المرتفق هو حق دائم كما انه غير قابل للتجزئة.

2- شروط حق الارتفاق:

بناء على التعريف الوارد في نص المادة 867 من القانون المدني الجزائري يمكن ان نستنتج الشروط التالية:

- يجب ان تكون العلاقة بين عقارين (عقار مرتفق وعقار مرتفق به)²، اذ ان مفهوم الارتفاق ذاته هو علاقة بين عقارين فحق الارتفاق لا الا على العقار.
- يجب ان يكون العقارين مملوكين لشخصين مختلفين.
- يجب ان يكون التكليف مفروضا على العقار وليس للفائدة الشخصية لصاحبه.
- يجب ان يكون التكليف مفروضا لمصلحة العقار وليس للفائدة الشخصية لصاحبه.³

3-انتهاء حق الارتفاق:

ينتهي حق الارتفاق بالطرق او الأسباب التالية:

-بانقضاء الاجل المحدد له وهذا ما ورد في نص المادة 877من القانون المدني الجزائري.

¹ تنص المادة 855 من القانون المدني الجزائري على ان حق الاستعمال وحق السكن يتحدد بقدر ما يحتاج اليه صاحب الحق واسرته الخاصة انفسهم وذلك دون الاخلال بالاحكام التي يقررها السند المنشأ للحق

² بوشنافة جمال، مرجع سابق، ص 11

³ المرجع نفسه، ص 11

-هالك العقار المرتفق كليا ينتهي حق الارتفاق نهائيا وهذا ما ورد في نص المادة 878 من القانون المدني الجزائري.

-كما ينقضي بعدم استعماله لمدة 33 سنة اذا كان الارتفاق مقرر لمصلحة مال موروث تابع لعائلة ليس لها وارث طبقا لنص المادة 879 من القانون المدني الجزائري.

-ينقضي اذا فقد العقار المرتفق المنفعة منه او تضاعف الأعباء يدون فائدة وهذا ما ورد في نص المادة 881 من القانون المدني الجزائري.

-كما ينقضي الارتفاق بتغير وضع الأشياء بحيث تصبح بحالة لا يمكن فيها استعمال هذا الحق (بتغيير بعض الأمكنة) المادة 880 من القانون المدني الجزائري.¹

المطلب الثالث: أصناف الملكية العقارية

سنتناول في هذا المطلب الأملاك الوطنية في الفرع الأول ثم الأملاك الخاصة في الفرع الثاني وبعدها الى الأملاك الوقفية في الفرع الثالث.²

صنفت المادة 23 من القانون التوجيهي العقاري الأملاك العقارية على اختلاف أنواعها، ضمن الأصناف القانونية التالية:

الفرع الأول: الأملاك الوطنية:

يحكمها القانون رقم 30/90 المؤرخ في 1990/12/01 متضمن قانون الأملاك الوطنية والمتمم بالقانون رقم 14/08 المؤرخ في 2008/07/20 والمرسوم التنفيذي رقم 454/91 المؤرخ في 1991/11/23 يحدد شروط إدارة الأملاك الخاصة والعامة، التابعة للدولة وتسييرها وضبط كفيات ذلك والذي الغيت جميع احكامه المخالفة للمرسوم التنفيذي رقم 427/12 المؤرخ في 2012/12/16 يحدد شروط وكفيات إدارة وتسيير الأملاك العمومية والخاصة التابعة للدولة والمرسوم التنفيذي رقم 455/91 المؤرخ في 2011/02/17 يحدد القواعد التي تنظم نشاط الترقية العقارية.

وهي تشمل الأملاك العقارية والحقوق العينية العقارية التي تملكها الدولة وجماعتها المحلية ' الولاية، البلدية) . وتنقسم الى أملاك وطنية عمومية، وأملاك وطنية خاصة، بالإضافة الا انها تلم الحقوق والأملاك العقارية التي ينتفع منها ويستعملها الجميع اما مباشرة (كشواطئ البحر، مجرى المياه، الطرق العمومية)، واما بواسطة مرفق عام(كالمستشفيات، مطارات، موانئ).

¹ المرجع نفسه ، ص11

² المرجع نفسه

وكذا المرسوم رقم 455/91 المؤرخ في 1991/11/21 يتعلق بجرد الأملاك الوطنية تشمل الأملاك الوطنية ما يلي:

- الأملاك العمومية و الخاصة التابعة للدولة.

- الأملاك العمومية والخاصة التابعة للولاية.

- الأملاك العمومية والخاصة لتابعة للبلدية.

وتتميز الأملاك الوطنية بما يلي:

أولاً: الأملاك الوطنية العمومية:

وتشمل جميع الأملاك العقارية والمنقولة المخصصة لاستعمال الجمهور اما مباشرة (الطرق العمومية شواطئ البحر، مجرى المياه...) وكذلك الأملاك المهيأة خصيصا لاداء خدمة عمومية (البنائات العمومية، المدارس، الثانويات، المحاكم...)، وقد بينت المادة 26 من قانون رقم 30/90 مختلف طرق تكوين الأملاك الوطنية (الاكتساب، التبادل، الهبة، نزع الملكية، الشفعة...)، اما احكام المواد 27 الى 37 فانها نظمت إجراءات ادخال وإخراج الأملاك العمومية، بالإضافة الى تلك المتعلقة بتعيين الجرد وتبين توابع هذه الأملاك.

ثانياً: الأملاك الوطنية الخاصة:

تشمل كل الأملاك الوطنية الأخرى الغير مصنفة ضمن الأملاك الوطنية العمومية، وبما ان هذه الأملاك تؤدي وظيفة ذات طابع تملكي ومالي فانها تخضع مبدئيا لاحكام القانون الخاص، غير انه لا يستتبع التطبيق الكلي لقواعد القانون الخاص على هذه الممتلكات لكونها تشكل ملكية خاصة لشخصية قانونية عمومية وقد بينت احكام المواد 38 الى 58 من قانون رقم 30/90 طرق تكوين الأملاك الوطنية الخاصة والتي نصت على قواعد خاصة مغايرة لقواعد القانون الخاص تنطبق على الهبات والوصايا التي تقدم للدولة والجماعات المحلية الإقليمية (الولاية، البلدية) والمؤسسات العمومية التابعة لها، وقد كرست هذه المواد مبدا تملك الدولة للأملاك الشاغرة والأملاك التي لا صاحب لها، والتركات التي لا وارث لها والحطام التي تركها مالكيها، والتي يجعل صاحبها والكنوز التي يتم اكتشافها او العثور عليها في احد توابع الأملاك الخاصة.

وعليه يمكن حصر طرق تشكيل الأملاك الوطنية الخاصة الى ثلاث طرق:

- الوسائل التي تستعملها الدولة اثناء القيام بوظائفها كنزع الملكية من اجل المنفعة العامة.

-الوسائل التي تستعملها الدولة اثناء ممارستها لحق السيادة كالتاميم والاملاك التي تؤول اليها الدولة باعتبارها شاغرة، والاملاك التي ليس لها وارث.

-وسائل القانون الخاص ويتعلق الامر بالمعاملات التي تقوم بها الدولة كالشراء والبيع والوصية.

الفرع الثاني: الأملاك الخاصة:

وهي موضوع دراستنا، وتشتمل الاملاك العقارية والحقوق العينية العقارية التي يملكها الافراد او الخواص، سواء كانوا اشخاص طبيعيين او معنويين.

وتخضع الملكية الخاصة لاحكام القانون المدني الذي نص عليها في الباب الأول "حق الملكية" من الكتاب الثالث "الحقوق العينية الاصلية". حيث عرف حق الملكية وحدد نطاقه، والقيود التي تلحقه، ووسائل حمايته، وكذلك طرق اكتساب الملكية.

هي التي يحكمها القانون المدني والقوانين المتفرعة عنه، فحسب القانون رقم 25/90 المؤرخ في 1990/11/18 الخاص بالتوجيه العقاري، المعدل بموجب الامر 26/95 المؤرخ في 1995/09/25 والمرسوم التشريعي رقم 03/93 المؤرخ في 1993/03/01 المتعلق بالنشاط العقاري وبالرجوع الى احكام القانون المدني، فان الملكية الخاصة نظمتها احكام المواد 674 وما يليها وهي تكون اما: ملكية تامة او ملكية مجزئة او مشتركة او مشاعة.

أولاً: الملكية التامة:

وهي التي يستجمع فيها المالك السلطات الثلاث وهي حق الاستعمال وحق الاستغلال وحق التصرف وهذه الحقوق يمارسها المالك على ملكه عقارا كان او منقولا، وقد تكفل المشرع الجزائري بتحديد نطاق حق الملكية التامة في عدة مواد من القانون المدني وما يتضمن قانون التوجيه العقاري المادة 27 و 28. حيث يتضح من هذه النصوص ان حق الملكية العقارية يشمل الشئ ما يتفرع عنه من ثمار ومنتجات وملحقات، اما اذا كان هذا الشئ ارضا شملت ملكيتها مل فوqe وما تحتها الى الحد المفيد في التمتع بها وذلك عداها يستثنيه القانون او الاتفاق.

ثانياً: الملكية المجزأة:

قوام الملكية هو الحقوق الثلاث "الاستعمال"، "الاستغلال"، "التصرف"، التي خولها القانون للمالك بالذات، لكن هذا الأخير قد يتنازل عن بعض هذه الحقوق لفائدة الغير، فيجزأ ملكيته، كان يتنازل عن حقه في استعمال الشئ او استغلاله لصاحب حق الانتفاع فيبقى له عندئذ ملكية الرقبة.

ثالثاً: الملكية المشاعة او (على الشيوع):

إذا تعدد المالكون في الشيء الواحد بدون أن تحدد حصص كل واحد منهم، يقال للملك أنه شائع ويقال لكل واحد مالك على الشيوع ومشتاع أو شريك في الملك.

فيقصد بها وجود حقوق لأكثر من شخص على نفس الشيء يتضمن كل منها جميع سلطات الملكية¹ فهي حالة قانونية، تنجم عن تعدد أصحاب الحق العيني في الشيء الواحد، بدون أن تحدد حصص كل واحد منهم، ويكون لكل واحد منهم الحق في حصة تنسب إلى (العقار) في مجموعة كالنصف أو الربع أو الثلث.

عرفها المشرع الجزائري في المادة 713 من القانون المدني بقوله: "إذا ملك اثنان أو أكثر شيئاً وكانت حصة كل منهم فيه غير مقررة فهم شركاء على الشيوع وتعتبر الحصص متساوية إذا لم يقر دليل غير ذلك".

الملاحظ على هذا النص، أن المشرع استخدم لفظة (الشيء) وهذا معناه دخول العقار والمنقول، فكلاهما قد يرد عليه الشيوع، امظر المادة 721 من القانون المدني.

كذلك أقر المشرع أن الشيوع لا يقوم إلا على ملكية اثنان فأكثري واحد، فالملك يجب أن يملكه أكثر من شخص واحد، حتى تكون بصدد ملكية شائعة.

كما يتبين من مادة القانون المدني الجزائري 713 أن الملكية المشاعة تتكون من حصص فحق المالك في هذا النوع من الملك يتعلق بحصة في مجموع الملك لأن هذا الأخير ينقسم حصصياً دون أن ينقسم المال ذاته

رابعاً: الملكية المشتركة:

وهي الحالة القانونية التي يكون عليها العقار المبني أو مجموعة العقارات المبنية والتي تكون ملكيتها مقسمة إلى حصص بين عدة أشخاص، تشمل كل واحدة منها على جزء خاص ونصيب في الأجزاء المشتركة، كما هو الحال بالنسبة للأجزاء المشتركة في العمارات كالأسطح وممرات الدخول والدرج والمصاعد.

وتطبق على هذا النوع من الملكيات أحكام وقواعد الشيوع الإلزامي، فلا يجوز المطالبة بقسمتها عملاً بما نص عليه المشرع في إحدى مواد بنصه: "لا يجوز أن تكون الأجزاء المشتركة أو الحقوق التابعة لها محلاً لدعوى التقسيم"، ومن ثم لا يجوز للمالكين المشتركين أن يقوموا بقسمة الأجزاء المشتركة التي

¹ مصطفى محمد جمال، نظام الملكية، منشأة المعارف، ط1، ص 73

يملكونها على الشيوع فيحضر عليهم قسمة البساتين والمداخل، والاروقة والشرفات المشتركة والاسطح وغيرها من العقارات المبنية والغير مبنية المعدة للاستعمال المشترك، لذلك يجب لفت انتباه الموثقين الى الابتعاد عن تحرير مثل هذه العقود وكذا القضاة من الاعتماد على مشاريع القسمة التي يقوم لها الخبراء المنصبة أساسا عللا هذا الجزاء لان ذلك يعد خرقا صارخا للقانون.

الفرع الثالث: الأملاك الوقفية:

قد حددها المشرع ضمن القانون 01/91 المعدل والمتمم، والتي تعرف بانها تلك العقارات المحبوسة عن التملك على وجه التأبيد والتصدق بالمنفعة على الفقراء على وجه من وجوه البر والخير كما هو وارد من خلال المادة 03 من القانون 10/91، المتضمن قانون الأوقاف.

غير ان الأملاك الوقفية مصنفة هي الأخرى الى العامة والخاصة وقد حدد المشرع في القانون الانف على وجه التخصيص الأملاك الوقفية العامة، بينها الاستثناء الوارد بالمادة 3 من قانون 02/07 كان عاما وغير محدد كما ان تأسيس ذلك كان بموجب القانون 01/91 الوارد في ديباجة القانون 02/07 للأوقاف العامة، وقد نصت المادة 31 من قانون 25/90 المتعلق بالتوجيه العقاري على ان: " الأملاك الوقفية هي الاملاك العقارية التي حبسها مالکها بمحض ارادته ليجعل التمتع بها دائما تنتفع به جمعية خيرية او جمعية ذات منفعة عامة سواء كان هذا التمتع فوريا او عند وفاة الموصين الوستاء الذين يعينهم المالك المذكور"، والاملاك الوقفية حسب المادة 06 من قانون الأوقاف نوعان:

أولاً: الوقف العام:

وهو ما جعل من جهات الخير العامة ابتداء، انا المعنى القانوني له فقد ادرجه المشرع الجزائري في المادة 06 الفقرة 01 من قانون الأوقاف 10/06، ويضمن الوقف العام قسما نوقف عام محدد الجهة وقف عام غير محدد الجهة فاما الأول فهو وقف يحدد فيها الواقف مصرفا معينا لريعه ولا يصبح صرفه على غيره من وجوه الخير الا اذا استنفذت، اما الثاني فلا يعرف فيه وجه الخير الذي أراده الواقف فيصرف ريعه في نشر العلم مثلا والبحث فيه او في ترميم المقابر او في إفطار الصائمين او في سبيل الخيرات.

ثانياً: الوقف الخاص:

وهو ما يحبسها الواقف على عقبة من الذكور والاناث الأشخاص المعنيين ثم يؤول الى جهة التي يعينها الواقف بعد انقطاع الموقوف عليهم. ويصبح الوقف الخاص عاما اذا لم يتم اذا لم يتم قبوله من طرف الموقوف عليه ويتولى ناظرا الوقف إدارة الأملاك الوقفية على العين الموقوفة والمحافظة عليها وتوابعها،

وقد ألغى المشرع الجزائري هذا النوع من الأوقاف بموجب القانون 10/02 المؤرخ في 2002/12/14 المعدل والمتمم للقانون 10/91.

وتطبيقا للقاعدة القانونية التي تنص على أن كل ما لا يجوز التصرف فيه لا يجوز كسبه بالتقادم، فإنه وتبعاً لذلك فإن الأملاك الوقفية لا يجوز اكتسابها بالتقادم، ويترتب عن نشوء الوقف ترتيب حق الانتفاع بالعين الموقوفة لفائدة المستحق.¹

وعليه فهذه الأملاك لا يمكن تملكها عن طريق إجراء معاينة حق الملكية العقارية عن طريق التحقيق العقاري بسبب زوال الحق الملكية، فالأملاك الوقفية لا يجوز تملكها بالتقادم المكسب مهما طال أمد وضع اليد عليها.²

هذا ما أكدته المحكمة العليا في القرار رقم 99360 المؤرخ في 13-01-1986 "غير منشور": (حيث أنه لا يجوز التمسك بالتقادم المكسب في استغلال الأرض المحبسة لانعدام نية التملك).³ وجاء في قرار آخر: (من المقرر شرعاً وقانوناً أن العين المحبسة لا يجوز التصرف فيها بأي تصرف ناقل للملكية بالبيع أو الهبة أو بغيرهما...)⁴

¹ راجع المادة 06 من القانون رقم 91-10 المؤرخ في 27 أبريل 1991، يتعلق بالأوقاف؟؟ بالقانون رقم 01-07 مؤرخ في 22-05-2001 بالقانون رقم 02-10 وُرخ في 14-12-2002

² فتح الله سمية، آلية التحقيق العقاري في تفعيل الترقية العقارية في التشريع الجزائري، مذكرة ماستر الحقوق تخصص قانون عقاري، جامعة حمة لخضر، الوادي، 2014-2015، ص 50

³ حمدي باشا عمر، نقل الملكية العقارية في ضوء آخر التعديلات وأحدث الأحكام، دار هومة، الجزائر، 2004، ص 18

⁴ قرار م.ع. غ.م، الملف رقم 157310، المؤرخ في 16-07-1997، منشور، المجلة القضائية، ع. 01، 1997،

المبحث الثاني: ماهية الوعاء الضريبي

نتطرق في هذا المبحث تعريف الوعاء الضريبي وطرق تقديره وكيفية تحديده وعملية التحديد تستند الى تقنيات كمية وأخرى كيفية، فالوعاء أساس الضريبة وهو المقدرة التكلفة الكاملة للمكلف واختيار الوعاء يعتبر حجر الأساس في التنظيم الفني لاي ضريبة، أساسه يقتضي تقسيم وتصنيف الضرائب الى عدة أنواع، وفقا لاهم صورها التقنية من منظور الفكر المالي ووفقا للصفات والمبادئ الأساسية للضريبة، وخصوصا الوفرة والعدالة والبساطة والمرونة والفعالية في التمويل واحداث التأثيرات المختلفة وفقا للمزيج الضريبي ومدى تكامله وتناسقه وتجانسه بما يحقق الأهداف المرسومة .

المطلب الأول: تعريف الوعاء الضريبي وطرق تقديره

تعريف الضريبة:

الضريبة هي وسيلة التدخل في الحياة الاقتصادية والاجتماعية لتحقيق التوازن الاقتصادي، وتوفير الشروط الضرورية لتحقيق التشغيل الكامل للموارد، ولا تزال الضريبة أداة من أدوات السياسة المالية للدولة.¹

عرفها "ميشال دارن" على انها "اقتطاع جبري تقوم به السلطة العامة على أموال الافراد قصد توزيع الأعباء العامة فيما بينهم بانصاف".²

في تعريف اخر " الضريبة هي فريضة مالية يدفعها الفرد جبرا الى الدولة او احدى الهيئات العامة المحلية، بصورة نهائية مساهمة منه في تكاليف والاعباء العامة دون ان يعود عليه نفع خاص مقابل ما يدفعه من ضرائب الى الدولة".³

المطلب الأول: تعريف الوعاء الضريبي

يقصد بالوعاء الضريبي الموضوع الذي تفرض عليه الضريبة، أي المادة التي تفرض عليها الضريبة فاذا ما نقرر اقتطاع جزء من القدرة الشرائية في صورة ضريبة تعين تحديد الشكل المكون للمادة التي تفرض عليها الضريبة وهو مايعبر عنه باختبار أساس فرض الضريبة او اصل الضريبة. ويمكن تعريفه أيضا بانه المادة او المال او الشخص الخاضع للضريبة مع ضرورة توافر العنصر الزمني لهذا الوعاء وذلك

¹ عبد الهادي مختار، الإصلاحات الجبائية ودورها في تحقيق العدالة الاجتماعية في الجزائر، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة ابوبكر بالقائد، تلمسان ، 2016، ص 15

² Les ?? droit fiscal algérien OPU alger ,1990, p26

³ محمد عباس محرز، مرجع سابق ، ص 150

حسب الأنظمة المحددة لذلك وعلى هذا الأساس يمكن ان تفرض الضريبة على الدخل او على راس المال معاً، او فيما اذا فرضت على الافراد راساً بغض النظر عن دخولهم او ثرواتهم.¹

ويتأثر الوعاء الضريبي بدرجة تطور النمو الاقتصادي ففي المجتمعات الزراعية نجد ان الوعاء قد يكون على الإنتاج الزراعي مباشرة او اللجوء الى الضرائب الغير مباشرة لسهولة فرضها بينما في الدول المتقدمة نجد الاعتماد على الضرائب المباشرة المفروضة في الغالب على دخول الافراد من العمل والارباح المحققة.²

وفي تعريف اخر:

يقصد بها المادة الخاضعة للضريبة، ويحدد الوعاء الضريبي بأسلوبين هما التحديد الكيفي لوعاء الضريبة حيث يأخذ هذا الأسلوب بعين الاعتبار، حجم الدخل ومصدره المركز الشخصي والظروف الشخصية للمكلف بالضريبة مثل المركز الاجتماعي، العائلي والمالي.³

اما التحديد الكمي للمادة الخاضعة للضريبة فتستخدم عدة أسس منها المظاهر الخارجية، التقدير الجزافي، التقدير المباشر والدولة تسعى دوما الى زيادة حصيلتها الضريبية وذلك عن طريق توسيع وعائها الضريبي، مع العلم ان توسيع المجال قد لا يعط الفرصة لزيادة الحصيلة في بعض مواضع فرضها كالسلع الكمالية مثلا حتى وان كان سعرها مرتقعا الا ان وعاءها ضيق نظرا لقلة مستهلكيها وبالتالي لابد من إعادة الاعتبار في بعض الأحيان الى السعر الضريبي لزيادة الحصيلة الضريبية دون نسيان الوعاء، وتوكل مهمة تحديد الوعاء الى مفتشيات الضرائب.⁴

تعريف ثاني: بقصد بالوعاء الضريبي المادة الخاضعة للضريبة التي تفرض عليها او المجال الخاضع لها سواء كان نشاط او سلعة اوحيازة، أي العنصر الاقتصادي الذي يخضع لها.⁵

¹ سمية اكرام بن ورور، الطرق المعتمدة في تقدير الوعاء الضريبي للضريبة على الدخل الإجمالي، دراسة حالة مفتشية الضرائب، مازونة، غليزان، ماستر علوم المالية والمحاسبة، جامعة عبد الحميد ابن باديس، مستغانم، 2016-2017، ص 27

² زينب حسين، عوض الله، مبادئ المالية العامة، جامعة الإسكندرية، ص 129

³ محمد عباس محرز، اقتصاديات الجباية والضرائب، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2004، ص 150

⁴ حجار مبروكة اثر السياسة الضريبية على استراتيجية الاستثمار في المؤسسة، دراسة حالة مؤسسة بن حمادي لصناعة أكياس التغليف polyben، علوم تجارية تخصص استراتيجية، 2005-2006، جامعة محمد بوضياف، مسيلة، الجزائر ص 19، 20

⁵ رحمة نابتي، النظام الضريبي بين الفكر المالي المعاصر ولافكر الإسلامي، دراسة مقارنة، مذكرة ماجستير، تخصص إدارة مالية، جامعة قسنطينة، 2013-2014، ص 23

معيار وعاء الضريبة:

وعلى أساس هذا المعيار تقسم الضريبة الى:

-الضريبة على الدخل:

يجدر بنا بداية ان نحدد ماهية الدخل، فالدخل هو: " مبلغ من النقود، يأتي من مصدر ثابت، بصفة دورية منتظمة "، وكما يتضح من هذا التعريف انه يشمل ثلاثة عناصر أساسية هي: النقدية، الثبات، الدورية.¹ ان الضرائب على الدخل ذات أهمية كبيرة في الأنظمة الضريبية الحديثة، لكونها تستوعب أوجه النشاط الاقتصادي المختلفة، حيث تفرض على كافة الدخول التي تتحقق من العمل ورأس المال،² كما تمكننا من تحديد المقدرة التكاليفية للفرد، وبالتالي الاقتطاع من دخله ما يناسب ظروفه الشخصية، بالإضافة الى انها تمثل مصدرا ثابتا ودائما للإيرادات العامة للدولة، وتستخدمها لتحقيق العدالة الاجتماعية، وباعتبارها أداة في يدها لاعادة توزيع الدخل القومي لتقليل الفوارق بين الطبقات الاجتماعية المختلفة وينتج هذا الدخل اما عن طريق العمل، راسمال او العمل وراسمال.

الضريبة على الانفاق:

تمس الانفاق لأغراض الاستهلاك او الاستثمار، أي على شراء العقارات والأسهم والسندات وغير ذلك من رؤوس الأموال، وتفرض حين ينفق كل او بعض راسماله او دخله في سبيل سد حاجة له.³ تتميز بغزارة حصيلتها وهي اقل حساسية من الضرائب على الدخل بالنسبة للمواطن الذي يتحمل نهائيا هذا العبء، لانها تدمج في سعر المنتج، وإمكانية مراعاة الوضعية الشخصية والاجتماعية للمكلف محدود (بتعدد المعدلات).⁴

الضريبة على رأس المال (الثروة):

المقصود برأس المال قيمة ما يمتلكه الفرد من الثروة، وتفرض الضريبة اما على الثروة نفسها او على ما يطرأ عليها من زيادة او على التصرف فيها.⁵

¹ علي زغود، المالية العامة، د.م. ج، الجزائر، 2005، ص 200

² حميد بوزيدة، مجباية المؤسسات، د.م. ج، الجزائر، 2005، ص 21

³ علي زغود، المرجع السابق، ص 200

⁴ François leruel, finances publiques, p 13

⁵ وليد زكرياء صيام، حسام الدين مصطفى الخداش، وائل عودة العكشة، مروان عبد الوهاب خياطة، الضرائب ومحاسبتها، دارالمسيرة للنشر والتوزيع، عمان، ط2، 1997، ص 27

تقدير وعاء الضريبة:

هناك عدة طرق لتقدير وعاء الضريبة من أهمها:

*طريقة المظاهر الخارجية

*طريقة التقدير الإداري المباشر

*طريقة التقدير الجزافي

*طريقة التصريح من غير المكلف

*طريقة التصريح من المكلف

طريقة المظاهر الخارجية: يقدر الوعاء الضريبي هنا على أساس عدد من المظاهر الخارجية التي يفترض انها تعكس او تبين ثروة او دخل المكلف وحيانا عن طريق عناصر مرتبطة ارتباطا وثيقا بالمادة الخاضعة للضريبة ومثال ذلك رقم الاعمال، وضعية المخزون، مبلغ استثمارات....، وتتسم هذه الطريقة بالبساطة وقلة النفقات، الا انها غير دقيقة بشأن تحديد وعاء الضريبة.

طريقة التقدير الإداري المباشر: يخول القانون للإدارة الضريبية حق تقدير المادة الخاضعة للضريبة دون ان تنقيد بقرائن او مظاهر معينة ومحددة ويكون للإدارة حرية واسعة في الالتجاء الى كافة الأدلة للوصول الى تحديد دقيق لوعاء الضريبة، وعادة ما تلجأ الإدارة الضريبية الى هذه الطريقة في حالة تخلف المكلف او امتناعه عن تقديم الإقرار الضريبي او اذا كان الإقرار غير مطابق للواقع او ينطوي على خطأ او غش.¹

طريقة التقدير الجزافي: تقوم هذه الطريقة على استخدام القرائن القانونية التي يقرها المشرع في تحديد دخل المكلف، او تنزيل تكاليف العمل كنسب الاستهلاك مثلا، او قيمة مصاريف الصيانة للعقار، فهي تقوم على اجراء التقدير بشكل تخميني، وذلك في حالة عدم قيام المكلف بتقديم إقرار عن دخله، وهي اقرب الى الواقع من المظاهر الخارجية، الا انه ينبغي عدم التوسع بها، نظرا لعدم دقتها بشكل يضمن معها حق الخزينة بالكامل او يضمن العدالة الكاملة للمكلف.²

¹ خديجة ثابتي، دراسة تحليلية حول الضريبة والقطاع الخاص، دراسة حالة تلمسان، مذكرة ماجستير، تخصص تسيير المالية العامة، جامعة تلمسان 2011-2012، ص 24-26

² سمر عبد الرحمان، محمد الدحلة، النظم الضريبية بين الفكر المالي المعاصر والفكر المالي الإسلامي، دراسة تحليلية حضارية، مذكرة ماجستير تخصص المنازعات الضريبية، جامعة فلسطين، ص 43

طريقة التصريح من غير المكلف: وفيها يلزم المشرع الضريبي غير المكلف بتقديم إقرار عن المكلف يحدد فيه دخله الخاضع للضريبة، مثل الزام مدير الشركة أو المؤسسة بتقديم كشف برواتب الموظفين لديهم أو الزام المؤسسات والوزارات والشركات عند قيامهم بشراء السلع والخدمات بتقديم بيانات عن المكلفين الذين يتعاملون معهم، مما يساعد الإدارة في تحديد مقدار دخولهم.¹

طريقة التصريح من المكلف: فيه يقوم المكلف بتقديم إقرار سنوي يحدد فيه الوعاء الضريبي تمصادر دخله الخاضع للضريبة، وتأخذ كثير من التشريعات الضريبية بهذه الطريقة، نظرا لقربها من العدالة، وتتيح الفرصة للوصول للدخل الحقيقي بشكل ادق، ولكن يعاب عليها سهولة الغش في المعلومات المقدمة من قبل المكلفين، مما يضطر الموظف الضريبي في كثير من الأحيان ادخال التعديلات على هذه الاقرارات وهذا يثير الكثير من المنازعات بين المكلفين والإدارة الضريبية.²

المطلب الثاني: التحديد الكمي للوعاء الضريبي

يتم تحديد المادة الخاضعة للضريبة عن طريق القيام بعمليتين:

- تقدير قيمة المادة الخاضعة للضريبة، عن طريق تحديدها كمًا (حساب مقدار الضريبة).
- تحديد المقدرة التكاليفية للمكلف، عن طريق التعرف على حدود المادة الخاضعة للضريبة باستبعاد ما يستلزم القانون استبعاده حتى لا يخضع للضريبة، يتم ذلك بتحديد حدود الدخل الخاضع للضريبة في حالة فرضها على الدخل.

أولاً: التحديد الكمي للوعاء الضريبي

ان قيام مصلحة الضرائب بتقدير الوعاء الضريبي للمكلفين بدقة من الأهمية بمكان لان أي مغالاة أو تقصير في التقدير تكون اثاره غير ملائمة، فالمغالاة في التقدير تؤدي الى زيادة العبء على افراد المجتمع بدون مبرر او بما يزيد عن قدرتهم على دفع الضريبة، مما قد يؤدي بهم الى الابتعاد عن الأنشطة الإنتاجية التي تخصصوا بها وفي هذا ضرر بالغ على الاقتصاد القومي، ومن الناحية الأخرى التقصير في التقدير يضيع على مصلحة الضرائب قرصة الحصول على أموال يمكن استخدامها في اشباع الحاجات العامة بدلا من اللجوء الى الوسائل التمويلية الأخرى الأكثر تكلفة على المجتمع.

¹ المرجع نفسه ، ص 44

² المرجع نفسه ، ص 44

وهناك طرق مختلفة لتقدير قيمة المادة الخاضعة للضريبة، وتتمثل في: ¹

1-التقدير الغير مباشر:

أ-التقدير بواسطة المظاهر الخارجية:

يقدر الوعاء الضريبي هنا على أساس عدد من المظاهر الخارجية، التي يفترض انها تعكس او تبين ثروة او دخل المكلف، على سبيل المثال: تقدير دخل المكلف على أساس قيمة منزله، او عدد السيارات التي يمتلكها...الخ.²

تمتاز هذه الطريقة بالسهولة في التطبيق والتقليل من حالات الغش والتهرب من دفع الضريبة خصوصا واذا احسن اختيار المظاهر الخارجية و يعاب عليها انها تؤدي الى فرض الضريبة على أساس قد يبتعد عن الواقع، كما ان التساوي في المظاهر الخارجية، قد يؤدي الى فرض ضريبة متساوية بالنسبة لاشخاص وذلك بالرغم من اختلاف ظروفهم، ودخولهم بالإضافة الى انه يمكن تجنب الضريبة باللجوء الى التقليل من المظاهر الخارجية، كان يعتمد الأشخاص الى نسب املاكهم الى أولادهم وزواجهم...الخ.³ وقد قل استعمال هذه الطريقة في العصر الحاضر، ولكنها مازالت وسيلة تمكن الإدارة الضريبية من التحقق من صحة اقرارات الممولين، ويمكن اللجوء الى هذه الطريقة في أحوال التهرب من الضريبة.⁴ هذه الطريقة تتسم بالبساطة وقلة النفقات، كما لا تلزم المكلف بالضريبة تقديم اية وثائق، الا انها طريقة غير دقيقة بشأن تحديد وعاء الضريبة ولا تناسب المجتمعات الحديثة والمتقدمة، ولذلك لا يمكن الاستناد عليها لتقدير وعاء الضريبة، كما ان هذه الطريقة لا تأخذ بعين الاعتبار الظروف الشخصية للمكلف، وانما قد يحقق خسارة معينة كل سنة، ومع ذلك يلتزم بدفع الضريبة على أساس المظاهر الخارجية، أي ان هذه الطريقة لا تحدد العدالة الضريبية.⁵

¹ امينة غريسي، منال لعجال، دور الضريبة في انعاش الاقتصاد الجزائري ، دراسة حالة ، ماستر علوم اقتصادية ،الجزائر، 2015-2016 ، ص 16، 17

² محمد عباس محرز، اقتصاديات المالية العامة ، د.م.ج، الجزائر، 2003، ص 298

³ سمية اكرام بن وروار ، مرجع سابق، ص 27

⁴ Robert cros finances publiques référence précédent , p 83

⁵ محمد عباس محرز، اقتصاديات المالية العامة، مرجع سابق ،ص 298

ب-التقدير الجزافي:

تعتمد هذه الطريقة في تحديد الوعاء الضريبي على بعض الدلائل التي تكون لها علاقة مباشرة بالوعاء الضريبي، فمثلاً: الربح الذي يحققه البائع على أساس حجم المبيعات، ودخل الطبيب على أساس عدد ساعات عمله...الخ.¹

ان الأدلة التي يعتمد عليها التقدير الجزافي قد تكون قانونية، يحدد النظام الضريبي ويقتصر دور الإدارة الضريبية على تطبيق تلك القواعد، من ذلك تقدير الأرباح التجارية للممول بنسبة معينة من رقم الاعمال هذا ما يسمى بالجزاف القانوني.

اما اذا ترك تقدير الوعاء الضريبي للاتفاق بين الممول والإدارة الضريبية على رقم معين بمثل مقدار دخله، فهذا ما يسمى بالجزاف الاتفاقي، وبعض الأحيان بالجزاف الإداري يعاب على هذه الطريقة عدم قيامها على أساس التحديد الدقيق ومن ثم بعدها عن الحقيقة والعدالة.² ويوجد اسلوبين للتقدير الجزافي للوعاء هما:

-**التقدير الجزافي القانوني:** يقرر المشرع القواعد التي يقدر الدخل جزافيا على أساسها، مثلاً: ان يعتبر دخل الفلاح مساويا للقيمة الايجارية للأرض الفلاحية التي يستغلها.

-**التقدير الجزافي الاتفاقي:** يضمن درجة اكبر من المرونة لمصلحة الضرائب والممول لكي يتفقا على مقدار الوعاء، وتعد طريقة التقدير الجزافي امتداد لطريقة المظاهر الخارجية، ذلك بسبب انها لا تقيس المقدرة التكلفة الحقيقية للمكلف، وانما تقيس شيئاً آخر يفترض ان له علاقة وثيقة بالوعاء، ومن ثم لا ينبغي استخدام هذه الطريقة ولا سابقتها الا اذا تعذر استخدام الطرق الأخرى في تقدير الوعاء الضريبي.³

ج-طريقة التقدير الإداري المباشر:

يخول القانون للإدارة الضريبية حق تقدير المادة الخاضعة للضريبة دونان تنقيد بقرائن او مظاهر معينة ومحددة، ويكون للإدارة حرية واسعة في الالتجاء الى كافة الأدلة للوصول الى تحديد دقيق لوعاء الضريبة، ومن هذه الأدلة مناقشة المكلف او فحص دفاتره، وعادة ما تلجأ الإدارة الضريبية الى طريقة التقدير المباشر في حالة تخلف المكلف او امتناعه عن تقديم الإقرار الضريبي، او اذا كان الإقرار غير مطابق للواقع او ينطوي على خطأ او غش .

¹ المرسي السيد حجازي، مبادئ الاقتصاد العام، ضرائب الموازنة العامة، الدار الجامعية، مصر، 2000، ص 62

² حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، ط2، دم.ج، الجزائر، 2007، ص 31، 32

³ المرسي السيد حجازي، المرجع السابق، ص 62

وقد اعطى القانون المكلف حق الطعن في صحة التقدير وفقا لقواعد الطعن المقررة، ومن حقه اثبات عدم تمكنه من تقديم الإقرار لظروف طارئة او بسبب قوة قاهرة.¹

ثانيا: طريقة الاقرارات الضريبية:

تقسم طريقة الاقرارات الضريبية لتقدير الوعاء الضريبي الى قسمين هما:

-التصريح من غير المكلف:

بموجب هذه الطريقة يلتزم شخص اخر غير مكلف بالضريبة بتقديم التصريح الى إدارة الضرائب وبشرط ان تكون هناك علاقة قانونية تربط المكلف بالضريبة، والشخص الذي قام بالتصريح وتطبيق هذه الطريقة، شان تحديد وعاء الكثير من الضرائب، كالضريبة على المرتبات والأجور الضريبية على القيم المنقولة، الضرائب على فوائد الديون والتأمينات....الخ، ما يميز هذه الطريقة انها اخذت بها العديد من التشريعات الضريبية المختلفة لضمان دقة تقدير المادة الخاضعة للضريبة.²

هذه الطريقة تعد اكثر ملائمة لتحديد وعاء الضريبة، خاصة ان الغير ليس له مصلحة في إخفاء مقدار الدخل او التهرب من الضريبة، بل العكس فصاحب العمل يكون مجبرا على تقديم تصريح مطابق للواقع ليتجنب الجزاءات التي يمكن ان تقع عليه في حالة المخالفة، بالإضافة الى ان مبلغ الضريبة يخصم من وعائه الضريبي باعتباره احد بنود التكاليف الواجبة الخصم من الدخل الإجمالي، وفي الحقيقة هو لا يلتزم بدفع قيمة الضريبة، انما يقتصر دوره على اقتطاع الضريبة وتوريدها الى إدارة الضرائب.³

-تصريح المكلف بالضريبة:

تعد ادق طرق التقدير، لان المكلف هو اعلم بمقدار المادة الخاضعة للضريبة بعد خصم كافة النفقات الضرورية لتحقيق الدخل، وهي لا تؤدي الى التدخل في شؤون المكلف المالية، كما انها تقلل المنازعات حيث يقر المكلف بمقدار دخله وتقبل مصلحة الضرائب هذا التقدير، ويلزم القانون عادة المكلف بدفع الضريبة المحددة في التصريح (التصريح الضريبي).

¹ سوزي عدلي ناشد، المالية العامة، النفقات العامة، الإيرادات العامة، الميزانية العامة، منشورات الجلي الحقوقية، الإسكندرية، 2006، ص 168

² راقب كريمة، رشيدة أمير، الإصلاح الضريبي في الجزائر بين النظرية والتطبيق، مذكرة لنيل شهادة دراسات الجامعية التطبيقية، فرع تكتيك نقدية وبنكية، جامعة التكوين المتواصل، البويرة، الجزائر، 2006، ص 27

³ محمد عباس محرز، اقتصاديات المالية العامة، مرجع سابق، ص 301، 302

ولضمان دقة وصحة التصريح، فإن الإدارة تحتفظ بحق رقابة التصريح وتعديله اذا بني على غش او خطأ، والنص على عقوبات رادعة لمن يقدم بيانات غير صحيحة، او يرتكب طرق غير مشروعة للتهرب الضريبي.¹

المطلب الثالث: التحديد الكيفي للوعاء الضريبي

ان الاتجاه الحديث في المالية العامة هو الاخذ بعين الاعتبار بالظروف الشخصية للمكلف بالضريبة عند فرضها، وهذا يستدعي التفرقة بين الضريبة الحقيقية والضريبة الشخصية ومنه سنتطرق الى كلاهما كالآتي:

أولاً: الضريبة الحقيقية

تفرض على الدخل بغض النظر عن شخصية المكلف بالضريبة او ظروفه العائلية او الاجتماعية، فاذا فرضت ضريبة على الدخل الناتج عن ملكية الأرض الزراعية، فإنها فرضت ضريبة حقيقية اذا كانت واحدة بالنسبة لجميع الملاك بغض النظر عن ظروفهم الخاصة، فلا فرق بين من يملك هكتار واحدا او اكثر.

ولا تتطلب الضريبة الحقيقية جهدا كبيرا من جانب كبير من الكفاءة، فهي تتميز ببساطتها وسهولة تطبيقها، وتمتاز بان حصيلتها عزيزة فهي لا تدخل في حسابها الظروف الشخصية والعائلية للمكلف بالضريبة، كما انها لا تقرر اية إعفاءات. وبالرغم مما تقدم، فان الضريبة الحقيقية لا تتلاءم مع مبدل العدالة الضريبية الذي يستوجب مراعاة المقدرة التكلفية للمكلف بالضريبة، كما انها غير مرنة فلا يمكن احداث تغيير في حصيلتها بسهولة.²

ثانياً: الضريبة الشخصية

فهي التي تفرض على الدخل وتأخذ بعين الاعتبار المركز الشخصي والظروف الشخصية للمكلف بالضريبة. فعند تحديد المقدرة التكلفية للشخص، لا يقتصر الامر على تحديد مقدار الدخل الذي يحصل عليه، ولكن لا بد من الاخذ في الاعتبار عدة ظروف شخصية تتعلق بذات الشخصي الخاضع للضريبة نفسه تتمثل في:³

¹ المرسى السيد حجازي، المرجع السابق ، ص 65

² عمر عبد الله بني رشيد، موسوعة الضرائب، ط1، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2013، ص 143

³ مرجع نفسه

1-المركز الاجتماعي والعائلي للمكلف بالضريبة:

يستلزم ذلك استبعاد جزء من الدخل من اطار فرض الضريبة، وهو ذلك الجزء المخصص لاشباع الحاجات الضرورية للفرد، وهو ما يطلق عليه بحد الكفاف. يختلف هذا الحد من مجتمع الى اخر، وفي داخل المجتمع من الوقت الى اخر. بالإضافة الى خصم ما هو لازم للقيام بالاعباء العائلية، وتتخذ بعض الدول من ذلك سلاحا اما لتشجيع النسل او لفرض عقوبة لغير متزوجين، ويكون ذلك عادة بالنسبة للدول التي تعاني نقصا في الزيادة السكانية او سلاحا لتحديد النسل في الدول النامية التي تعاني من الزيادة في النسل.

2-مصدر الدخل:

ان شخصية الضريبة تأخذ في اعتبارها مصدر دخل المكلف بالضريبة، فالدخل الناتج عن العمل يعامل معاملة مختلفة عن ذلك الناتج عم راس المال. ويرجع ذلك الى ان الدخل الناتج عن العمل قد يتعرض لظروف متعلقة بشخص العامل نفسه كالمرض او العجز او الوفاة، بالإضافة الى اختلاف مدة استثمار كل منهما. وهذا يستوجب معاملة كل منهما معاملة ضريبية مختلفة وفقا لظروف كل منهما.

3-المركز المالي:

ان شخصية الضريبة، لكونها تعد بالمركز المالي للمكلف بالضريبة، تميز في المعاملة بين الدخل المختلفة من حيث احجامها وشرائعها بحيث تخضع كل منها لسعر خاص يرتفع كلما ازداد مقدار الدخل (الضريبة التصاعدية) ويقل بانخفاض الدخل وذلك كي تحقق المساواة في التضحية بين كافة المكلفين بالضريبة.

المبحث الثالث: مجال سريان الضريبة العقارية

يتحدد مجال تطبيق الضريبة العقارية بتحديد العناصر التي تقوم عليها هذه الضريبة، وهي المكان، الزمان مادة الضريبة والمكلف بالضريبة.

العنصر المكاني هو المجال الجغرافي أو النطاق الإقليمي لتطبيق الضريبة، والعنصر الزماني يعني الوقت الذي تجب فيه الضريبة، والعنصر المادي يقصد به المادة الخاضعة للضريبة أي النطاق الموضوعي.

ووفقا لذلك سوف نقسم هذا المبحث الى مطلبين،المطلب الأول نتناول فيه النطاق المكاني والزماني لسريان الضريبة العقارية،ويليه المطلب الثاني نتناول فيه النطاق الموضوعي لسريان الضريبة العقارية.

المطلب الأول: النطاق المكاني والزماني لسريان الضريبة العقارية

ان الضريبة العقارية كغيرها من الضرائب لا يمكن تصورها بدون محيط يحددها، فمجالها يرتبط بحدود مكانية وزمانية، فليست كل أموال الشخص خاضعة لقوانين الدولة التي يحمل جنسيتها، فالاجنبي الذي يقيم في دولة غير دولته تخضع أمواله في هذه الدولة الى ضريبة يفرضها قانون الدولة لوجود المال.

كما ان الضريبة تفرضها الدولة على عقارات او دخول عقارية قد امتلكها الشخص في فترة ما او تنشأ له خلال وقت معين، وقد يفقد ملكيتها في فترة أخرى او خلال فترة لاحقة، ونعني بذلك ان الضريبة العقارية تكون مرتبطة بفترة تمثل العنصر الزمني بميزانية الدولة المتضمنة في قائمة إيراداتها هذا النوع من الضرائب.¹

تفرض الضريبة العقارية على كل الملاك الذين يملكون العقار او المنتفعين به سواء كانوا أشخاصا طبيعيين او اعتباريين تابعين ارض الوطن وبالتالي يكون قانون الموقع هو المطبق وتكمن فرض الضرائب ورسوم على العقار بدءا بالرسم التسجيل والشهر الذي هو نتائج حتمية من عمالية انتقال الملكية العقارية والعقار قد يكون ملكيات مبنية سواء كانت صناعية مصانع كبرى او صغرى، التجار أصحاب المهن الحرة، المحامين، الأطباء....الخ سكنات تابعة للأفراد او عقارات سياحية كالفنادق او كنتزهات خاصة وقد تكون ملكيات غير مبنية كالاراضي الفلاحية او مستثمرات فلاحية كبرى وحتى العقارات

¹ برحمانى محفوظ الضريبة العقارية في القانون الجزائري، دراسة مقارنة ،دار الجامعة الجديدة، 2009، 95.

بالتخصيص المعدة لخدمة العقار طبقا للمادة 683 من القانون المدني والمادلا 3 و 8 من القانون الضرائب المباشرة.

اذن باعتبار ان العقار مرتبط بالموقع الجغرافي والمكان فلا يمكن تصور العامل المكاني بدون العامل الوقتي والزمن الذي ينشأ فيه العقار، الان عامل المكان يحدد البطاقة الفنية للعقار ويحمل جنسية دولة الوقع وذلك من خلال فرض الضريبة العقارية لوجود المال وعلى ناتج العقار أي المنفعة المرجوة منه وبالتالي فنبدل الإقليمية والسوية والشهرية من اهم المبادئ الذي تقوم عليه الضريبة العقارية لفرضها او الاعفاء منها كليا او جزئيا او التخفيض منها.

لذلك ما نستكشفه من هذه الدراسة ان الضريبة العقارية تبرز أهميتها من خلال ما تدره من أرباحا مالية لخزينة الدولة التي تساعد في تمويلها وبالتالي تساعد بدورها على الإنجازات المشاريع الكبرى بالوطن وبالرغم من انه تجسيدا لسادة الدولة الا ان الضريبة العقارية لا تحظى بالحظ الاوفر خاصة ان هناك بعض اجحاف في تحقيق ضريبة العقار على العقار تابع للمؤسسات ذات طابع عمومي التي جعلها القانون تستفيد من الإعفاءات الكلية بسبب انها تؤدي خدمات عامة، الان نجد ان بعض العقارات التابعة للقطاع العام وتحتل حيزا جغرافيا كبيرا ولا تدر نفعا عاما بالرغم من ذلك تستفيد من إعفاءات كلية اذ ان المكلف بالضريبة ادرك بهذا الامر وهذا ما يساعده في عدن كسب الثقة من إدارة الضرائب كما يشجعه عن عدم دفع ما عليه من ضرائب وعدم التصريح الحقيقي لقيمة العقار خاصة اثناء انتقال الملكية حيث ان وصلنا الى هذا المطاف فهذا لا يخدم الخزينة العامة.

الفرع الأول: النطاق المكاني لسريان الضريبة العقارية

يعتبر الموقع الجغرافي للعقار ذا أهمية كبيرة تجسيدا لسادة الدولة التي تبسط نفوذها وسلطاتها على العقار حتى لا تسمح للقانون الأجنبي من التدخل في شؤونها او تطبيق قانونه على أراضيها مالم يوجد اتفاق غير ذلك.

وان معظم دول العالم جعلت من الضريبة العقارية مكانة هامة في قوانينها الجبائية حيث شرعت نصوصا لحماية العقار من الاخطار بفعل الانسان او من فعل الطبيعة كالتأمين عليه والجزائر بالرغم من انتمائها للدول النامية الا انها خطت اشواطا كبيرة في تعديل قوانينها الجبائية والقوانين المالية السنوية (ان استقرار المشرع على فرض الضريبة العقارية وفقا لموقع الإقليمي للعقار)¹ طبقا للمادة 284 و المادة 249 من

¹ المادة 248 من قانون الضرائب المباشرة والمادة 249 من نفس القانون

قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة (وإذا تعلق في فرض الضريبة العقارية عن الدخل من نشاط العقار او منفعته في مكان تواجد العقار)¹ طبقا لنص المادة 371 مكرر 2 (ويتم حساب الضريبة 10% على المبلغ الاجمالي من الإيرادات المحققة خلال عشرون يوما الأولى من الشهر الذي يلي الشهر الذي تم فيه تحقيق الإيرادات)².

ويراع في تحديد قيمة العقار على حسب موقعه وتواجده في وسط البلدة في الشارع الرئيسي والثانوي او على هامش البلدة او في خارج البلدة او في مقر عاصمة الولاية او ذات طابع سكني منفرد جماعي ملكية مشتركة بناية قديمة او جديدة او مستحدثة او عقار منتفع به على حسب الناتج القيمة الايجارية الجبائية للمتر المربع للملكية المبنية طبقا للمادة 254 من قانون الضرائب المباشرة (اما العقارات ذات الاستعمال السكني وللمحلات التجارية والصناعية تحدد القيمة الايجارية الجبائية لكل متر مربع او الهكتار الواحد) وكذلك بالنسبة للأراضي الملحقة بالملكيات المبنية سواء خارج البلدة او داخلها.³

وعليه ندرس النطاق المكاني لسريان الضريبة العقارية بدراسة نطاق تطبيق الضريبة من حيث المكان أي سريان الضريبة العقارية من حيث الإقليم، ثم ندرس التنازع الإقليمي للقوانين الضريبية.

أولاً: إقليمية القوانين المطبقة على الضريبة العقارية:

مبدأ إقليمية القانون الضريبي هو تطبيق القوانين الضريبية على كامل إقليم الدولة فيسري التشريع الجبائي على كل من يحقق بإقليم دولة دخل معين او يملك ثروة مالية في هذا البلد، فيتوقف تطبيق القانون الضريبي على امتداد كامل اقليمها البري او فيما يخص الإقليم البحري، فان مبدأ إقليمية القانون الضريبي لا يمكن تطبيقه بصورة واضحة لانه من الصعب تحديد المادة او النشاط الخاضع للضريبة الا ان هذه الصعوبة لا تعنيان ونحن بصدد الحديث على الضرائب العقارية كونها تخص فقط الإقليم البري.

ان إقليمية القوانين المطبقة على الضريبة العقارية تأخذ بعين الاعتبار مكان تواجد العقار ومكان تواجد المكلف بالضريبة سواء كان مالك للعقار او أي شخص اخر يمكن ان يكون مكلف بدفع الضريبة العقارية كمنتفع والمستاجر للعقار.⁴

¹ المادة 249 من قانون الضرائب المباشرة

² المادة 37 مكرر من قانون الضرائب المباشرة

³ المادة 254 من قانون الضرائب المباشرة

⁴ برجماني محفوظ، مرجع سابق، ص 83

وعليه فمبدأ الإقليمية في الضريبة العقارية في مفهومها الضيق يعني مدى امتداد تطبيق القوانين الضريبية على مكان تواجد العقار، أما إذا أخذنا الضريبة العقارية في مفهومها الواسع فيمتد مبدأ الإقليمية إلى مكان تواجد الأشخاص المكلفين بالضريبة، فالضريبة على الدخل الناتج عن العقارات تفرض على الشخص في محل إقامته أو في مكان تواجد مؤسسته الرئيسية، هذا يدفعنا إلى البحث عن معيار يمكن من خلاله تحديد مكان فرض الضريبة، هل هو مكان تواجد العقار، أو مكان تواجد المكلف بالضريبة.¹

أ- معيار تحديد مكان فرض الضريبة العقارية:

المشرع الجزائري لم يخالف التشريعات المقارنة بالأخذ بمعيار موقع العقار من أجل تحديد مجال تطبيق المكاني للضريبة العقارية وليس مكان تواجد المكلف بالضريبة وهذا ما هو منصوص عليه في المادة 248 قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وكذلك إذا تعلق الأمر بضريبة يكون الدخل العقاري سواء كان مبني أو غير مبني وعاء لها فإن معيار تطبيقها كم حيث المكان يكون باعتماد على موقع العقار المحقق للإيراد مثال ذلك المادة 371 مكرر 2 قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والتي تقضي أحكامها بأن الإيرادات المحققة من إيجار العقارات لإقامة الحفلات تخضع لضريبة مكان تواجد هذا العقار.²

ب- تداخل سريان الضريبة من حيث المكان وموطن المكلف بالضريبة:

القاعدة العامة أن جميع العقارات الموجودة بإقليم الدولة الخاضعة للضريبة العقارية سواء عن العقار أو الدخل الناتج عن العادة باستثناء العقارات المعفاة صراحة من الضريبة وهذا نصت عليه المادة 248 قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.³

أما فيما يخص القاعدة العامة لفرض الضريبة في موطن المكلف فيقصد بها البحث عن مكان التكليف بالضريبة فتفرض الضريبة على الشخص المقيم في دولة سواء بسبب مكان إقامته بها إقامة دائمة أو اعتيادية أو لوجود مقر إدارته بها.

وحسب ما نص عليه المشرع في المادة 8 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المعدل والمتمم إذا كان للمكلف بالضريبة عدة محلات إقامة في الجزائر فإنه يخضع للضريبة في المكان الذي توجد فيه مؤسسته الرئيسية.

¹ المرجع نفسه، ص 84

² المادة 15، قانون المالية سنة 2002

³ المادة 248 قانون الضرائب المباشرة والرسوم يؤسس رقم عقاري سنوي على الملكيات المبنية مهما تكن وضعيتها القانونية الموجودة فوق التراب الوطني باستثناء تلك المعفاة من الضريبة صراحة

ثانيا: استثناءات مبدأ إقليمية القانون الضريبي

لمبدأ الإقليمية القانون الضريبي استثنائيين وهما الاستثناء الأول يتعلق بالمناطق الحرة أما الاستثناء الثاني يتعلق باعفاء الهيئات الدبلوماسية.

1-المناطق الحرة:

1-1-**تعريف المناطق الحرة:**المناطق الحرة هي المناطق الموجودة بين حدود دولتين متجاورتين أو أكثر، هذا ما يجعل من الصعب تطبيق الضريبة وفق مبدل الإقليمية، مثال ذلك المنطقة الحرة بين فرنسا وسويسرا حيث تطبق بشأنها اتفاقية دولية ثنائية تجعل المنطقة معفاة من الامتداد الإقليمي للقوانين الضريبية للدولتين.

وفي الجزائر لا يثار هذا الاشكال لعدم وجود مثل هذه المناطق الحرة على الشريط الحدودي للجمهورية الجزائرية، بالرغم من ذلك ثم تنظيم المناطق الاقتصادية حرة بموجب الامر رقم 02/03 المؤرخ في 19 جويلية 2003 المتعلق بالمناطق الحرة، فقد اعفى المشرع بموجب هذا الامر الاستثمارات المنجزة في المناطق الحرة من جميع الضرائب والاقتطاعات.¹

لقد تم انشاء هذه المنطقة بعد الدراسة التي أعدتها الوكالة الوطنية للتهيئة العمرانية بطلب من وكالة ترقية الاستثمارات، حيث اخذت هذه الدراسة عدة معايير لاختيار احسن موقع لاحتضان المنطقة الحرة الأولى من بين 16 ولاية ليقع الاختيار على ولاية جيجل، وقد تمثلت هذه المعايير فيمايلي:

المعيار أ: الهياكل القاعدية للنقل والمرافق المتعلقة بها (المطار، الميناء، الطرق البرية، السكك الحديدية).

المعيار ب: نوعية وإمكانية الخدمات العامة (الغاز، الوقود، الكهرباء، الماء، المواصلات).

المعيار ج: توفير اليد العاملة المؤهلة والمهارات المحلية.

المعيار د: الخدمات المتعلقة بالقطاع الثالث (المؤسسات البنكية والتأمين، قطاع الصحة والسياحة، المؤسسات الإدارية).²

¹ المادة 11 من الامر 02/03 المؤرخ في 19/07/2009 المتعلق بالمناطق الحرة ، ج.ر 43، 2003، ص 24

² سنور اوسرير ،المناطق الحرة في ظل المتغيرات الاقتصادية العالمية مع دراسة لبعض تجارب اللدان النامية، أطروحة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية تخصص تحليل اقتصادي ،جامعة الجزائر، 2004-2005، ص 43

1-2- خصائص المناطق الحرة:

ان خصائص المناطق الحرة تختلف باختلاف نوع المنطقة في حد ذاتها، الا انها تشترك في عدة خصائص تتمثل في:¹

نظام جبائي مرن: يخضع المتعاملون لهذا النوع من النظام وتلمس جميع المعاملات والعمليات التي يمارسونها داخل المنطقة، فهي تمنح امتيازات في اطار الإجراءات المحفزة في مجال الاستثمار وبالخصوص من الناحية الجبائية.

الشمولية والعالمية: اذ تفتح هذه المناطق لكل المتعاملين الاقتصاديين سواء كانوا اجانب او محليين (ينتمون الى الدولة المضيفة) لهم نفس الحقوق والواجبات داخل المنطقة الاقتصادية الحرة، فالحوافز والضمانات الممنوحة يشغلها ويستفيد منها كل الأطراف بدون استثناء.

المساواة: في هذا الاطار كل المستثمرين او المتعاملين الاقتصاديين سواء كانوا أجانب او محليين (ينتمون الى الدولة المضيفة) لهم نفس الحقوق والواجبات داخل المنطقة الاقتصادية الحرة، فالحوافز والضمانات الممنوحة يشغلها ويستفيد منها كل الأطراف بدون استثناء.

غياب المشاكل الإدارية: ان العمليات التي تتم في المنطقة الحرة لا تخضع الى عراقيل إدارية في التسيير، حيث ان الإجراءات الإدارية داخل المنطقة يجب ان تتم بصفة سريعة وبسيطة، دون تعقيدات ومشاكل في نوعية التسيير.

1-3- الاستثمار في المناطق الحرة:

وتكون هذه الاستثمارات في النشاطات الموجهة للتصدير وتعد العلاقات التجارية بين المؤسسات الواقعة في المناطق الحرة والمؤسسات الموجودة عبر التراب الوطني من عمليات التجارة الخارجية، حيث يكون هنا الاستثمار بعيدا عن الخضوع للقوانين الدولة المضيفة ويعمل من خلال هذا القوانين المنظمة له وتعفى تلك الاستثمارات من جميع الضرائب والرسوم والاقتطاعات ذات الطابع الجبائي والجمركي، وعادة ما يكون هدفه انتاج سلع موجهة للتصدير.²

¹ المرجع نفسه، ص 108

² محمد العيد بيوض ، تقييم اثر الاستثمار الأجنبي على نمو الاقتصاد والتنمية ؟؟ في الاقتصاديات المغاربية، مذكرة ماجستير تخصص الاقتصاد الدولي والتنمية المستدامة ،كلية العلوم والاقتصاد والعلوم التجارية والتسيير ،جامعة فرحات عباس ،سطيف ، الجزائر، 2011، ص 37

ب-الإعفاءات ذات طابع دبلوماسي:

يعد الاعفاء من الضرائب للعقارات المستعملة من قبل الهيئات الدبلوماسية الاستثناء الثاني لسريان القانون الضريبي من حيث المكان وعليه فان العقارات التي تشغلها الهيئات الدبلوماسية الجزائرية في الخارج لا تفرض عليها ضريبة عقارية حتى ولو اعتبرناها امتداد لإقليم الدولة الجزائرية لانها عقارات تستغل للخدمة العامة.

اما العقارات التي تشغلها الهيئات الدبلوماسية الأجنبية في الجزائر فلا تخضع لمبدأ إقليمية القانون الضريبي مع مراعاة قواعد المعاملة بالمثل.

ثالثا: التنازع الإقليمي للقوانين الضريبية:

مبدأ إقليمية القانون الضريبي يكرس سيادة الدولة على إقليمها الا انه قد ينتج عنه بعض المساوئ التي تلحق ببعض المكلفين بحيث يكلف نفس الشخص او تفرض الضريبة على نفس الثروة اكثر من مرة فالاولى تكون وطنية والثانية محلية فنكون اما ازدواج ضريبي داخلي وهذا ما يدفع بالمكلف للتهرب او الغش الضريبي.

وللتخلص من هذه المساوئ، فقد وضع المشرع قواعد تحدد الاختصاص في الجباية الضريبية سواء للسلطة المركزية او للجماعات المحلية.

كما قد يكون الازدواج دوليا ناتج عن وجود العنصر الأجنبي في الضريبة مما يخلق عنه تنازع ضريبي لدولتين مختلفتين بأحقية تحصيل الضريبة.¹

أ-العنصر الأجنبي في الضريبة العقارية:

ان امتداد سلطات الدولة في فرض الضريبة العقارية لا يمكن ان يتعدى حدود اقليمها، فلا يمكن للدولة الجزائرية ان تفرض ضريبة على أموال موجودة في بلد اخر الا وجدت علاقة بين صاحب المال والدولة الجزائرية، وتكون هذه العلاقة على صورتين، الأولى عينية تركز على علاقة الدولة بالمحل الضريبة، أي التبعية الاقتصادية، اما الصورة الثانية شخصية تقوم على علاقة الدولة بالمكلف بالضريبة، أي التبعية السياسية.

أ-1-التبعية الاقتصادية: هي علاقة الدولة بالمحل الضريبة، واذا كانت عقارات فيحدد مكان وجودها لفرض الضريبة ويحدد مكان تقدمها او نشوئها اذا كانت دخلا عقاريا حيث يمثل هذا جزءا من

¹ برحمانى محفوظ، مرجع سابق، ص 89

الاقتصاد الوطني حيث اذا وجدت هذه العقارات او ترتبت عنها دخلا في الجزائر فانها تخضع للتشريع الضريبي الجزائري باعتباره قانون مكان وجودها وهنا قد نكون قد طبقنا مبدأ التبعية الاقتصادية دون النظر الى الشخص المكلف بالضريبة والعلاقة التي يمكن ان تربطه بالدولة الجزائرية و من خلال هذا يتضح ان المشرع الجزائري اخذ بمبدأ العينية الاقتصادية.

1-2-التبعية السياسية: تقوم على أساس شخصي وهي علاقة الدولة بمالك العقار، أي ان القانون يلاحق المالك العقار الذي يحمل الجنسية الجزائرية حتى وان كان يقيم في دولة غير الجزائر كما تقوم على مبدأ الإقليمية أي ان الضرائب تفرض على مالكي العقار الأجانب المقيمين بالجزائر حتى وان كانوا حاملين الجنسية الجزائرية.¹

ب-تنازع القوانين الضريبية من حيث المكان:

في الواقع عند تطبيق المبادئ معا قد يؤدي ذلك الى نشوء ظاهرة الازدواج الضريبي الدولي وبهذا نكون اما صورة من صور تنازع القوانين وهي التنازع الإيجابي الذي لا يمكن حله بتطبيق قواعد القانون الدولي الخاص وانما اتفاقية دولية ثنائية، لانه في حالة ان الدولة سمحت بتطبيق قواعد القانون الضريبي الأجنبي على اقليمها تكون بذلك تخلت عن سيادة قانونها في المادة التي يطبق فيها القانون الأجنبي. في حالة وقوع نزاع ضريبي يلجأ القاضي وإدارة الضرائب الى تطبيق القانون الدولي الجبائي والمتمثل في الاتفاقيات الدولية العديدة والمتنوعة المتعلقة بالمسائل الجبائية المبرمة من طرف دولتين او اكثر، ونجد ان هذه الاتفاقيات تنقسم الى قسمين حيث يتناول القسم الأول المسائل العامة المتعلقة بالجباية في حين يتناول القسم الثاني المسائل الخاصة بضريبة معينة من الضرائب او اجراء معين من الإجراءات المتعلقة بجباية معينة.²

ولما كانت العقارات والدخل الناتج عن العقارات من الضرائب المباشرة كانت اكثر اوعية للضرائب المكلفة بالضريبة من اكثر من سلطة مالية، فكانت أيضا في المقابل للاتفاقيات الدولية لمنع مثل هذا الازدواج، وقد اعتمدت هذه الاتفاقيات على معيار مادي للفصل في تنازع القوانين المنظمة للضريبة العقارية.

حيث اعتبرت ان الدولة الموجودة بها العقار هي الدولة التي يسود قانونها كما ان الأرباح الناتجة عن التصرف في الأملاك العقارية يخضع أيضا لقانون الدولة مكان وجود العقار، وتقاديا للازدواج الضريبي

¹ مرجع نفسه، ص 91

² مرجع سابق ص 93

اخضعت العقارات والممتلكات الملحقة بها الى الضريبة في الدولة المتعاقدة التي تقع فيها هذه الممتلكات.¹

الفرع الثاني: النطاق الزمني لسريان الضريبة العقارية

يقصد بالنطاق الزمني لسريان الضريبة العقارية المدة الواقعة بين حصر العقار وتقدير فرض الضريبة عليه الى وقت تحصيلها وقد نص المشرع الجزائري على سنوية ضريبية بصفة عامة في المادة 9 قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة تستحق الضريبة في كل سنة على الإيرادات او الأرباح التي يحققها المكلف بالضريبة او التي يتصرف فيها خلال السنة نفسها.

وعليه فان تحصيل الضريبة لا يكون الا بترخيص يتضمنه القانون المتعلق بالميزانية خلال سنة مالية واحدة.

يثار عند تحديد النطاق الزمني لسريان الضريبة العقارية مسألة تحديد الدخل الذي يجنيه المكلف خلال السنة المالية فهل يحسب فقط بداية من اول يوم في السنة المالية الى غاية نهايتها.

وعليه لمعرفة النطاق الزمني لسريان الضريبة العقارية يستوجب دراسة الموضوع في نقطتين المتمثلة في العنصر الزمني ودخول التشريع الضريبي حيز التطبيق.

أولاً: العنصر الزمني في الضريبة العقارية:

بقصد بالعنصر الزمني في الضريبة العقارية المجال الزمني الذي تصبح فيه القواعد القانونية المتعلقة بالضرائب العقارية نافذة وسارية ولا تكون كذلك الا بموجب قانون يحدد مجالها الزمني ويتمثل هذا القانون في قانون المالية الذي يصدر كل سنة، وعلى هذا الأساس فان التشريع الضريبي يكون سنوياً بحيث يتم ربط الضريبة وحسابها وجبايتها سنة بسنة وهذا ما يصطلح عليه باستقلال وسيادة السنوات الضريبية.²

ان الضريبة العقارية تفرض خلال مدة زمنية تقدر بسنة وهذا مانص عليه المشرع الجزائري في المادة 248 قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة انه يؤسس رسم عقاري سنوي على الملكيات المبنية كما

¹ المادة 6 من الاتفاقية المبرمة بين الجزائر وبلغاريا من اجل تجنب الازدواج الضريبي على الدخل والثروة الموقعة بتاريخ 1998/10/25 التي صادقت عليها الجزائر بموجب المرسوم الرئاسي 435/04 المؤرخ في ديسمبر 2004، ج.ر. رقم 01، 2005

² محمد سعيد عبد السلام، دراسة تحليلية في مقدمة علم الضرائب، دار المعارف، ط1، 1966، ص 91

نص أيضا في المادة 261 من نفس القانون على انه يؤسس رسم عقاري سنوي على الملكية الغير معنية بجميع أنواعها.

أ- استغلال سنوات الضريبة:

والمقصود به اعتبار كل سنة وحدة منفصلة عن السنة السابقة لها والسنة التي تليها وعليه فلا يمكن ان تستأثر اية نتائج سنة أخرى سوار ربح او خسارة،¹ ومثال ذلك انه في حالة كان المكلف بالضريبة يملك عقارات مبنية وأخرى غير مبنية يقوم بتاجيرها للغير وترتب عن استغلاله لهذه العقارات خسارة في احدى السنوات فلا يمكن نقل هذه الخسارة الى أي سنة لاحقة ليستفيد من تخفيض في الضريبة التي سيكلف بها خلالها، لهذا ينتج عن الاخذ بمبدأ استقلال السنوات الضريبية نتائج واثار تترتب على تقدير وتحديد دخل المكلف خلال سنة معنية بصفة عامة ودخله العقاري بصفة خاصة فلا يؤخذ الماضي بعين الاعتبار حتى لا تثار مسألة الخسائر التي تحملها المكلف خلال السنوات السابقة.

ولكن الاشكال المطروح في تحديد الإيرادات العقارية عملا بمبدأ استقلال سنوات الضريبة العقارية هل مصلحة الضرائب ملزمة بتقييم سنوي للعقارات حتى تتمكن من تقدير الدخل؟ ام انها تقوم الا بتقدير الدخل الذي يتحصل عليه المكلف خلال السنة التي يحاسب فيها حسابا ضريبيا؟

لقد حسم المشرع الجزائري موقفه في الاشكال السابق المطروح بحيث فرض على المكلف بالضريبة ان يصرح بممتلكاته العقارية وبالدخل العقاري في آن واحد،² فيلزم قانونا كل من تحصل على دخل عقاري او مالكا للعقارات المبنية او غير مبنية القيام بتصريح قبل تاريخ اول افريل من كل سنة لدى مفتشية الضرائب الموجودة بمقر سكناه او مكان تواجد العقار، وفي حالة عدم التصريح بقيمة العقار فانه يتم تقديرها حسب قيمتها التجارية الحقيقية.³

ب- الاستثناءات الواردة على مبدأ سنوية الضريبة العقارية⁴

-كقاعدة عامة فان مبدأ سيادة سنوية الضريبة على الضرائب العقارية هو الأصل وترد عليه استثناءات تتمثل في صعوبة تحديد السنة.

¹ محمد مرسي فهمي، الضريبة العامة على الإيرادات وتطبيقاتها العملية، مطبعة مصر المكتبية، القاهرة، 1959، ص

² المديرية العامة للضرائب، المطبوعة رقم 5، الجزائر، 2001

³ المادة 281 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة

⁴ المادة 254 قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة

-صعوبة تحديد السنة التي تم فيها تحقيق العقاري وهي الضريبة التي تفرض على الفرق الجبائي بين سعر التنازل وسعر اكتساب الملكية.

-تخفيض الضريبة العقارية بفعل تعاقب السنوات قد يكون سلبي أو إيجابي وهذا لتطبيق مبدأ العدالة الضريبية والتي تقضي بأن المباني الجديدة لا تتساوى في خضوع للضريبة مع المباني القديمة ويدخل معيار الزمن كوسيلة لقياس قدم المباني وتعفى البناءات الجديدة لمدة 7 سنوات من الرسوم العقارية وهذا ما نص عليه المشرع في المادة 253 ف3 قانون الضرائب المباشرة والرسوم المباشرة كما تنص المادة 254 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة التي تقضي بتخفيض الضريبة على العقارات المبنية بنسبة 2 بالمائة على أن لا يتجاوز هذا التخفيض 40 في المائة.

-استحقاق الضريبة العقارية في مدة تقل عن سنة بالنسبة للمكلف الذي لا يقيم بالجزائر، وهذا المكلف لا يحاسب بالضريبة إلا من تاريخ إقامته بالجزائر.

ثانيا: دخول التشريع الضريبي حيز التطبيق:

الأصل العام فإن قانون الضرائب كغيره من التشريعات يخضع لمبدأ الأثر الفوري للقانون فبمجرد صدور قانون ضريبي جديد ونشره في الجريدة الرسمية يطبق ويصبح نافذ أي أنه لا يسري على الماضي وليس له أثر رجعي وهذا ما سيتم تناوله في نقطتين، وهما عدم رجعية القانون الضريبي والأثر الفوري لتطبيق التشريع الضريبي.

1-عدم رجعية القانون الضريبي:

كرس المشرع الجزائري عدم رجعية القوانين بموجب نص المادة 3/78 من الدستور 2016 والمادة

2 من القانون المدني.

حيث تنص المادة 1/78 لدستور (ولا يجوز أن تحدث باثر رجعي، أي ضريبة، أو جباية، أو رسم،

أو أي حق كيفما كان نوعه)¹

كما تنص المادة 2 من القانون المدني (لا يسري القانون الا على ما يقع في المستقبل ولا يكون له

اثر رجعي ولا يجوز الغاء القانون الا بالقانون لاحق ينص على هذا الإلغاء).

¹ المادة 78 دستور الجمهورية الجزائرية الديمقراطية مع تعديل مارس 2016

ب- الأثر الفوري لتطبيق التشريع الضريبي:

حسب نص المادة 4 من القانون المدني تطبق القوانين في تراب الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ابتداء من يوم نشرها في الجريدة الرسمية، تكون نافذة المفعول بالجزائر العاصمة مع مضي يوم كامل من تاريخ نشرها.

وفي النواحي الأخرى في نطاق كل دائرة مع مضي يوم كامل من تاريخ وصول الجريدة الرسمية الى مقر الدائرة ويشهد على ذلك تاريخ ختم الدائرة الموضوع على الجريدة. وهذا كقاعدة عامة لكن اتصاف التشريع الضريبي عامة والجبائية العقارية خاصة بصفة سنوية تجعل تطبيق اثر الفوري للقانون تطبيقا خاصا حيث لا يطبق التشريع الضريبي الجديد الا بداية من اول يوم من السنة المالية ويستمر تطبيق التشريع الضريبي السابق الى اخير يوم من السنة المالية التي كان سلطاته ساري عليها، حيث ان بداية السنة المالية من 1 جانفي الى غاية 31 ديسمبر.

اما بالنسبة لتاريخ نهاية سريان التشريع الضريبي الأصل العام في التشريعات بصفة عامة وهو الاستمرار في نفاذها الى غاية صدور تشريع جديد يلغي التشريع القديم صراحة او ضمنا فان التشريعات الضريبية تخرج عن هذا الأصل لان لها صفة الوقتية وترتبط لكل سنة مالية معينة وعلى السلطة التشريعية ان تصادق سنويا على جباية الضرائب بموجب قانون المالية في حالة تأخر في صدور قانون المالية الجديد فان المشرع وضع حل في القانون 17/84 المتعلق بقوانين المالية بحيث نص في المادة 69 منه التي نصت على مواصلة تطبيق قانون المالية السابق في المسائل المتعلقة بالايرادات بما فيها الضرائب العقارية.¹

المطلب الثاني: النطاق الموضوعي لسريان الضريبة العقارية

يتحدد نطاق سريان الضريبة العقارية من حيث الموضوع بتحديد صور الضرائب العقارية التي نظمها المشرع الضريبي وبناء على ذلك يمكن تقسيم هذه الصور الى صورتين: تتمثل الصورة الأولى في نطاق سريان الضريبة العقارية على الملكية العقارية، والصورة الثانية نطاق سريان الضريبة على نقل الملكية العقارية.

¹ قانون 84-17، ج.ر المؤرخ في 8 شوال عام 1404 هـ الموافق لـ 7 يوليو 1984 المتعلق بالقوانين المالية

الفرع الأول: نطاق سريان الضريبة العقارية على الملكية العقارية

ويقسم هذا الفرع الى قسمين القسم الأول نتناول فيه مجال سريان الضريبة العقارية على العقارات المبنية والغير مبنية والقسم الثاني مجال سريان الضريبة على الدخل الناتج عن الملكية العقارية.

أولاً: مجال سريان الضريبة العقارية على العقارات المبنية والغير مبنية:

نص المشرع الجزائري على نطاق سريان الضريبة على العقارات المبنية والغير مبنية وذلك في المواد 248 و 249 و 261 من قانون الضرائب¹ المباشرة والرسوم المماثلة كما اصطلح على الضرائب العقارية على الملكيات العقارية المبنية والغير مبنية برسوم عقارية ويكون بذلك قد ساير مسلك المشرع الفرنسي.²

1- الرسم العقاري على الملكيات المبنية:

اقر المشرع الجزائري فرض الرسم العقاري على جميع العقارات مهما كانت طبيعتها ونوعها من بينها العقارات المبنية على اعتبار انها اكثرها انتشارا وتناولا ما بين الافراد بغض النظر عن طرق تخصيصها سواء كانت موجهة للسكن او التجارة دون الاخذ بعين الاعتبار صفة مستعملها كان مالكا او منتفعا علما ان المشرع الجزائري اقر إعفاءات منها ماهي دائمة وأخرى مؤقتة تراعي فيها طبيعة الملك المبنى او الغرض المخصص له او صفة المالك له تستنتج ان فرض الرسم العقاري على العقارات المبنية يعتمد على طريقة الدخل المقدر المستخرج من القيمة التجارية للعقار ذاته.

والاساس القانوني لفرض هذا النوع من الرسوم او الضرائب هي المادتين 248 و 249 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة الا ان المادة 249 لم تعرف العقار المبنى تعريفا واضحا بل جاءت بمصطلح المنشأة كتعبير عن العقارات المبنية كما انها اخضعت بعض العقارات الغير مبنية الى حكم العقارات المبنية.

وتعرف العقارات المبنية بطبيعتها: ((هي المنشأة المثبتة في الأرض باساسات كالمنازل والمحلات وتعتبر الانابيب المثبتة في الأرض عقارات مبنية متى اتصلت مباشرة بالبناء)).

عرف القانون المدني 683 العقارات بصفة عامة على انها اشياء مستقرة بحيزها وثابتة فيه ولا يمكن نقلها دون تلف، وانطلاقا من مبدأ الشرعية الضريبية أي لا ضريبة ولا اعفاء الا بنص، فقد بينت المادة 249 قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة العقارات المشمولة بالضريبة هي:

-المنشأة المخصصة لايواء الأشخاص والمواد او لتخزين المنتجات.

¹ المادة 261 من قانون الضرائب المباشرة

² برجماني محفوظ، مرجع سابق، ص 110

-المنشأة التجارية الكائنة في محيط المطارات الجوية والموانئ ومحطات السكك الحديدية ومحطات الطرقات، بما فيها ملحقاتها المتكونة من مستودعات وورشات الصيانة.

-الأراضي الملحقة بالمباني.

-أراضي الفضاء المستغلة لغير الزراعة ويجب توفر شرطين هما: ان تكون الأرض مستخدم او مستعملة ولفظ الاستعمال في نص المادة 249 ف4 من قانون الضرائب المباشرة هو لفظ عام يشمل كافة أوجه الاستغلال التجاري والصناعي ان لا تكون الأراضي مزروعة.

-اما فيما يخص العقار بالتخصيص فان المشرع الجزائري قد استبعد خضوعها لاحكام التشريع الضريبي.¹

1-الرسوم العقارية الملحقة بالملكية المبنية:

هي رسوم ذات طابع محلي بحيث نسبة كبيرة منها توجه الى ميزانية الجماعات المحلية وخاصة البلديات، لهذا عادة ما يشترك المشرع هذه الجماعات مع إدارة الضرائب في عملية تحصيل هذه الرسوم الملحقة بالعقارات المبنية، وهذه الرسوم تفرض بصورة جبرية على مالك العقار المبنى او المنتفع به او المستاجر، عندما يكون المبنى مزود بالمياه والكهرباء والغاز.

تقسم الرسوم الملحقة بالملكية العقارية المبنية الى نوعين رسم التطهير والرسم السنوي على السكن.

1-1-رسم التطهير: او رسم رفع القمامات وهو رسم ثابت تخضع له العقارات المبنية وقد حددالمشرع قيمته مسبقا يكلف بها المالك او المنتفع او المستاجر، وهو رسم سنوي وهذا ما نص عليه في المادة 263 مكرر 263 قانون الضرائب المباشرة الرسوم المماثلة، وحسب المادة 263 مكرر2 تحدد مبلغ الرسم ما بين 1000دج و1500دج على محل ذاتي استعمال سكني، اما فيما يخص المحل ذي استعمال مهني او تجاري او مشابه ذلك فقيمة الرسم بين 3000دج و12000دج لسنة.²

1-2-الرسم السنوي على السكن:ان العقارات المبنية سواء كانت محلات كعدة لسكن او لمزاولة نشاط مهني يستحث عنها رسم سنوي ثابت حدد بموجب المادة67 من قانون المالية 2003 ب 300دج ويسري هذا الرسم على الملكيات الخاضعة لرسم على الملكيات المبنية الموجودة في البلديات مقر الدوائر وكذا مجموع بلديات المدن الكبرى الجزائر عنابة وهران قسنطينة ويدفع ناتج الرسم بعد ما يحصل من شركة سونلغاز الى البلديات.

¹ برحمانى محفوظ، مرجع سابق، ص 112

² المادة 263 مكرر 02 من قانون الضرائب المباشرة

2- الرسم العقاري على الملكيات الغير مبنية:

حسب المادة 261 فقرة من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة (يؤسس الرسم العقاري على الملكيات المبنية والغير مبنية في البلدية التي توجد بها الأملاك الخاضعة للضريبة) حيث اصطلح المشرع الجزائري على الضريبة المطبقة على العقارات الغير مبنية تسمية الرسم العقاري، حيث ان المكلف بهذه الرسوم يدفعها جبرا دون ان يحصل على منفعة خاصة من الدولة ويطبق الرسم العقاري على جميع الملكيات الغير مبنية ما عدا تلك المعفاة بنص.

2-1- الملكيات الغير مبنية التي تخضع للرسم:

لقد حدده المشرع أنواع العقارات الغير مبنية التي تخضع للرسم وهي أربعة أنواع:

-الأراضي العمرانية او القابلة للتعمير:

ان التشريع الضريبي عرف الأراضي العمرانية هي الأرض الفضاء الغير مبنية ولكن بالرجوع للقواعد العامة في التشريع العقاري نجد ان المشرع اعطى تعريفا أوسع للأراضي العمرانية في المادة 20 من قانون التوجيه العقاري على انها: ((كل قطعة من الأرض يشغلها تجمع من البناءات في مجالاتها الفضائية وفي مشتملاتها وتجهيزاتها، حتى ولو كانت القطعة الأرضية غير مبنية كالمساحات الخضراء والحدائق او التجمع من البناءات)).¹

اما الأراضي القابلة للتعمير فلقد عرفت في المادة 21 من قانون التوجيه العقاري "على انها كل قطعة ارض مخصصة للتعمير في اجال معينة الذي تضمنته، أي كل ارض فضاء تخصص بموجب مخططات التوجيهية والتعمير لتكون كحلا للبناء عليها مستقبلا" وعليه فمفهوم الأراضي القابلة للتعمير في مفهوم قانون التوجيه العقاري يقترب من مفهومها من التشريع الضريبي.

-المحاجر ومواقع استخراج الرمل والمناجم في الهواء الطلق:

لم يعطي القانون الضريبي للمحاجر ومواقع استخراج الرمل والمناجم ولكنه فرض الضريبة عليهم كونهم يعتبرون من العقارات، اما ما يستخرج منها فلا يخضع الى الرسم المطبق على العقارات الغير مبنية كون هذه المستخرجات أصبحت تأخذ حكم المنقول بعد قطعها واستخراجها.

¹ المادة 20 من القانون 25/90 المؤرخ في 1990/11/18 المتعلق بالتوجيه العقاري

-مناجم الملح والسبخات:

تعد عقارات كل من المناجم التي يستخرج منها الملح والسبخات وتفرض عليها الضريبة على العقارات الغير مبنية وأساس فرض الضريبة هو ان تكون هذه السبخات منتجة فعلا او قابلة لان تكون منتجة.

-الأراضي الفلاحية:

لقد عرفت المادة 4 من القانون التوجيهي العقاري على ان الأراضي الفلاحية هي كل ارض يتدخل الانسان تنتج في السنة او خلال عدة سنوات انتاج يستهلكه البشر او الحيوان او يستعمل في الصناعة، وتخضع هذه الأخيرة بموجب المادة 261 ف د من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة الى الضريبة على العقارات الغير مبنية لكن وعاء الضريبة هو القيمة الايجارية للأرض وليس الدخل الذي ينتج عن الأرض الفلاحية.

2-2-الملكيّات الغير مبنية المعفاة من الرسم العقاري:

لقد حدد المشرع الملكيّات الغير مبنية المعفاة من الرسم العقاري اعفاء تاما بموجب المادة 261 ف هـ من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وهي ثلاثة حالات:

-الأراضي التابعة للاملاك الوطنية العامة: وهي الأراضي المخصصة للمنفعة العمومية التابعة للدولة والولايات والبلدية والمؤسسات العمومية وذات الطبيعة الإدارية.

-الأراضي التي تشغلها السكك الحديدية

-الأملاك الوقفية: تعفى العقارات الغير المبنية التابعة للأملاك الوقفية العامة من الرسم العقاري على الملكيّات الغير مبنية، في حين ان الأراضي الموقوفة وقفا خاصا لا يعينها الاعفاء.

2-3-أساس فرض الضريبة على الملكيّات الغير مبنية:

ان حساب الضريبة على الملكيّات الغير المبنية وفقا للمادة 261 ف ومن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة في ناتج القيمة الايجارية للملكية غير المبنية مضروبا في المساحة بالمتر المربع او الهكتار وهذا حسب الأرض والمنطقة المصنفة فيها.

ويأخذ بعين الاعتبار في تصنيف المناطق بالنسبة للأراضي الفلاحية العوامل المساعدة على الإنتاج كتوفر المياه ونسبة تساقط الامطار وكذلك خصوبة الأرض ودرجة انحدارها، فكلما كانت الأرض مستوية

وخصبة ومسقية كلما كان معدل الرسم العقاري المطبق عليها اعلى والعكس كلما قلت خصوبة الأرض وكانت منحدره ونسبة تساقط الامطار بها قليلة كلما انخفضت نسبة الرسم العقاري.¹

الفرع الثاني: نطاق سريان الضريبة على الدخل الناتج عن الملكية العقارية

المشرع الجزائري كباقي التشريعات الضريبية الحديثة اخذ بالنظريتين نظرية المصدر ونظرية زيادة القيمة الإيجابية، فاعتمد على نظرية المصدر في فرض الضريبة على الدخل الناتج عن تاجير العقارات المبنية والغير مبنية وكما اخذ بنظرية زيادة القيمة الإيجابية بفرض الضريبة على الدخل الناتج عن الفائض من قيمة التنازلات عن الملكية العقارية.²

1-المدخل الناتجة عن تأجير الأملاك العقارية:

عرف المشرع الجزائري المدخل الناتجة عن ايجار الملكية العقارية والتي تخضع للضريبة في نص المادة 42 ف1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بانها تلك الربوع العقارية الناتجة عن الايجار العقارات المبنية او جزء منها، كإيجار العقارات غير مبنية المجهزة بالعتاد لمزاولة التجارة او الصناعة او ايجار الأراضي الزراعية وعقود عارية الاستعمال.

ولقد وضع المشرع الجزائري معيار لتحديد هذا الدخل وهو ان لا تكون قيمة الايجار مدرجة ضمن أرباح المحل التجاري او المؤسسة الصناعية او الحرفية او المستثمرة الفلاحية او مهنة غير تجارية او عقد عارية، أي ان لا يكون دخل خضع للضريبة باعتباره جزء من دخل المحل التجاري او المؤسسة الصناعية.

لحساب قيمة الضريبة الايجارية فقد اعتمد المشرع الجزائري على السوق المحلية او عن طرق التنظيم كما اعتمد على معيار للفرقة بين نوعين من الايجار وبهذا تختلف نسبة حساب الدخل الضريبي بين هذين النوعين للإيجار والمتمثلين في:

-الايجار العقارات ذات الاستعمال السكني: وتحسب بنسبة 10% من قيمة الايجار السنوية بعد ان تخصم منها كامل أعباء الضرائب والرسوم التي يكون المكلف قد تحملها كرسوم تسجيل عقد الايجار وتكاليف صيانة العين المؤجرة ويخفض معدل الرسم الى 5% اذا كان الايجار لصالح الطلبة.

-ايجار العقارات ذات الاستعمال التجاري والمهني: وتخضع هذه المدخل الضريبية تحسب بنسبة 15% من قيمة بدل الايجار السنوي بعد ان تخصم منها قيمة التكاليف التي يتحملها المؤجر مثل تكاليف

¹ برحمانى محفوظ، مرجع سابق، ص 135

² مصطفى حسني مصطفى، مبادئ علم المالية العامة، دار النهضة العربية، ط1، القاهرة، 1999، ص ص 336، 346

الإصلاح والصيانة التي تقع على عاتقه بموجب عقد الإيجار وكذا الرسوم والضرائب التي يكون العقار المؤجر وعاء لها.

ب- فوائض قيمة التنازلات العقارية المنجزة من قبل الخواص:

يسمى الفرق الإيجابي بين ثمن اقتناء العقار أو تكاليف انشائه وبنائه وثمان التنازل عنه لفائض القيمة، وقد أخضعه المشرع الر ضريبة تفرض على أساس الدخل الإجمالي في صنف الدخل الناتج عن الفائض في القيمة عن التنازلات المتعلقة بالعقارات المبنية والغير مبنية، وعندما يتم نقل الملكية من المكلف الى شخص آخر سواء عن طريق بيع أو في حالة نزاع الملكية من أجل المنفعة العمومية وتعويض المالك تعويضاً عادلاً، أو كل عملية يتم بواسطتها نقل الملكية بمقابل ويتحقق فائض في القيمة تفرض الضريبة بمناسبة تحقق هذا الفائض على أساس دخل الضريبة الناتج عن العقار.¹

ويحدد فائض لقيمة حسب المادة 78 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة من حاصل الفرق الإيجابي بين ثمن التنازل وثمان الشراء أو الإيجار ويحسب ثمن التنازل من الثمن الذي تحصل عليه مالك العقار عندما يتنازل بمقابل عن الملكية العقارية ويخضع من ثمن التنازل كل الرسوم والضرائب التي تحملها المتنازل عن العقار المحل التنازل فقط كما تخضع أيضاً مصاريف البيع أو التنازل كمصاريف التي دفعت للموثق بمناسبة توثيقه لعقد التنازل والثمان الثاني يتمثل في ثمن الحصول عن العقار ويقصد به الذي تحمله المكلف كثمان الشراء أو الإنجاز أو القيمة النقدية الذي قدمه من مال عيني للحصول على عقار.

وتحسب الضريبة العقارية على فائض القيمة العقارية عند التنازل من الناتج الإيجابي من حاصل الفرق بين ثمن التنازل عن العقار وثمان الذي بموجبه تم الحصول على العقار أو ثمن انشائه، ويخضع للضريبة على الدخل الإجمالي لعنوان سنة التنازل بنسبة 15%.

أما التخفيضات من الضريبة على الدخل الناتج من فائض قيمة التنازلات العقارية وفق المادة 79 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة التي بينت كيفية حساب التخفيض من الضريبة عن فائض القيمة الناتج للعقارات المبنية وعن التنازلات بمقابل عن العقارات المبنية والغير مبنية وقد اخذ المشرع بعين الاعتبار المدة الزمنية لتمام العقار.

¹ برحمانى محفوظ، مرجع سابق، ص 141

الفرع الثالث: نطاق سريان الضريبة على نقل الملكية العقارية:

بمناسبة نقل الملكية العقارية تحصل رسوم لفائدة الخزينة العمومية تسمى برسوم التسجيل والتي يطلق عليها من الناحية الاصطلاحية الاجراء القانوني الذي يقوم به موظف عمومي يسمى بمفتش التسجيل العقود المدنية والعقود القضائية والغير قضائية على النسخ الاصلية او البراءات او الأصول مقابل دفع الرسوم الى خزينة الدولة ممن انتقلت اليهم الحقوق او من طرفي العقد.¹

لذا رتب المشرع الجزائري عن عملية انتقال الملكية العقارية، سواء كانت بعوض او بدون عوض رسوم تدفع على مستوى الجهة المختصة بذلك.

بناء على ذلك سيتم دراسة الحقوق المحصلة بمناسبة تسجيل التصرفات الناقلة للملكية العقارية بعوض ورسوم التسجيل الواردة على نقل الملكية العقارية بدون عوض.

وعليه سوف ندرس هذا الفرع الحقوق المحصلة بمناسبة التصرفات الواردة على الملكية العقارية والرسوم المحصلة بمناسبة شهر هذه التصرفات في مرحلة الشهر العقاري.

أولاً: رسوم التسجيل الواردة على نقل الملكية العقارية بعوض:

ان الحديث عن نقل الملكية العقارية بعوض يدفعني للبحث عن التصرفات القانونية الناقلة للملكية، والتي تتجلى في عقد البيع، عقد المقايضة، وعقد الهبة بعوض، كونها من العقود الملزمة للجانبين التي يلتزم فيها كل طرف مقابل ما يلتزم به الطرف الثاني لهذا سوف نتناول إجراءات تسجيل التصرفات الناقلة للكل وللجزء من الملكية العقارية من خلال التطرق الى رسوم التسجيل في حالة نقل كل الملكية العقارية ورسوم التسجيل في حالة نقل جزء من الملكية العقارية.²

1-رسوم التسجيل في حالة نقل كل الملكية:

لا يتم نقل الملكية العقارية الا بعد القيام بعملية الشهر العقاري على مستوى المحافظة العقارية طبقا لنص المادة 15 من الامر 74/75 المؤرخ في 12/11/1975 المتضمن اعداد مسح الأراضي العامة وتأسيس السجل العقاري.³

¹ المادة 9، من الامر 105/76 المؤرخ في 9 ديسمبر 1976 المتضمن قانون التسجيل المعدل والمتمم

² طبيب عائشة، رسوم التسجيل الواردة على نقل الملكية العقارية، مجلة القانون العقاري، كلية الحقوق والعلوم السياسية جامعة البليدة، ع. 02 ديسمبر 2015، ص 109

³ الامر 74/75 ج.ر.ع. 92 المؤرخ في 8 ذي القعدة عام 1395 هـ الموافق لـ 12 نوفمبر 1975 يتضمن اعداد مسح الأراضي العام وتأسيس السجل العقاري

أهم العقود الناقلة لكل الملكية العقارية بعوض هي عقد البيع، عقد المقايضة، والذي اطلق عليها المشرع الجبائي مصطلح المبادلة.

ب-الإعفاءات المقررة على رسوم البيع العقاري:

أورد قانون التسجيل بعض الحالات التي تعفى فيها نقل الملكية العقارية والحقوق العقارية من رسوم التسجيل، تضمنتها نص المادة 271 و272 من قانون التسجيل "تعفى العقود الناقلة للملكية العقارية من جميع رسوم التسجيل اذا تعلق الامر بالدولة، الولايات، البلديات".¹

تعفى كذلك من رسم حق نقل الملكية العقارية المنصوص عليها في المادة 252 من قانون التسجيل عمليات بيع البنايات ذات الاستعمال الرئيسي للسكن التي تنازلت عليها الدولة والهيئات العمومية للسكن حسب اجراء البيع بالإيجار والسكن الاجتماعي والسكن الترقوي المدعم والسكن الريفي.²

كما تعفى من جميع حقوق ورسوم التسجيل والاشهار العقاري كل الشهادات والوثائق التي تم اعدادها بموجب القانون رقم 01/81 المؤرخ في 1981/02/07 المتضمن التنازل عن الأملاك العقارية التابعة للدولة الذي عدل بعدة قوانين ومراسيم تنفيذية، اخرها المرسوم التنفيذي رقم 15-211، التي كان موضوعها التنازل عن محلات ذات الاستعمال السكني تابعة للدولة والجماعات المحلية، ودواوين الترقية والتسيير العقاري.³

ثانيا: حقوق التسجيل في حالة نقل الملكية بدون عوض:

يتم انتقال الملكية العقارية بدون مقابل عن طريق الوفاة كالميراث، الوصية او بين الاحياء عن طريق عقد الهبة.

¹ الامر رقم 76-105 مؤرخ في 17 ذي الحجة عام 1396 الموافق لـ 9 ديسمبر 1976 متضمن قانون التسجيل
² المادة 20 من القانون رقم 21/04 المتضمن قانون المالية لسنة 2004، ج.ر.ع. 85 المعدلة للمادة 258 من قانون التسجيل

³ المرسوم التنفيذي رقم 15-211، ج.ر.ع. 44 ممضي في 11 اوت 2015 يعدل ويتم المرسوم التنفيذي رقم 03-269 المؤرخ في 8 جمادى الثانية عام 1424 الموافق لـ 7 اوت 2003، الذي يحدد شروط وكيفيات التنازل عن الأملاك العقارية التابعة للدولة والدواوين الترقية والتسيير العقاري المستلمة او الموضوعة حيز الاستغلال المؤرخ في 19 اوت 2015

أ-الإعفاءات الواردة في حالة انتقال الملكية عن طريق الوفاة:

تعفي الدولة من دفع حقوق التسجيل الخاصة بنقل الملكية عند تسجيل الاموال التي تؤول اليها في حالة انعدام ورثة المتوفى، ويعفى الورثة من الاصول والفروع والزوج الباقي على قيد الحياة من دفع حقوق نقل الملكية بسبب الوفاة على السكن الفردي الذي كان يشغله المالك وعلى ملحقاته المباشرة.¹ كما تعفي من رسم نقل الملكية عن طريق الوفاة التركات المتأتية من الايداعات لدى الصندوق الوطني للتوفير والاحتياط أو في حسابات توفير السكن، والمستفيد منها الاصول والفروع أو الزوج الباقي على قيد الحياة.²

ب-الإعفاءات الواردة في حالة انتقال الملكية بدون عوض بين الاحياء:

تستفيد من الاعفاءات الهبات بين الاحياء الواقعة بين الاصول من الدرجة الاولى و بين الازواج هذا ما نصت عليه المادة 11من قانون رقم 08/13 المتضمن قانون المالية سنة 2014 المعدلة و المتممة للمادة 231 من قانون التسجيل.³

ويعفى من دفع هذه الرسوم كل من الولايات والمؤسسات العمومية التابعة للولايات والبلديات، المؤسسات العمومية الاستشفائية، الجمعيات الخيرية، هيئات الضمان الاجتماعي والمؤسسات التي تتمتع بالشخصية المدنية حسب المادة 240 ف2 والمادة 303 من الامر رقم 105/76.⁴

كما تعفى الهبات والوصايا المقدمة الى هيئات الشباب والتربية الشعبية المعترف بمنفعتها العمومية والتي تساعد الدولة، بالإضافة الى الهبات والوصايا الخاصة بمبالغ من النقود او بالعقارات المقدمة الى المؤسسات التي لها الشخصية المدنية.⁵

اما بالنسبة لمعطوبي وعجزة الحرب او معطوبي العمل الذي اصابهم عجز بمقدار 60%.

¹ طبيب عائشة، مرجع سابق ، ص 130

² المادة 236 من الامر رقم 105-76 مؤرخ في 17 ذي الحجة 1396 الموافق لـ 9 ديسمبر 1976 يتضمن قانون التسجيل

³ قانون رقم 08-13 ج.ر.ع. 03 مؤرخ في 28 صفر 1435 الموافق لـ 31 ديسمبر 2013 يتضمن قانون المالية 2014

⁴ الامر رقم 105/76 مؤرخ في 17 ذي الحجة 1396 الموافق لـ 9 ديسمبر 1976 يتضمن قانون التسجيل

⁵ المادة 2410 ف 02/01 من الامر رقم 105-76 مؤرخ في 17 ذي الحجة 1396 الموافق لـ 9 ديسمبر 1976 يتضمن قانون التسجيل

على الأقل يخفض رسم التسجيل انتقال العقارات عن طريق الميراث والهبات التي يتلقونها بنسبة 50% أي بمعدل نصف هذا من دون ان يتجاوز هذا التخفيض 5000 دج.¹

ثالثا: الشهر العقاري:

يتميز نظلم الشهر العقاري بكونه محكم من ناحيتين، من ناحية الترتيب، ومن ناحية الحجية

أ- من ناحية الترتيب:

لا تشهر التصرفات وفقا لاسماء الأشخاص، بل وفقا للعقار محل التعاقد، ومن هنا كان نظاميا عينيا. حيث يخصص في السجل العقاري صفحة او بطاقة عقارية خاصة لكل عقار، يظهر فيها كل ما يتعلق بالعقار من تصرفات، وما يتقله من حقوق مما يسمح بالوقوف على الوضعية الحقيقية للعقار.² فيكفي لاي شخص يريد العقار، ان يرجع الى الصفحة او البطاقة الخاصة به، ليتعرف بدقة على اسم مالك العقار، والتصرفات التي وقعت منه، فيما يتعلق بالعقار وما يتقله من حقوق وتكاليف فيقدم على التعامل وهو مطمئن.³

ب- الناحية الحجية:

يترتب على دقة التسجيل وعلى التحري عن صحة التصرفات التي تشهر في البطاقة العقارية، تحريا بالغا وعن كل ما يتعلق بموضوعها، واشخاصها ان يكون لهذا التسجيل حجية قطعية كاملة في الثبوت ويكون الأثر المترتب على هذا التسجيل هو انتقال الحق العيني وليس مجرد الشهر والعينية.⁴ ان النظام الشهر العقاري كم خلال المرسوم رقم 63/76 المؤرخ في 1976/03/25 يتعلق بتأسيس السجل العقاري، يتطلب مجموعة من الإجراءات الدقيقة التي لا مجال فيها للخطأ.

¹ المادة 2410 ف 02/01 من الامر رقم 76-105 مؤرخ في 17 ذي الحجة 1396 الموافق لـ 9 ديسمبر 1976 متضمن قانون التسجيل.

² عبد الرزاق السنهوري، الوسيط في شرح القانون المدني، البيع، ج.4، ص 451

³ العقاب عيسى ، ربط الضريبة العقارية عن طريق البيع، مجلة القانون العقاري ،كلية الحقوق والعلوم السياسية ،جامعة البليدة 2، ع. 2 ديسمبر 2015، ص 163

⁴ نبيل اراهيم سعد، العقود المسماة، عقد البيع ،دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، مصر ، ط 2004، ص 182

تمهيد:

ولما أصبحت الأموال العقارية تعد أحد مصادر الثروة بات من الضروري تحديد إجراءات لضبط تحصيل الضريبة على هذه الثروة العقارية، لذا ارتأينا تناول هذا الفصل كما هو مبين أدناه.

المبحث الأول: تقييم الأملاك العقارية الغير مبنية

في هذا المبحث سنتناول بإسهاب تقييم الأملاك العقارية التابعة للدولة الغير مبنية والتي تخضع لعوامل وقواعد يجب على المكلف بعملية التقييم في تحديد القيمة ولذا وضع المشرع هذه القواعد للتمكن من تحديدها وفق دراسة جيدة ودقيقة، انطلاقا من تطبيق ما جاءت به مختلف التعليمات والمذكرات الصادرة في هذا الشأن

المطلب الأول: تقييم الأملاك العقارية الصالحة للبناء

تعتبر كأرض صالحة للبناء جميع الأراضي المهيأة كليا أو جزئيا، الواقعة داخل القطاعات المعمرة أو القابلة للتعمير، وللقيام بعملية تقييم هذه الأراضي في بداية الامر يجب دراسة العوامل المتعلقة بها ثم بعد ذلك نتطرق الى مختلف الطرق الملائمة في تحديد القيمة.

الفرع الأول: العوامل المحددة لقيمة العقارات الصالحة للبناء

1-العوامل المادية:

استنادا للنصوص القانونية المتعلقة بالتهيئة والتعمير ضمن القانون رقم 90-29¹ المؤرخ في 1990/12/01 فانه هناك جملة من المواصفات والشروط التقنية والقانونية التي يجب توفرها ومراعاتها في القطعة الأرضية حتى يمكن اعتبارها كأرض صالحة للبناء.

التهيئة: يعتبر عامل التهيئة العامل الرئيسي المحدد لقيمة الأراضي الصالحة للبناء في السوق وتعتبر شرط أساسي يجب توفره في القطعة الأرضية حتى يمكن اعتبارها كأرض صالحة للبناء، ويتحدد درجة تأثير هذا العامل في تحديد قيمة الأرض الصالحة للبناء حسب درجة ونوعية تهيئتها، حيث انه كلما كانت القطعة الأرضية مزودة بجميع عناصر التهيئة هذه كلما أدى ذلك الى ارتفاع قيمتها بصفة محسوسة في السوق، وتراجع قيمتها وتنخفض كلما نقصت أو غابت منها هذه العناصر²، وتتمثل عناصر التهيئة على العموم فيما يلي:

المنافذ والممرات: تعتبر المنافذ والممرات من العناصر الرئيسية التي يجب توفرها أولا قبل كل شيء في القطعة الأرضية حتى يمكن اعتبارها كأرض صالحة للبناء أصلا وان غياب هذه المنافذ يجعل القطعة الأرضية عبارة عن ارض محصورة غير قابلة للبناء أصلا وهذا يدفع بقيمتها الى الانخفاض الى مستوى

¹ القانون رقم 90-29 المؤرخ في 1990/12/01 المعدل بقانون المالية 2017، المتعلق بالتهيئة والتعمير .

² سماعين شامة، النظام القانوني الجزائري للتوجيه العقاري، دار هومة، الجزائر، بدون طبعة، 2002 ، ص94

ادنى، على العكس من ذلك كلما كانت القطعة الأرضية تتوفر على طرق وممرات مؤدية إليها كلما أدى ذلك الى ارتفاع قيمتها في السوق.

الشبكات المختلفة: وتتمثل على الخصوص في:

* شبكة توزيع الطاقة الكهربائية، الغازية....الخ.

* شبكة جر المياه الصالحة للشرب.

* شبكة صرف مياه الامطار، والمياه المستعملة، ومياه التطهير.

* شبكة الاتصالات السلكية واللاسلكية.

الشكل والتضاريس: بطبيعة الحال كلما شكل القطعة الأرضية غير منتظم كلما قلت إمكانيات استعمالها في البناء نظرا لعوائق توزيع البناء فوقها وفقا للغرض المطلوب التي يخلقها وهذا يمثل عامل مخفض للقيمة على العكس من ذلك كلما كانت القطعة الأرضية ذات شكل منتظم كلما زاد ذلك في قيمتها، وكذلك كلما كانت القطعة الأرضية بها مرتفعات أو منخفضات كلما تطلب ذلك اعداد تهيئة الشيء الذي يؤثر سلبا على قيمتها، على العكس من ذلك اذا كانت القطعة الأرضية مستوية هذا يعمل على رفع قيمتها في السوق.¹

المساحة: يجب ان تكون مساحة القطعة الأرضية كافية للبناء المراد تشييده فوقها وان لا تقل باي حال من الأحوال عن المساحة الدنيا التي تحددها قوانين البناء والتعمير

2-العوامل الاقتصادية:

الموقع: يلعب الموقع دورا أساسيا في تحديد قيمة الأرض الصالحة للبناء، حيث انه يلعب دور رافع أو مخفض للقيمة وذلك تبعا لأهمية المنطقة والمكان الذي تتواجه به القطعة الأرضية ونوع الاستعمال الموجهة اليه.

السوق: ان قيمة الأراضي الصالحة للبناء يجب ان تقدر بالقياس على القيم الجاري التعامل بها في السوق المحلية، وهذا الأخير يجب ان يكون المرجع الوحيد للتقييم.

3-العوامل القانونية:

تلعب هذه العوامل أيضا اثرا كبيرا على قيمة الأرض الصالحة للبناء، حيث انها سوف تحدد إمكانيات استعمال القطعة الأرضية وتمثل أساسا في الارتفاقات المثقلة بمختلف انواعها.

¹ عمراوي بن يوسف، الأسس التنظيمية لتقييم العقارات المعمارية، دار أسامة، الجزائر، بدون طبعة، 2008 ، ص87

الفرع الثاني: طرق تقييم العقارات الصالحة للبناء

1-طريقة السعر المتوسط للمقر المربع

عملية التقييم وفق هذه الطريقة مبنية على أساس المقارنة غير المباشرة ويصلح استخدامها في كل الحالات التي تتوفر فيها عناصر المقارنة للقطعة الأرضية موضوع عملية التقييم، وتقيم الأراضي الصالحة للبناء وفق هذه الطريقة على أساس سعر بيع المتر المربع المتوسط المستنتج من دراسة السوق العقاري المحلي.

وتجدر الإشارة هنا الى ان أسعار المتر المربع التي يجب اخذها بعين الاعتبار عند استخراج السعر المتوسط يجب ان تكون تعكس السعر الحقيقي للسوق أو السعر الجاري للتعامل به فيه، وتطبيق هذه الطريقة عند التقييم يجب ان يتم على النحو الموالي:¹

-تحديد جميع خصائص الأرض الصالحة للبناء موضوع عملية التقييم خاصة من حيث الشكل، الموقع، التضاريس، المساحة، عناصر التهيئة.

-القيام باجراء أبحاث معمقة في السوق عن عمليات البيع والشراء الحديثة العهد التي تمت فيه وخصت أراضي صالحة للبناء مماثلة.

-القيام بتحليل ودراسة دقيقتين لعمليات البيع أو الشراء هذه، وكذلك لاسعار التي تمت بواسطتها قصد التأكد من مصداقيتها وعزل الأسعار الغير صادقة التي تكون لا تعكس السعر الجاري للتعامل به في السوق.

القيام بالنسبة لكل عناصر المقارنة بحساب قيمة أو سعر المتر المربع الواحد وذلك بقسمة قيمته الاجمالية على المساحة.

-حساب متوسط هذه الأسعار وفق القانون الاحصائي.

-القيام بتطبيق السعر المتوسط للمتر المربع المستنتج على مساحة الأرض الصالحة للبناء. وبذلك نكون قد توصلنا الى تحديد القيمة التجارية للأرض الصالحة للبناء وفق هذه الطريقة.

مثال:

لدينا قطعة ارض صالحة للبناء مساحتها 1000م² اثنان صغيرة لازم واقعة في وسط المدينة بعد دراسة السوق العقاري المحلي والمعاملات التي على أراضي مطابقة الى حد ما لهذه الأرض فوجدنا:

¹ بوحفص جلاب نعناعة، النظام الجبائي العقاري وأثره على وتيرة الاستثمار في الجزائر، مجلة القانون العقاري مخبر القانون والعقار جامعة البلدية 2 الجزائر، ديسمبر 2015، ع2، ص 25

القطعة رقم 01=100 دج للمتر المربع.

القطعة رقم 02=150 دج للمتر المربع.

القطعة رقم 03=400 دج للمتر المربع.

القطعة رقم 04=700 دج للمتر المربع.

القطعة رقم 05=120 دج للمتر المربع.

نقوم باتباع المراحل التالية:¹

*المرحلة الأولى: فحص القيم ومقارنتها.

*المرحلة الثانية: استبعاد القيم الغير منطقية (وبذلك نستبعد القطعة رقم 03 والقطعة رقم 04).

*المرحلة الثالثة: حساب السعر المتوسط للمتر المربع $= \frac{100+150+400}{3} = 123.33$ دج للمتر المربع.

*المرحلة الرابعة: حساب القيمة = (مساحة الأرض × قيمة المتر المربع) وبالتالي:

$$123330 = 123.33 \times 1000 \text{ دج}$$

2- طريقة التقييم بالمنطقة:

يلجأ الى استخدام هذه الطريقة في حالة غياب عناصر المقارنة وتعذر استخدام طريقة السعر المتوسط للمتر المربع وعلى الخصوص لتقييم الأراضي الصالحة للبناء ذات المساحات الكبيرة جدا والغير منتظمة الشكل والطويلة جدا.

ومضمونها يتمثل في تقييم القطعة الأرضية على أساس القيام بتجزئتها هندسيا الى ثلاثة مناطق طول كل منها متر، يتم حساب طول كل منطقة بالانطلاق من حافة القطعة الأرضية المقابلة للطريق العمومي الذي يجاورها أو الأقرب اليها بالاتجاه نحو الداخل ثم يتم التقييم على النحو الموالي:

أولا: القيام بتقييم المنطقة الأولى وذلك باتباع طريقة السعر المتوسط للمتر المربع.

ثانيا: القيام بتقييم المنطقة وذلك بتطبيق على مساحتها سعر وحدوي مرجعي يعادل 60% من قيمة المتر المربع للمنطقة الأولى.

ثالثا: تقييم المنطقة الثالثة وذلك بتطبيق على مساحتها سعر وحدوي مرجعي يعادل 60% من قيمة المتر المربع للمنطقة الثانية.

¹ جهاد سعيد خصونة، علم المالية العامة والتشريع الضريبي بين النظرية والتطبيق العلمي ، ط1، 2010، ص 54

رابعاً: تقييم المنطقة الرابعة والتي تمثل فائض القطعة عن التقسيم على أساس ارض بستان أو ارض محصورة وذلك على أساس سعر المتر المربع المطبق في السوق.

وبذلك تكون قيمة القطعة الأرضية موضوع عملية التقسيم تساوي مجموع قيم كل هذه المناطق الأربعة.

مثال:

لدينا قطعة ارض مساحتها 2000م² اثنان صغيرة لازم (العرض 20متر والطول 100متر)، وسعر المتر المربع في تلك المنطقة هو 1000دج.

لتحديد قيمة قطعة الأرضية نقوم باتباع المراحل لتالية:¹

*المرحلة الأولى: نقوم بتقسيم القطعة الى ثلاثة مناطق وحساب مساحة كل قطعة كما يلي:

المنطقة رقم 01: مساحة السطح $20 \times 30 = 600$ م² اثنان صغير اس

المنطقة رقم 02: مساحة السطح $20 \times 30 = 600$ م² اثنان صغيرة

المنطقة رقم 03: مساحة السطح $20 \times 30 = 600$ م²

المنطقة المتبقية: مساحة السطح $20 \times 30 = 200$ م²

*المرحلة الثانية: نحسب سعر المتر المربع لكل منطقة كما يلي:

سعر المتر المربع للمنطقة الأولى: 1000دج.

سعر المتر المربع للمنطقة الثانية: $1000 \times 60\% = 600$ دج/م² اثنان صغيرة

سعر المتر المربع للمنطقة الثالثة: $600 \times 60\% = 360$ دج/م² اثنان صغيرة

سعر المتر المربع للمنطقة المتبقية فرضنا انه: 100 دج حسب السوق العقارية.

*المرحلة الثالثة: حساب قيمة كل منطقة كما يلي:

قيمة المنطقة رقم 01: $1000 \times 600 = 600000$ دج

قيمة المنطقة رقم 02: $600 \times 600 = 360000$ دج

قيمة المنطقة رقم 03: $360 \times 600 = 216000$ دج

قيمة المنطقة المتبقية: $100 \times 200 = 20000$ دج

*المرحلة الرابعة: حساب قيمة القطعة الأرضية الكاملة:

¹ جهاد سعيد خصونة، المرجع السابق ، ص 65

قيمة القطعة الأرضية = مجموع قيمة القطع = 60000 + 360000 + 216000 + 20000 = 1196000 دج

3- طريقة العبئ العقاري:

تقوم هذه الطريقة في التقييم على مدى قابلية الأرض للبناء الحقيقية أي الكثافة القصوى للبناء المرخص بها في قوانين البناء والتعمير والتي يعبر عنها بمعامل شغل الأرضية (COS). أي ان قيمة القطعة الأرضية مرتبطة ارتباطا وثيقا بإمكانيات استعمالها في البناء وهذا يتوقف على معامل شغل الأرضية المرخص به في قوانين البناء والتعمير، وغالبا ما نجد انه داخل مناطق البناء المركزية كثافة البناء تكون عالية عكس في المحيط تكون الكثافة ضعيفة أو قليلة. ولتطبيق هذه الطريقة في التقييم يجب اتباع الخطوات التالية:¹

أولاً: تحديد مواصفات القطعة الأرضية موضوع عملية التقييم وكذلك تحديد معامل شغلها.

ثانياً: التوجه نحو فهرس المعاملات التجارية العقارية لاستخراج منه أسعار بيع الأراضي الصالحة للبناء المماثلة للقطعة الأرضية موضوع عملية التقييم وكذلك معامل شغلها.

ثالثاً: القيام بالنسبة لكل عناصر المقارنة المختارة بحساب سعر المتر المربع الواحد.

رابعاً: القيام بحساب سعر المتر المربع المتوسط لكل عناصر المقارنة وكذلك معامل شغلها المتوسط (COS).

خامساً: تحديد قيمة القطعة الأرضية موضوع عملية التقييم وذلك بتطبيق القاعدة الثلاثية التالية:

سعر المتر المربع المتوسط المستنتج..... COS المتوسط

س؟..... COS س

وبالتالي يكون سعر المتر المربع للقطعة الأرضية موضوع عملية التقييم يساوي:

¹ طالبي محمد، اثر الحوافز الضريبية وسبل تفعيلها في جذب الاستثمار الأجنبي المباشر في الجزائر، الشلف، مجلة اقتصاديات شمال افريقيا ، ع6، السداسي الأول، 2009، ص 38

سعر المتر المربع المتوسط $\times$ COS القطعة الأرضية موضوع عملية التقييم

Cos متوسط

وبذلك نتحصل على القيمة التجارية للقطعة الأرضية موضوع عملية التقييم وذلك بتطبيق سعر المتر المربع المستنتج وفق العلاقة السابقة في مساحتها.

مثال:

لدينا قطعة ارض لها معامل شغل أرضية يقدر ب: 1.5 و مساحتها 2300م² اثنان صغيرة
لدينا أسعار ومعاملات اخذت من البطاقة الأرضية مماثلة كما هي مبينة في الجدول التالي:

الأرضية	معامل شغل الأرضية	سعر المتر المربع
ا	1	220دج
ب	2	310دج
ج	3	250دج
د	4	400دج

ولتطبيق هذه القاعدة نتبع الخطوات التالية:¹

1-حساب معامل شغل متوسط الأرض الذي هو ناتج جمع معاملات شغل الأرضية على عدد القطع الأرضية $(1+2+3)/4 = 2$.

2-حساب سعر المتوسط للمتر المربع الذي هو حاصل مجموع سعر المتر المربع للقطع على عدد القطع:

$$295 = 4 / (400 + 250 + 310 + 220) \text{ دج}$$

3-حساب قيمة الأرضية المعنية بالقاعدة الثلاثية: الذي ناتج معامل شغل الأرضية $\times$ سعر المتوسط للمتر المربع على معامل شغل متوسط الأرض: $(1.5 \times 295) / 2 = 221.25$ دج

$$4\text{-قيمة الأرض: } 221.25 \text{ دج} \times 300 \text{ م}^2 = 66375 \text{ دج}$$

¹ طالبي محمد ، المرجع السابق، ص 42

المطلب الثاني: تقييم الأملاك العقارية الفلاحية والمغارس

تضم الملكية العقارية الفلاحية أصناف متعددة ومتنوعة من العقارات (عقارات بالطبيعة وعقارات بالتخصيص) تتمثل خصوصا في الأراضي الفلاحية، الغرس، مباني، الاستغلال الفلاحي، الانعام، المعدات، الآلات.... الخ ووجود الملكية العقارية الفلاحية مرتبط ارتباطا وثيقا بتوفر عنصر الأرض الفلاحية والتي بدونها لا معنى لوجود الأملاك الفلاحية الأخرى العقارية أو المنقولة.

الفرع الأول: تقييم الأملاك العقارية الفلاحية

أولا: تقييم الأراضي الفلاحية المعزولة:

1-تعريف الأرض الفلاحية واصنافها:

*تعريف الأرض الفلاحية: استنادا الى قانون التوجيه العقاري رقم 90-25 ولاسيما المادة الرابعة منه، تعتبر كارض فلاحية كل ارض تنتج بفعل تاثير الانسان انتاجا يستهلكه البشر أو الحيوان، أو يستهلك في الصناعة استهلاكا مباشرا أو بعد تحويله.

*أصناف الأراضي الفلاحية: حسب نفس القانون، تتوزع الأراضي الفلاحية على أربعة أصناف رئيسية هي:¹

أ-الأراضي الفلاحية الخصبة جدا:

وتتمثل في الأراضي التي تكون طاقتها الإنتاجية عالية، والحسنة التربة، المسقية أو قابلة للسقي، والعميقة(سميكة).

ب-الأراضي الفلاحية الخصبة:

وتتمثل في الأراضي المتوسطة العمق، المسقية أو قابلة للسقي أو الأراضي الحسنة العمق غير المسقية الواقعة في مناطق رطبة أو شبه رطبة ولا تحتوي على أي عائق طبوغرافي.

ج-الأراضي المتوسطة الخصب: وتتمثل في:

-الأراضي المسقية التي تحتوي على عوائق طبوغرافية متوسطة.

-الأراضي الغير مسقية المتوسطة العمق ونسبة الامطار فيها متغيرة ولا تحتوي على عوائق طبوغرافية.

-الأراضي الغير مسقية التي تحتوي على عوائق متوسطة في الطبوغرافيا ونسبة الامطار فيها متغيرة.

¹ محمد حجاري محمد، إشكالية العقار الصناعي والفلاحي وتأثيرها على الاستثمار في الجزائر، مجلة الواحات والبحوث والدراسات، 16ع، 2012، ص 95

الأراضي الغير مسقية المتوسطة العمق ونسبة الامطار فيها متوسطة أو مرتفعة مع عوائق متوسطة في طبوغرافيا.

د- الأراضي الفلاحية ضعيفة الخصوبة:

وهي الأراضي التي تحتوي على عوائق طبوغرافية كبيرة وعوائق في نسبة الامطار والعمق والملوحة والبنية والانجراف.

ثانيا: عوامل تقييم الأراضي الفلاحية (مادية، اقتصادية، قانونية)¹

1-العوامل المادية: تتمثل هذه العوامل فيما يلي:

***طبيعة ونوعية التربة:** يعتبر هذا العامل، العامل الأساسي المحدد لقيمة الأراضي الفلاحية، فنوعية التربة وجودتها هي التي تحدد طاقات وامكانيات الأراضي الفلاحية في الإنتاج، وهذه الأخيرة هي المحرك الأساسي للطلب عليها وقيمتها في السوق.

لذلك فالاراضي الفلاحية ذات التربة الجيدة والجودة العالية يكون الطلب عليها مرتفعا في السوق، وتكون قيمتها يفعل ذلك مرتفعة وكلما قلت جودتها كلما تراجعت قيمتها يفعل تراجع الطلب عليها، فتحدد نوعية التربة بناءا على العناصر التالية:

-تركيبتها الفيزيائية

-تركيبتها الكيميائية

-درجة نفاذيتها

-سمك الطبقة الصالحة للزراعة

-الأنواع النباتية التي تنمو بها

***الظروف المناخية:** تتمثل الظروف المناخية في التساقط (المطر، البرد، الثلج)، والتعرض لأشعة الشمس والرياح، وهذه العناصر المناخية تمثل العناصر الأساسية لحياة أي نبات والتي يعبر عنها علميا بالضوء والحرارة والماء والهواء.

تبعاً للظروف المناخية السائدة في منطقة ما يتحدد نوع الغطاء النباتي الذي ينمو بها بما فيها النباتات الفلاحية الصالحة للزراعة في تلك المنطقة، فالأقاليم المناخية هي التي تحدد الأقاليم النباتية وتأثير هذا العامل على قيمة الأراضي الفلاحية في السوق يتمثل في كونه هو الذي يحدد بصفة طبيعية الأنواع النباتية الفلاحية الممكن ممارسة زراعتها على طول الأراضي التي يسودها، وهذا معناه انه هو الذي يحدد

¹ محمد حجاري محمد، المرجع السابق، ص 101

إمكانيات استغلال الأراضي الفلاحية وعلى أساس هذه الأخيرة يتحدد الطلب عليها وقيمتها تبعاً لذلك في السوق.

***الشكل:** يلعب هذا العامل دوراً مهماً في تحديد قيمة الأراضي الفلاحية في السوق، فحسب شكل القطعة الأرضية تتحدد المساحة الممكن استغلالها منها وتكون هناك إمكانية الاستغلال الأمثل في الحالات التي يكون فيها شكل القطعة الأرضية منتظماً وهذا ما يجعل قيمتها مرتفعة في السوق مقارنة بالأراضي الفلاحية من نفس النوع ولها نفس المساحة وذات شكل غير منتظم، وذلك راجع لعوائق الاستغلال الناجمة عن هذا الشكل المتمثلة في عدم القدرة على الاستغلال الكامل لمساحة القطعة الأرضية حيث إن الشكل الغير منتظم يؤدي إلى تشكل بالقطعة الأرضية لزوايا ضيقة صعبة الاستغلال أحياناً وغير قابلة للاستغلال أحياناً أخرى.

***التضاريس:** يقصد بالتضاريس ميل القطعة الأرضية ووجود ارتفاعات أو منخفضات على مستواها. فكلما كانت القطعة الأرضية أكثر ميولاً على مستوى (أكثر من 12.5%)، وبها مرتفعات ومنخفضات كلما ازدادت صعوبة استغلالها الأمثل، بالإضافة إلى هذا تؤثر التضاريس سلباً على نوعية التربة حيث إن الأراضي الفلاحية المائلة تفقد موادها المعدنية بسهولة نتيجة لانجرافها، بفعل تأثير الأمطار، وهذا يؤثر سلباً على قيمتها في السوق على العكس من ذلك إن القطعة الأرضية المستوية، والسهلية، تعطى امتيازات كبيرة في استغلالها، و تكون قيمتها بفعل ذلك مرتفعة نتيجة لارتفاع الطلب عليها في السوق.

***المنافذ والممرات:** تمثل هذه العوامل، وسائل الاتصال بالقطعة الأرضية والدخول إليها والخروج منها، وبالتالي كلما كان الدخول إلى القطعة الأرضية والخروج منها سهلاً، وكانت قريبة من الطريق العمومي كلما ساهم هذا إيجابياً في قيمتها في السوق، وكلما ابتعدت القطعة الأرضية عن الطريق أو تكون لا تتوفر على منافذ مؤدية إليها أو تتوفر على منافذ ضيقة كلما انخفضت قيمتها السوقية بقلة الطلب عليها نتيجة العوائق الاستغلال الذي يتسبب فيها هذا العامل.

فالطريق العمومي يعطي امتيازات كبيرة للأراضي الفلاحية المجاورة له أو المطلّة عليه وخاصة في نقل وتسويق المحاصيل، بينما الأراضي البعيدة عن الطريق العمومي والمحصورة، تزداد تكاليف نقل محاصيلها وهذا يساهم بشكل سلبي في قيمتها.

***حالة صيانة التربة:** تتمثل في جميع أعمال الصيانة والتهيئة والإصلاح التي يقوم بها المستغل القطعة الأرضية، بغرض تحسين نوعيتها وتخصيبها بهدف الرفع من إنتاجيتها، وتزويدها بمعدات السقي والري وتسميدها.... الخ، وطبعاً كلما كانت حالة الصيانة والرعاية بالأرض الفلاحية جيداً وفي المستوى المطلوب

كلما أدى ذلك الى الزيادة في إمكانيات القطعة الأرضية الإنتاجية بصفة محسوسة، وهذا يعمل على رفع الطلب عليها في السوق فترتفع نتيجة لذلك قيمتها في السوق.¹

2-العوامل الاقتصادية:

*درجة التطور الاقتصادي للمنطقة: ان المناطق التي تكون التي تعيش مستوى اقتصادي متطور يكون الاستهلاك الغذائي فيها واسع ومتنوع نتيجة لذلك التطور وكذلك للزيادة في النمو الديموغرافي، الناجمة أساسا عن تحسن الظروف المعيشية وهذا معناه زيادة الطلب الاستثماري في الأراضي الفلاحية الشيء الذي يؤدي الى ارتفاع قيمتها في السوق.

*الموقع: يلعب الموقع دورا أساسيا في تحديد قيمة الأرض الفلاحية ونقيمه على أساس بعد أو قرب القطعة الأرضية من الطريق العمومي، والتجمعات السكانية وكذلك المراكز التجارية والأسواق المحلية المتواجدة بالمنطقة التي تقع فيها، حيث ان الأراضي الفلاحية المطلة على الطريق الواقعة بالقرب من التجمعات السكانية التي تتوفر على مراكز تجارية أو من الأسواق المحلية، تكون قيمتها مرتفعة عن تلك البعيدة عن الطريق و التجمعات السكانية، نظرا لامتيازات الكبيرة التي يمنحها هذا الموقع، حيث ان الطلب على المحاصيل التي تنتجها يكون الطلب عليها في هذه الحالة دائم كما يمكن من تصريفها في الأسواق أو بالمراكز التجارية بسهولة وبسرعة وباقل تكاليف.

3-العوامل القانونية: وتتمثل أساسا في الارتفاقات القانونية وهي:

-ارتفاقات القانون العام وتتمثل بصفة عامة في الارتفاقات المدرجة في قانون التعمير أو النصوص القانونية الخاصة.

-ارتفاقات القانون الخاص وتتمثل أساسا في حق المرور الذي يخوله القانون للأشخاص المحصورة أراضيهم.

ثالثا: طرق تقييم الأراضي الفلاحية:²

*طريقة المقارنة المباشرة:

تقيم الأراضي الفلاحية حسب هذه الطريقة، بصفة مباشرة وذلك باسقاط مباشر للقيمة المسيطرة أو الأكثر تكرارا الملاحظة في سوق الأراضي الفلاحية، لها نفس خصائص القطعة الأرضية موضوع عملية التقييم، ومنه يظهر ان تطبيق هذه الطريقة يتوقف على وفرة عناصر المقارنة أي وقوع عمليات بيع أو شراء في

¹ محمد حجاري محمد، مرجع سابق ، ص 110

² المرجع نفسه، ص 120

السوق، لأراضي فلاحية مطابقة للأرض الفلاحية موضوع عملية التقييم، ولتنفيذ هذه الطريقة يجب اتباع الخطوات التالية:

- 1- تحديد جميع مواصفات الأرض الفلاحية موضوع عملية التقييم (الشكل، المساحة، التضاريس، الموقع، حالة الصيانة، نوعية التربة....الخ).
 - 2- القيام بإجراء أبحاث معمقة في السوق عن عملية البيع والشراء الحديثة العهد التي تمت فيه وخصت أراضي فلاحية مطابقة للأرض الفلاحية موضوع عملية التقييم ثم تسجيلها.
 - 3- القيام بتحليل ودراسة دقيقتين لعمليات البيع والشراء هذه وكذلك للأسعار التي تمت بواسطتها قصد التأكد من مصداقيتها وعزل الأسعار الغير صادقة التي تكون لا تعكس السعر الجاري التعامل به في السوق، وعند هذه المرحلة نكون قد توصلنا الى تحديد عينة عناصر المقارنة.
 - 4- القيام بالنسبة لجميع عناصر المقارنة المحددة باستنتاج القيمة المرجعية للتقييم والتي تكون تتمثل في القيمة المسيطرة (الأكثر تكرارا) أو المتوسطة.
 - 5- تطبيق القيمة المستخرجة مباشرة على قيمة الأرض الفلاحية موضوع عملية التقييم، وبعبارة أخرى تكون قيمة الأرض الفلاحية موضوع عملية التقييم تساوي الى القيمة المستنتجة، وبذلك نكون قد توصلنا الى تحديد القيمة التجارية للأرض الفلاحية موضوع عملية التقييم وفق هذه الطريقة.
- *طريقة سعر الهكتار المتوسط:**

تقييم الأراضي الفلاحية حسب هذه الطريقة على أساس قيمة الهكتار المتوسط المستنتجة من دراسة سوق الأراضي الفلاحية المحلية التي لها اقصى عناصر تشابه مع الأرض الفلاحية موضوع عملية التقييم، وتنفيذها يتم على النحو الموالي:¹

- 1- تحديد جميع مواصفات الأرض الفلاحية موضوع عملية التقييم (الشكل، المساحة، التضاريس، الموقع، حالة الصيانة، نوعية التربة....الخ).
- 2- القيام بإجراء أبحاث معمقة في السوق عن عمليات البيع والشراء الحديثة العهد التي تمت فيه وخصت أراضي فلاحية مماثلة (تتوفر على اقصى عناصر التشابه) للأرض الفلاحية موضوع عملية التقييم ثم تسجيلها

¹ زينات أسماء، دور التحفيزات الجبائية في تعزيز فرص الاستثمار في الجزائر، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2017، مجلة اقتصادية شمال افريقيا، ع17، السداسي 2، ص 93.

3- القيام بتحليل ودراسة دقيقتين لعمليات البيع والشراء هذه وكذلك للأسعار التي تمت بواسطتها قصد التأكد من مصداقيتها وعزل الأسعار الغير صادقة التي تكون لاتعكس السعر الجاري التعامل به في السوق وعند هذه المرحلة نكون قد توصلنا الى تحديد عينة عناصر المقارنة.

4- القيام بالنسبة لكل عناصر المقارنة بحساب قيمة أو سعر الهكتار الواحد وذلك بقسمة قيمته الاجمالية على المساحة.

5- حساب متوسط هذه الأسعار وفق القانون الاحصائي.

6- القيام بتطبيق السعر المتوسط للهكتار المستنتج على مساحة الأرض الفلاحية موضوع عملية التقييم. بذلك نكون قد توصلنا الى تحديد القيمة التجارية للأرض الفلاحية موضوع عملية التقييم وفق هذه الطريقة.

*طريقة التقييم بواسطة المردودية:

تقيم الأراضي الفلاحية حسب هذه الطريقة بواسطة مردوديتها.

فمردودية او عائد الأرض الفلاحية يمثل العامل الأساسي المحدد لقيمتها في السوق، فالطلب على الأراضي الفلاحية في السوق إنما يحركه بصفة أساسية عامل ربحية أو مردودية الأرض الفلاحية وعلى أساس هذا الأخير تتخذ قرارات شراء أو عدم شراء الأراضي الفلاحية في السوق بمعنى ان قرارات الاستثمار في الأراضي الفلاحية تتوقف على درجة ربحيتها والمداخل التي من الممكن ان تتيحها، فكلما كانت مردودية الأرض الفلاحية عالية كلما ارتفعت قيمتها السوقية نتيجة لارتفاع الطلب عليها وكلما انخفضت قيمتها.¹

وبناء على ماسبق يمكننا تحديد القيمة التجارية للأرض الفلاحية على أساس عامل المردودية أو الربحية بواسطة العلاقة التالية:

$$\text{النتاج الاجمالي} \\ \text{قيمة الأرض} = \frac{\text{معدل المردودية}}{\text{معدل المردودية}}$$

¹ زينات أسماء، المرجع السابق ، ص 102

تحديد الناتج الإجمالي للأرض الفلاحية موضوع عملية التقييم:

لكي نتمكن من ذلك يجب القيام بدراسة معمقة قصد معرفة حجم الإنتاج السنوي الاجمالي المتوسط الذي تعطيه الأراضي الفلاحية المماثلة للأرض الفلاحية موضوع عملية التقييم من المحاصيل التي تنتج فيها في الغالب أو تصلح فيها بكثرة، وذلك بالاعتماد على المراجع والوثائق المختصة في المادة وكذلك على المعلومات المتوفرة لدى المصالح الفلاحية.

بعد التمكن من تحديد كمية الإنتاج المتوسط للأراضي الفلاحية المماثلة للأرض الفلاحية موضوع عملية التقييم نقوم بتقييمه وذلك على أساس سعر تسويق هذا الإنتاج، وهذا الأخير يجب ان يكون مستنتج من دراسة السوق (سوق المنتج الفلاحي الذي ينتج في الغالب بالأرض الفلاحية).

قيمة الإنتاج الإجمالي المتوسط = كمية الإنتاج المتوسط $\times$ سعر تسويق الوحدة من هذا المنتج المستنتج

تحديد معدل المردودية:

يبين معدل المردودية العلاقة الكائنة بين قيمة الأرض الفلاحية السوقية ومردوديتها، فهو يعد بمثابة مؤشر لمردودية أو ربحية الأرض الفلاحية وتحديد، ويجب ان يكون مستنتج من دراسة السوق العقاري المحلي الخاص بالأراضي الفلاحية من نفس نوع الأرض الفلاحية موضوع عملية التقييم، ولذلك يجب اتباع الخطوات التالية:¹

1- القيام بالبحث في السوق العقاري المحلي عن عمليات البيع والشراء التي خست أراضي فلاحية مماثلة للأرض الفلاحية موضوع عملية التقييم تم تسجيلها.

2- القيام بتحليل ودراسة دقيقتين لعملية البيع والشراء هذه قصد التأكد من مصداقيتها وعزل كافة عمليات البيع أو الشراء التي تمت دون السعر الجاري التعامل به في السوق، وبهذا نكون قد توصلنا الى تحديد عينة من عناصر المقارنة.

3- تحديد بالنسبة لكل عنصر من عناصر المقارنة:

-ناتجه اجمالي

-قيمه السوقية (السعر الذي بيع أو اشترى به)

¹ عطية عبد الواحد ، الضرائب على الإيرادات العقارية، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ط 1994، ص 69

4- القيام بالنسبة لكل عناصر المقارنة بتطبيق العلاقة التالية:

$$\text{قيمته (سعر بيع أو شراء)} \\ \text{معدل المردودية} = \frac{\text{الناتج الإجمالي}}{\text{معدل المردودية}}$$

وبذلك نتحصل على عينة من معدلات مردودية متقاربة فيها بينها خاصة باراضي فلاحية مماثلة للأرض الفلاحية موضوع عملية التقييم.

5- القيام باستنتاج من بين هذه المعدلات معدل مردودية معياري والذي يكون اما معدل المردودية الأكثر تكرارا أو معدل المردودية المتوسط.

وعند تمكننا من تحديد الناتج الاجمالي المتوسط ومعدل المردودية حسب الكيفية السالف شرحها. يمكننا التعرف على القيمة التجارية للأرض الفلاحية موضوع عملية التقييم بتطبيق العلاقة السابقة.

***طريقة التقييم بواسطة الدخل:**

تقيم الأراضي الفلاحية حسب هذه الطريقة بواسطة دخلها (عائدات ايجارها) وتستخدم هذه الطريقة خصيصا لتقييم الأراضي الفلاحية التابعة لقطاع الايجار أو المؤجرة، فالاراضي الفلاحية التابعة لقطاع الايجار يكون دخلها (عائدات ايجارها) ¹، وهو العامل الأساسي المحدد لقيمتها حيث ان عمليات البيع أو الشراء في السوق لهذه الأراضي تتم أساس على هذا العامل أي حجم المداخل الذي من الممكن ان تتيحها وبناءا على ذلك تقيم الأراضي الفلاحية المؤجرة وفق العلاقة التالية:

$$\text{دخلها السنوي} \\ \text{قيمة الأرض الفلاحية} = \frac{\text{معدل رسملتها}}{\text{دخلها السنوي}}$$

ولتنفيذ هذه الطريقة يجب القيام بما يلي:

تحديد الدخل الاجمالي السنوي:

ويتمثل في جميع الحقوق والاتاوي الايجارية المنصوص عليها في عقد الايجار.

¹ عطية عبد الواحد، المرجع السابق ، ص 72

معدل الرسملة: يعبر هذا المعدل على مقدار تراكم الدخل (إيجار) الأرض الفلاحية مقارنة بقيمتها السوقية، أي انه بين العلاقة الكائنة بين دخل الأرض الفلاحية وقيمتها السوقية، وتحديدده يجب ان يتم عن طريق دراسة السوق العقاري المحلي الخاص بالأراضي الفلاحية المماثلة للأرض الفلاحية موضوع عملية التقييم المؤجرة وذلك على النحو الموالي:¹

1- القيام بإجراء أبحاث معمقة في السوق المحلي عن العمليات البيع أو الشراء التي تمت و خصت أراضي فلاحية مماثلة للأرض الفلاحية موضوع عملية التقييم تم تسجيلها.

2- القيام بالتحاليل والدراسات الدقيقة لعمليات البيع والشراء المتحصل عليها من جراء عملية البحث قصد تحديد الصادقة منها وعزل عمليات البيع والشراء التي تمت دون أسعار الجاري التعامل بها في السوق، وبذلك نتوصل الى تحديد عينة من عناصر المقارنة.

3- القيام بالنسبة لكل عناصر المقارنة بتحديد:

- مبلغ إيجاره

- قيمته (سعر بيعه أو شراؤه)

4- القيام بالنسبة لجميع عناصر المقارنة بتطبيق العلاقة:

$$\text{معدل الرسملة} = \frac{\text{قيمته (سعر بيعه أو شراؤه)}}{\text{الدخل الإجمالي السنوي (مبلغ إيجاره السنوي)}}$$

وبذلك نتحصل على عينة من معدلات رسملة متقاربة فيما بينها خاصة بأراضي فلاحية من نفس النوع. 5- القيام باستنتاج من بين هذه المعدلات، معدل رسملة معياري الذي يساوي اما معدل الرسملة الأكثر تكرارا أو معدل السملة المتوسط.

بتمكنا تحديد الدخل الإجمالي السنوي ومعدل الرسملة حسب الكيفية السالف شرحها يمكننا التعرف على القيمة التجارية للأرض الفلاحية موضوع عملية التقييم بتطبيق العلاقة السابقة.

الفرع الثاني: تقييم الأراضي الفلاحية المشيدة فوقها مباني

ان استغلال الأراضي الفلاحية يتطلب في بعض الأحيان إقامة مباني عليها لخدمة عملية الاستغلال هذه، وبذلك تصبح التشكيلة العقارية الفلاحية متكونة من عنصرين اساسين هما الأرض الفلاحية موضوع

¹ محمد يسعد كريمة، الضريبة على العقارات المبنية، مذكرة ماجستير، كلية الحقوق بجامعة البلدة، ط 2011، ص 103

عملية الاستغلال المباني وتصبح هذه المباني تلعب دورا محددا لقيمة الأرض الفلاحية المشيدة فوقها ويتوقف هذا الدور على جملة الخصائص والمواصفات التي تتمتع بها هذه المباني (مساحتها، حالة صيانتها، موقعها وتوزيعها على الأرض الفلاحية....الخ).

وعملية تقييم الأراضي الفلاحية من هذا الشكل يمكن ان تتم بشكلين اساسيين هما:¹

-الشكل الأول يعتبر ان قيمة البناء مدمجة بقيمة الأرض.

-الشكل الثاني يفصل بين الأرض والبناء.

*التقييم وفق الشكل الأول:

عملية التقييم هذا الشكل تنظر الى الأرض الفلاحية وكأنها ارض فلاحية عارية وان البناء المتواجد فوقها ما هو الا عبارة عن عنصر من عناصر تجهيز القطعة الأرضية وتهيئتها.

-تقيم المباني بتطبيق احدة الطرق الملائمة المتبعة في تقييم العقارات المبنية كما هو منصوص عليها في التعليمات التقنية الخاصة بها السالفة الذكر.

-اما الأرضية فتقيم بتطبيق احدى الطرق الملائمة المتبعة في تقييم الأراضي الفلاحية.

الفرع الثالث: تقييم المغارس

أولاً: العوامل المحددة لقيمة المغارس:

وتتمثل عموماً في جميع العوامل المادية والقانونية السالف ذكرها بالنسبة للأراضي الفلاحية المعزولة بالإضافة الى بعض الخصائص التي تتميز بها والمتمثلة في:

***كثافة الغرس:** ان غرس الأشجار المثمرة يخضع الى بعض المقاييس العلمية، بحيث يجب ان يكون عدد الأشجار المغروسة يتناسب مع طبيعة الأرض ونوعية التربة وفي الحدود المناسبة كما يجب ان يكون موزعاً فوق الأرض بشكل يضمن له نمو جيد.

بصفة عامة نقول ان هناك مقاييس علمية معينة لكثافة الغرس يجب احترامها لضمان نمو جيد ومردودية عالية للغرس، وبالتالي فان المغارس التي لا تكون فيها هذه المقاييس والضوابط المحترمة تكون مردوديتها ضعيفة وهذا يؤدي الى تراجع الطلب عليها في السوق فتتخفض نتيجة لذلك قيمتها.

***النوع:** هناك بعض الأنواع من الأشجار المثمرة تكون قيمتها في السوق مرتفعة عن أنواع أخرى وتكون أهمية تلك الثمار في الاستهلاك الغذائي أو الصناعي، فكلما كان الطلب على نوع معين من الثمار في السوق مرتفع كلما ارتفعت نتيجة لذلك قيمة المغارس التي تنتجها.

¹ محمد جمال الذنبيات، الضريبة على العقارات المبنية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، ط1، 2002، ص 70

*العمر: تبعا للخصائص البيولوجية للأشجار فاننا نميز بين ثلاثة مراحل اساسية في حياة أي شجرة وهي:

-مرحلة ما قبل الاثمار

-مرحلة الاثمار

-مرحلة العجز

وبالتالي فان قيمة المغارس تختلف باختلاف المرحلة الحياتية التي توجد فيها خلال فترة التقييم.

ثانيا: طرق تقييم المغارس:

كما سلف الذكر ان قيمة المغارس تختلف باختلاف المرحلة الحياتية التي يوجد فيها الغرس خلال فترة التقييم لذا فان تقييمها يتطلب أولا تحديد عمر المغرسة والمرحلة الحياتية التي وصلت اليها، ويتم تقييمها تبعا لذلك على النحو الموالي:

1-قيمة المغرسة خلال مرحلة ما قبل الاثمار:

وتسمى هذه المرحلة بمرحلة الفتوة وتبتدا من تاريخ غرس الشجيرات الى غاية بداية مرحلة الاثمار ونجد ان طول هذه المرحلة يختلف باختلاف النوع الذي ينتمي اليه الغرس وعموما فهي تتراوح بين (5و18سنة).

يتم تقييم المغرسة خلال هذه المرحلة وذلك بتقييم كل من وعائها العقاري على حدى والغرس على حدى ويكون حاصل جمع قيمتهما يمثل قيمة المغرسة خلال هذه المرحلة.

-يقيم الوعاء العقاري على أساس ارض فلاحية عارية وذلك باتباع احدى الطرق الملائمة المتبعة في تقييم الأراضي الفلاحية.

قيمة الغرس خلال هذه المرحلة تكون تساوي الى مجموع المصاريف التالية:

-سعر شراء الغرس(الفسائل)

- مصاريف نقله

- مصاريف اعداد الحفر

- مصاريف صيانة الغرس

- مصاريف التسميد

- قيمة فوائد القروض السنوية المتراكمة

أي ان قيمة الغرس خلال هذه المرحلة يساوي الى مبلغ راس المال المستثمر لإنشاء المغرسة وصيانتها حتى تاريخ فترة التقييم.

2- قيمة المغرسة خلال مرحلة الاثمار:

تعتبر هذه المرحلة أطول مرحلة حياتية للغرس وعندها يصل الغرس الى عمر البلوغ ويبدأ في إعطاء الثمار وفي هذه المرحلة نميز بين ثلاثة فترات وهي:

*فترة بدلية الاثمار: وتبدأ من نهاية مرحلة الفتوة ويتميز الغرس خلالها بزيادة الاغصان وتفرعاتها وتطور الجذور وكثافة الأوراق والاثمار يكون في تزايد تدريجي.

*فترة اوج الاثمار: وعندها تصل الشجرة الى أوج نموها وتصل الى الحد الأقصى من الاثمار.

*فترة تراجع الاثمار: وفي بداية هذه الفترة يبقى اثمار الشجرة كهك لكنه يبدأ في التناقص تدريجيا.

خلال هذه المرحلة تكون المغرسة قد تحولت الى راس مال منتج، ولذلك فان قيمتها في السوق تتحدد بالدرجة الأولى على أساس مردوديتها أو دخلها وبناءا على ذلك تقيم المغارس خلال هذه المرحلة بدلالة مردوديتها وفق العلاقة التالية:

$$\text{قيمة المغرسة} = \frac{\text{دخلها السنوي الصافي}}{\text{معدل رسملتها}}$$

وعليه فان تحديد قيمة المغرسة يتطلب تحديد كل من:

-دخلها السنوي الصافي

-معدل رسملتها

* تحديد الدخل السنوي الصافي:

المقصود بالدخل السنوي للمغرسة هو الكمية المنتجة سنويا من الثمار مقومة بسعر بيعها في السوق، وتحدد على أساس دخلها السنوي المتوسط لعدة سنوات السابقة أو للسنوات الثلاثة الأخيرة.

وهذا الأخير نحسبه على أساس الكمية المتوسطة التي انتجتها المغرسة خلال عدة سنوات ماضية أو خلال ثلاثة السنوات الأخيرة مقوم بسعر تسويقه في السوق، والدخل السنوي الصافي للمغرسة هو الدخل السنوي الإجمالي مخصوم منه جميع مصاريف صيانة الأشجار وكذلك المصاريف المختلفة المتعلقة بالجني و التسويق.

***تحديد معدل الرسملة:**

ويعبر هذا المعدل عن نسبة عائدات المغرسة مقارنة بقيمتها، وهو يبين العلاقة الكائنة بين مردوديتها وقيمتها في السوق وهو عبارة عن نسبة تستنتج وفق العلاقة التالية:

$$\text{معدل الرسملة} = \frac{\text{الدخل السنوي الصافي}}{\text{القيمة السوقية للمغرسة}}$$

يجب ان يتم تحديد هذا المعدل عن طريق استنتاجه من دراسة سوق المغارس من نفس النوع والمثابهة للمغرسة موضوع عملية التقييم وذلك على النحو الموالي:

أولاً: القيام باجراء أبحاث معمقة في السوق المحلي عن عمليات البيع أو الشراء التي تمت فيه و خصت مغارس مماثلة للمغرس موضوع عملية التقييم ثم تسجيلها.

ثانياً: القيام بالتحاليل والدراسات الدقيقة لعمليات البيع والشراء المتحصل عليها من جراء عملية البحث قصد تحديد الصادقة منها وعزل عمليات البيع أو الشراء التي تمت دون الأسعار الجاري التعامل بها في السوق، وبذلك نتوصل الى تحديد عينة من عمليات بيع وشراء صادقة.

ثالثاً: القيام بالنسبة لكل عناصر العينة بتحديد:

-دخلها السنوي الصافي

-قيمتها (سعر بيعه أو شراءه)

رابعاً: القيام بالنسبة لجميع عناصر المقارنة بتطبيق العلاقة:

$$\text{معدل الرسملة} = \frac{\text{الدخل السنوي الصافي}}{\text{قيمتها (سعر بيعه أو شراءه)}}$$

وبذلك نتحصل على عينة من معدلات رسملة متقاربة فيما بينها خاصة بمغارس من نفس النوع ومماثلة للمغرسة موضوع عملية التقييم.

خامساً: القيام باستنتاج من بين هذه المعدلات، معدل رسملة معياري الذي يسأوي اما الى معدل الرسملة الأكثر تكرارا أو كمعدل الرسملة المتوسط.

وعند التمكن من تحديد كل من الدخل السنوي الصافي للمغرس ومعدل رسميتها على النحو السالف شرحه يمكننا بكل سهولة تحديد قيمتها وذلك بتطبيق الي للعلاقة السابقة .

3-مرحلة العجز:

وعند هذه المرحلة تبدأ عملية الاثمار في التراجع ويقل تغصين الأشجار كما تصبح اكثر تأثرا بالظروف المناخية و اكثر عرضة للطفيليات والامراض وتصبح الثمار التي تعطيها الشجرة ذات نوعية رديئة وعند تقييم المغارس خلال هذه المرحلة نميز بين فترتين هما:¹

-الفترة الأولى: وتضل فيها الأشجار تثمر وهنا تقيم المغرسه بدلالة مردوديتها بنفس الكيفية المبينة في تقييم الغارس خلال مرحلة اوج الاثمار.

-الفترة الثانية: تصبح الشجرة عاجزة عن الاثمار وتقيم المغرسه عندها وذلك بتقييم كل من وعائها العقاري لوحده باتباع احدى الطرق الملائمة المتبعة في تقييم الأراضي الفلاحية العارية اما الغرس فيقيم على أساس الحطب وتكون قيمته تساوي الى عائد بيع الأشجار كحطب مخصص منه جميع المصاريف المتعلقة بقلع ونقل الأشجار.

المبحث الثاني: تقييم الأملاك العقارية المبنية

تقييم الأملاك العقارية المبنية تقوم على أساس عوامل يكون لها دورا في تحديد قيمته التجارية وذلك وفق قواعد حددها المشرع الجزائري في جملة من التعليمات التقنية والقوانين الصادرة في هذا المجال والتي سنتناولها بإسهاب في المطلبين التاليين.

المطلب الأول: تقييم الأملاك العقارية المبنية

الفرع الأول: العوامل المحددة للقيمة (العوامل المادية، العوامل القانونية، العوامل الاقتصادية)

أولاً: العوامل المادية:

1-المساحة: تلعب المساحة دورا أساسيا محدد لقيمة العقارات المبنية، فهي التي تحدد إمكانات الانتفاع واستعمال العقار المبني تبعا للغرض الموجه اليه، كما يجب ان تكون هذه المساحة ملائمة مع الاحتياجات التي يتطلبها كل استعمال، حيث انه كلما تجاوزت المساحة الحدود العادية المطلوبة سواء بالزيادة أو النقصان فان ذلك يؤثر سلبا على قيمة العقار المبني المتعلقة به في السوق حيث يؤدي ذلك الى تراجع الطلب عليها فيه.

2-عناصر التجهيز والراحة: يقصد بها التهيئات والتركيبات المختلفة المتعلقة بالشبكات الخاصة بالماء، الكهرباء، الغاز، التدفئة وكذلك التجهيزات الصحية (الحمام، دورة المياه، المطبخ، قنوات الصرف المرتبطة بها)، فتوفر هذه العناصر بالبناء ضروري جدا وكلما كانت عناصر التجهيز والراحة هذه ذات نوعية جيدة كلما كانت درجة رفاهية وراحة المبنى المتعلقة به عالية، وهذا يساهم في الرفع من قيمته بصفة محسوسة في السوق، على العكس من ذلك ان عدم توفر هذه العناصر أو قلتها يعمل على تخفيض قيمة العقار في السوق.¹

3-المواد المستعملة في البناء: ان نوع المادة المستعملة في البناء تلعب دورا أساسيا محدد لقيمة المباني في الاسواق ويتوقف هذا الدور على جملة المواصفات والخصائص التي تتميز بها والمتمثلة على الخصوص في الشكل، درجة مقاومتها، لونها، نوعيتها، مظهرها، الصلابة، ومدة الحياة التي من الممكن ان تضمنها للعقار.

¹ محمد جمال ذنبيات، الضريبة على العقارات المبنية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الجزائر ، 2002، ص 12.

4-العمر (القدم): ان هذا العامل في الأصل هو عامل مخفض لقيمة العقارات المبنية لأنه مرتبط بدرجة تقدمها في السن، فمع تقدم العقار في السن وبفعل تأثير العوامل الطبيعية والاصطناعية المختلفة فإنها تفقد تدريجيا متانتها وصلابتها أي صلاحيتها للاستعمال بفعل اهتلاها.

الا انه تجدر الإشارة ضمن هذا الاطار، انه هناك عامل اخر مرتبط بعامل القدم يؤثر فيه وذلك حسب الحالة اما في نفس الاتجاه أو في اتجاه معاكس له وهذا العامل هو عامل الصيانة حيث انه كلما كانت الصيانة متوفرة بالعقار بصفة منتظمة وجيدة، هذا من شأنه ان يزيد في عمر العقار ويقلل من النسبة التخفيضية المتعلقة بالقدم، على العكس من ذلك ان انعدام هذه الصيانة يؤدي الى سرعة اهتلاك العقار وزواله قبل اجله الحقيقي.

ثانيا: العوامل القانونية:

وتتمثل بصفة عامة في الوضعيات المختلفة التي من الممكن ان يوجد عليها العقار من الناحية القانونية وتتمثل بصفة عامة في الارتفاقات القانونية (ارتفاقات القانون العام والخاص) وان يكون العقار مشغول أو مرهون كلياً أو جزئياً، وكلما كان العقار متحرر من جميع الحقوق والقيود والشروط كلما كانت قيمته اكبر في السوق من عقار مماثل له مثقل ببعض هذه الشروط.

ثالثا: العوامل الاقتصادية:

كما هو معلوم ان قيمة أي عقار مبني تتحدد في السوق كباقي السلع والخدمات المختلفة حسب ظروف العرض والطلب فحسب هذه الظروف تترجم قيمة العقارات في السوق ولذا يجب ان نكون دائما على دراية باحوال هذا السوق قصد التنبؤ بقيمة العقارات التي تكون بصدد تقييمها.¹

الفرع الثاني: طرق تقييم الأملاك العقارية المبنية

أولاً: طريقة التقييم بواسطة تكلفة تجديد البناء:

تقيم العقارات المبنية وفق هذه الطريقة بواسطة تكلفة إعادة بنائها خلال فترة التقييم وذلك بتقييم كل من الوعاء العقاري لوحده والبنائة لوحدها ويكون حاصل جمع قيمتهما يمثل قيمة العقار المبني الاجمالية، ويتم تقييم كل واحد منهما كما يلي:

1-تقييم الوعاء العقاري: يقيم الوعاء العقاري (الأرضية) باعتباره ارض عارية صالحة للبناء وذلك بتطبيق احدى الطرق الملائمة المتبعة في تقييم الأراضي الصالحة للبناء كما هو منصوص عليها في

¹ محمد يسعد كريمة، الضريبة على العقارات المبنية ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية الحقوق ، جامعة بالبليدة2 ، الجزائر ، 2011 ، ص 215.

التعليمية التقنية الملحقة بالمذكرة رقم 265 المؤرخة في 23-01-1991 مع مراعاة إجراء التخفيض المتعلق بازدحام واكتظاظ البناية فوق الأرضية وذلك بنسبة تتراوح بين (10 و 40%)، حسب ما اذا كانت الأرضية مشغولة بصفة جزئية اذا امكن، في ظل احترام قوانين البناء والتعمير، انجاز بناء اخر على جزء القطعة الأرضية الغير مبنية.

2-تقييم البناية:

تقيم البناية بدلالة تكلفة تجديد بناءها وذلك باتباع الخطوات المنهجية التالية:
أولاً: القيام بتصنيف البناية موضوع عملية التقييم ضمن احدى الأصناف المتعارف عليها التي تنتمي اليه، ولهذا يجب على العون المقيم عند قيامه بالزيارة الميدانية للعقار اخذ جميع مواصفاته وخصوصياته وخاصة (المادة المستعملة في البناء، حالة الصيانة، العمر، الموقع، عدد الطوابق، عناصر التجهيز والراحة،....الخ)

حساب المساحة المطورة المعدلة المحسوبة من الخارج(SDPHO).¹

تعريف SDPHO: المساحة المطورة المعدلة المحسوبة من الخارج(SDPHO) هي مجموع مساحات المستويات المختلفة للعقار أو البناء (قبو، طابق ارضي، طوابق، شرفات....الخ)المقاسة من خارج الجدران والمعدلة بمعاملات تصحيحية خاصة، والمعاملات التصحيحية الواجب تطبيقها عند حساب المساحة المطورة المعدلة المحسوبة من الخارج هي تلك المحددة بالتعليمية رقم 3529 المؤرخة في 03-06-1981 والمستعادة في التعليمية التقنية الخاصة بتقييم العقارات المبنية والتي هي كما يلي:

المعامل	المستوى
0.30	قبو غير مهياً
0.50	قبو مهياً
0.70	سرداب مهياً
0.40	طابق أرضي غير مهياً (R.D.S NON AMENAGE)
1.00	طابق أرضي مهياً (قابل للسكن أو التجارة)
1.00	الطوابق

¹ محمد يسعد كريمة، المرجع السابق، ص 221.

المعامل	المستوى
0.75	الطوابق المسقوفة
0.30	العليات
0.70	المقصورات
0.50	السلام الخارجية
0.70	المدخل المغطاة
0.20	عتبة المدخل
0.30	الشرفات
0.50	سطح قابل للاستعمال
0.70	الملحقات المغلقة
0.50	الملحقات غير المغلقة

حساب تكلفة تجديد البناء:

عند هذه الخطوة نقوم بحساب تكلفة إعادة بناء المبنى موضوع عملية التقييم بنفس المواصفات التي يتصف بها خلال فترة التقييم، وتتمثل تكلفة تجديد البناء في مجموع المصاريف الضرورية لاعادة بناء نفس البناية، وهنا يجب على المقيم القيام بأبحاث معمقة قصد معرفة واستنتاج تكلفة البناء الحقيقية، وذلك عن طريق التوجه الى المصالح المختلفة المختصة في البناء لطلب منها تكلفة البناء الجارية وهنا نذكر على الخصوص (مصالح مديرية البناء والتعمير الولائية، مكاتب الدراسات، المقاولون العموميون والخواص....الخ)، ومن الأفضل ان يلجا العون المقيم الى اختصاصيين في البناء(مكاتب دراسات)، في عملية حساب تكلفة تجديد البناء.¹

بصفة عامة تحدد تكلفة تجديد البناية وذلك بتطبيق تكلفة بناء المتر المربع المستنتجة على المساحة المطورة المعدلة المحسوبة من الخارج (SDPHO) للعقار موضوع عملية التقييم.

تعديل تكلفة تجديد البناء بفائض أو ناقص القيمة الظرفي:

¹ عطية عبد الواحد ، الضرائب على الإيرادات العقارية ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، 1994 ، ص 53.

عند هذه المرحلة يقوم المقيم بتعديل تكلفة تجديد بما يسمى فائض أو ناقص القيمة الظرفي:

أ- فائض القيمة الظرفي:

يدل على الفارق السلبي الكائن بين سعر بيع عقار مباشرة بعد الانتهاء من إنجازهِ وتكلفة بنائه، ويعبر عنه بنسبة مئوية مضاعفة أو مخفضة، وتحديدُهُ يجب أن يكون دائماً مستنتج من دراسة السوق وذلك كما يلي:

- القيام بأبحاث معمقة في السوق عن عمليات البيع أو الشراء التي تمت فيه وخصت عقارات مبنية حديثة الإنجاز المماثلة للعقار المبني موضوع عملية التقييم ثم تسجيلها.

- القيام بدراسة معمقة لعمليات البيع أو الشراء هذه، قصد التأكد من مصداقيتها وعزل تلك التي تمت بأسعار لا تعكس السعر الجاري التعامل به في السوق.

وبذلك نكون قد قمنا بتحديد عينة من المبادلات العقارية الصادقة تعكس حقيقة التبادل في السوق.

- القيام بالنسبة لجميع عناصر العينة المحفوظ بها، باستنتاج قيم أوعيتها العقارية وذلك بتوظيف إحدى الطرق الملائمة المتبعة في تقييم الأراضي الصالحة للبناء مع مراعاة إجراء التخفيض المتعلق باكتظاظ وازدحام البناء فوق الأرضية.

- القيام بالنسبة لكل العناصر العينة باستخراج قيمة البناء فقط وذلك بطرح قيمة الوعاء العقاري المحدد على النحو السالف ذكره في الخطوة الثالثة من القيمة الاجمالية للعقار المبني (سعر البيع أو الشراء).

- القيام بالنسبة لكل عنصر من عناصر العينة بحساب الفرق الكائن بين قيمة البناء وتكلفة إنجازها فإذا كان هذا الفارق موجبا معناه انه هناك فائض قيمة ظرفي، اما اذا كان هذا الفارق سلبيا معناه ان هناك ناقص قيمة ظرفي.¹

- القيام باستخراج معدل فائض أو ناقص القيمة الظرفي وذلك بالقيام بالنسبة لكل عنصر من عناصر المقارنة بقسمة فائض أو ناقص القيمة الظرفي على قيمة تكلفة تجديد البناء.

فائض أو ناقص القيمة الظرفي

معدل فائض أو ناقص القيمة الظرفي =

تكلفة تجديد البناء

¹ محمد جمال ذنبيات، المرجع السابق، ص 28.

وبذلك نتحصل على عينة من معدلات أو نسب لفوائض أو ناقص القيمة الظرفية لكل عناصر المقارنة -من بين عينة هذه النسب أو المعدلات نقوم باستنتاج نسبة عامة أو فئة لها مرجعية، تكون تساوي اما متوسط هذه النسب أو النسبة المسيطرة أو الأكثر تكرارا، وهكذا نكون قد توصلنا الى حساب معدل فائض أو ناقص القيمة الظرفي من خلال دراسة السوق.

ب-العوامل المحددة لفائض أو ناقص القيمة الظرفي:¹

***أهمية العقار:** ويقصد بالاهمية الدرجة الراقية التي يحتلها العقار بحكم الخصوصيات والامتيازات الكبيرة التي يتمتع بها، ومن امثلة ذلك نذكر المساكن الراقية، القصور، المتاجر الكبيرة....الخ، وفي الغالب نجد ان سوق العقارات الهامة يبدي ناقص قيمة ظرفي فالعقارات الهامة يكون الطلب عليها قليل جدا وهذا ما يجعل سوقها يتصف ف الغالب بوجود ناقص قيمة ظرفي.

***خصوصيات العقار:** ان للخصائص الفيزيائية للعقار اثر كبير على قيمته في السوق وكذلك على معدل فائض أو ناقص القيمة الظرفي، حيث ان العقارات التي تكون تتصف بمواصفات خاصة تخرج عن المواصفات العادية يكون سوقها في الغالب يبدي ناقص قيمة ظرفي لان الطلب عليها يكون قليل نظرا لتلك الخصوصيات ومن امثلتها نذكر بصفة عامة العقارات المتخصصة وكذلك المسارح.

فكلما خرجت العقارات عن المواصفات والتصميمات العادية كلما اثر ذلك سلبا على إمكانيات استغلالها واستعمالها حيث نجد ان استعمالها يكون محصورا على الاستعمال الذي يوافق تصميمها المعماري. اذن لكل عقار خصوصياته الخاصة به وهذه الخصوصيات تستجيب لاستعمالات واذواق معينة تتوافق بالدرجة الأولى مع اذواق ورغبات اغلبية المشتركين في السوق. وهذا معناه تراجع الطلب على تلك العقارات في السوق وهذا ما يجعل سوقها يبدي ناقص قيمة ظرفي.

وتجدر الإشارة في الأخير ان تاثير هذه العوامل يكون ضعيفا في حالة السوق التي يكون في العرض قليلا والطلب شديدا.

***ضيق السوق:** ضيق السوق معناه انحصار مجاله في حدود معينة أي انه سوق غير واسع، وبالتالي فان اتساع أو ضعف السوق يلعب دورا أساسيا ومحددا لعامل فائض أو ناقص القيمة الظرفي حيث انه في السوق الضيقة تكون فرص البيع قليلة خاصة بالنسبة للعقارات الهامة أو التي تكون تتميز بخصوصيات خاصة، ففي المناطق الريفية من الصعب جدا العثور على مسكن لمتجر كبير أو مسكن كبير راقى.

¹ عطية عبد الواحد، المرجع السابق ، ص 82

فشاعة السوق معناه ان فرص البيع العقارات تزداد، على العكس من ذلك طبق السوق معناه انه سوق محدود وبالتالي تقل فرص البيع وخاصة بالنسبة للعقارات التي تخرج عن المواصفات العادية. الظروف الاقتصادية: عندما نتكلم عن الظروف الاقتصادية فاننا نتكلم عن ظروف العرض والطلب، سوف تنعكس على أسعار العقارات اما بالارتفاع أو الانخفاض فتكون تبعا لهذه الظروف هناك فوائض أو نواقص قيمة الظرفي.

التعديل بحالة قدم العقار:

بعد اجراء التعديل الاولي لتكلفة تجديد البناء بفائض أو ناقص القيمة الظرفي نقوم بتعديل يخص تقدم العقار في السن، وذلك بتطبيق عليه بنسبة تخفيضه تتعلق بحالة أو درجة تقدم العقار موضوع عملية التقييم في السن، وهذه النسبة تكون تساوي 1% عن كل سنة من عمر العقار حيث ان الخبراء يقرون بان مدة الحياة العادية للعقارات هي 100 سنة ولكن هذا ليس معناه التسليم المطلق بهذا الرقم والنسبة التخفيضية بل يجب مراعات عدم الاخذ بها اذا تعلق الامر بعقارات خفيفة أو اقتصادية التي لا يمكن ان تصل مدة حياتها الى 100 سنة وبصفة عامة نقدر عمر العقارات على أساس:

-طبيعة المواد المستعملة في البناء

-توعية تنفيذ البناء

وتجدر الإشارة انه يجب القيام بتصحيح معامل القدم بالمعامل التصحيحي المتعلق بحالة صيانة العقار فالصيانة المنتظمة والحسنة للعقار من شأنها ان تزيد في عمر العقار على العكس من ذلك ان اهمال صيانة العقار من شأنه ان يسرع في اهتلاك العقار وزواله قبل اجله الحقيقي.

والمعاملات التصحيحية الخاصة بحالة الصيانة والواجب تطبيقها هي:¹

-من 0.1 الى 0.3 بالنسبة للصيانة الجيدة

-من 0.4 الى 0.5 بالنسبة للصيانة الحسنة

-من 0.6 الى 0.9 بالنسبة للصيانة المتوسطة

-من 1 الى 1.4 بالنسبة للصيانة الرديئة

-من 1.5 الى 2 بالنسبة للصيانة المنعدمة

وهكذا يكون ناتج التعديل بمعامل القدم يمثل قيمة البناء موضوع عملية التقييم محدد حسب هذه الطريقة.

¹ الوليد صالح عبد العزيز ،دور السياسة الضريبية في تحفيز الاستثمار في ظل التطورات العالمية المعاصرة ،مصر در النهضة العربية، 2003، ص 61

ويكون حاصل جمع قيمة الوعاء العقاري المحددة على النحو السالف الذكر وقيمة البناية يمثل القيمة التجارية للعقار المبني موضوع عملية التقييم وفق هذه الطريقة.

تخفيض قيمة العقار المبني المتعلق بالشغل:

في حالة التي يكون في العقار المبني مشغولا من طرف الغير يجب القيام بتخفيض قيمته الاجمالية بنسبة معينة توافق هذا الشغل ويمكن ان تصل الى 75% وتأخذ هذه النسبة معدلات ضعيفة في الحالات التالية:

- في حالة كون المبني مشغولا بصفة جزئية فهذا الشغل لا يعيق استعمال العقار.
- إذا كانت البناية تتوفر على أرضية غير مبنية هامة أو هناك إمكانية تطوير البناء نحو الأعلى أي زيادة طوابق أخرى.
- إذا كان البناء غير متطور نحو الأعلى.
- ان يكون المستاجر أو المستاجرون متقدمين في السن.

ثانيا: طريقة التقييم بالمقارنة:

ان عملية تقييم العقارات المبنية بالمقارنة معناها ان القيمة التجارية للعقارات المبنية تحدد بالقياس على القيم التي تأخذها عقارات مبنية مطابقة أو مشابهة (تتوفر على اقصى عناصر تشابه) لها في السوق على شرط ان تكون هذه القيم تعكس القيمة (السعر) الجاري التعامل بها فيه: أي ان المرجع الوحيد لطريقة التقييم هذه هو السوق وان أدوات قياس القيمة هي عناصر المقارنة، ولذا فالعون المقيم مطالب بالحرص الدائم على مراقبة وكشاهدة السوق والقيام بابحاث مهمة فيه عن اكبر عدد ممكن من عمليات البيع أو الشراء التي تعقد فيه، تم تحليلها ودراستها قصد، استخراج منها السعار الجاري التعامل بها فيه التي نستخدمها كاسعار مرجعية عند التقييم وفق هذه الطريقة.

-وحتى تسهل عملية التقييم وفق هذه الطريقة يجب العون المقيم ان يقوم باجراء على مستواه بتصنيف لجميع العقارات المبنية المختلفة، وذلك حتى تسهل عملية التقييم وفق هذه الطريقة يجب على العون المقيم ان يقوم اجراء على مستواه بتصنيف لجميع العقارات المبنية المختلفة، وذلك حتى تسهل عملية تنظيم وترتيب المعلومات (الأسعار) من عملية البحث ودراسة السوق من جهة واستخراجها بشكل سريع عن الحاجة من جهة ثانية.¹

¹ الوليد صالح عبد العزيز، المرجع السابق، ص 71

ومن مزايا طريقة التقييم هذه، انها موضوعية وسريعة وهذين الأخيرين يتوقفان على ديناميكية ومشاط السوق، فعندما تكون عناصر المقارنة متوفرة بعدد كبير هذا يجعل عملية المقارنة سهلة وسريعة وتكون قيمة المتوصل اليها اكثر موضوعية لانها تعبر عن القيمة الحقيقية الجاري التعامل بها فيه والتي تتمثل في القيمة المسطرة أو الأكثر تكرارا وعلى العكس من ذلك اذا كان السوق راكدا وغير نشط فان هذا معناه ندرة أو انعدام عناصر المقارنة وهذا يمثل عائقا كبيرا لعملية التقييم وفق هذه الطريقة، حيث ان غياب عناصر المقارنة معناه عدم قابلية تطبيق هذه الطريقة أساسا، كما قد يؤدي ندرة العناصر المقارنة لجوء الى العون المقيم الى البحث عنها من المصادر أخرى غير مصادر الرسمية بالتالي قد يقع من جراء ذلك الى خطأ بالإضافة الى انها تتطلب وقتا طويلا، وتطبيق هذه الطريقة في ارض الواقع يظهر تحت اشكال مختلفة تتحدد تبعا لطبيعة ونوع العقارات وكذلك درجة نشاط السوق، وعموما عملية التقييم بالمقارنة يمكن ان تظهر تحت الاشكال التالية:¹

-مقارنة مباشرة

-مقارنة غير مباشرة

مع التمييز بين الوعاء العقاري والبناء

-بدلالة المساحة المبنية (S.B)

-بدلالة المساحة (SDPHO)

-بدلالة المساحة النافعة (S.U)

اعتبار قيمة الأرض مدمجة بقيمة البناء

-بدلالة المساحة (S.U)

-بدلالة (S.U.P)

-بدلالة الغرفة الرئيسية (S.P)

-بدلالة (SDPHO)

¹ محمد مرسى فهمي، الضريبة العامة على الإيرادات وتطبيقاتها العلمية، مطبعة مصر المكتبية، القاهرة، 1959، ص

1-المقارنة المباشرة:

عملية التقييم بالمقارنة المباشرة بسيطة وسهلة، ومضمونها يتمثل في ان قيمة العقارات المبنية تحدد عن طريق التطبيق المباشر والكامل للقيمة أو القيم التي تاخذها العقارات المبنية المطابقة لها في جميع المواصفات والخصائص عليها.

وتطبيق هذه الطريقة يتطلب توفر خلال فترة التقييم بنفس المنطقة المتواجد بها العقار موضوع عملية التقييم عدة عناصر مقارنة وعلى الأقل عنصر مقارنة واحد، أي وقوع عملية بيع أو الشراء لعقارات مبنية مطابقة له تماما في جميع الخصائص والمواصفات العقار المبني موضوع عملية التقييم.

في الواقع من النادر جدا ان نعثر على عقارات مبنية متطابقة تماما في جميع المواصفات والخصائص، ولذلك فان تطبيق هذه الطريقة يكون في حالات نادرة وشاذة. ولذلك فهي تصل في التقييم بالخصوص العقارات المبنية ذات الاستعمال السكن المنجزة بتجزئات في نفس الفترة ووفقا لنموذج أو تصميم معياري واحد.

2-المقارنة غير المباشرة:

كما سلف الذكر ان تميز العقارات فيما بينها يقف كعائق كبير امام عملية تقييمها بشكل مباشر يدفع بنا الى الخروج عن اطار التقييم المباشر الى اطار التقييم الغير مباشر، بمعنى اننا نقوم بحل مشكلة القيمة المطروحة امامنا في حالة غياب عناصر للمقارنة مطابقة للعقار موضوع عملية التقييم في جميع المواصفات والخصائص وذلك بالاعتماد على القيم التي تاخذها عقارات مبنية تتوفر على اقصى عناصر تشابه معه مع مراعاة اجراء تصحيحات لهذه القيم توافق الخصوصيات التي يتميز بها العقار موضوع عملية التقييم وكذلك الوضعية القانونية التي من الممكن ان يوجد عليها. وعملية التقييم بالمقارنة غير المباشرة بدورها تظهر تحت ثلاثة اشكال رئيسية هي:¹

-مقارنة غير مباشرة للعقار ككتلة واحدة (ارض و بناء).

-مقارنة مباشرة بدلالة القسم المبني.

1-المقارنة الغير مباشرة للعقار كتلة واحدة (ارض وبناء):

عملية المقارنة وفق هذا الشكل تتم بين العقارات المبنية كتلة عقارية واحدة (ارض وبناء).

¹ محمد مرسي فهمي ، المرجع السابق ، ص 90

وذلك باستخدام مفهوم المساحة الاجمالية، وهذه الأخيرة تتمثل في المساحة المبنية مضافة اليها مساحة الوعاء العقاري العارية (الغير مبنية) ومنه فان عملية المقارنة وفق هذا الشكل تؤول الى استنتاج قيم مرجعية متعلقة بعقارات مبنية مماثلة للعقار المبني موضوع عملية التقييم معبر عنها بدلالة هذا المفهوم المساحي يتم تطبيقها على المساحة الاجمالية للعقار المبني موضوع عملية التقييم فتحصل بذلك على القيمة التجارية وفقا لهذه الطريقة.

يعاب على عملية التقييم بالمقارنة وفق هذا الشكل انها لا تهتم كثيرا بالقسم المبني وتهمله، رغم انه يمثل الجزء العام في العقار المبني والذي هو يساهم اسهاما إيجابيا في قيمته.

-مقارنة مباشرة بدلالة القسم المبني:

على عكس عملية المقارنة الغير المباشرة وفق الشكل الأول، فان المقارنة وفق هذا الشكل تستدرك النقص الذي ظهر عليها حيث انها تولي اهتماما كبيرا بالجزء المبني وعملية المقارنة وفقها تتم بدلالة القسم المبني أي ان الأسعار الوحودية المرجعية للتقييم يكون معبرا عنها بدلالة القسم المبني بواسطة المفهوم المساحي الملائم الذي يوافق طبيعة وتوعية العقار المبني، وتميز داخل طريقة المقارنة وفق هذا الشكل بين شكلين اخرين هما:

-الأول يفصل بين الوعاء العقاري والبناء.

-الثاني يعتبر ان قيمة الأرض مدمجة بقيمة البناء ويهملها.

ب-مقارنة غير مباشرة تميز بين الوعاء العقاري والبنائية:

عموما يلجا الى التقييم بالمقارنة وفق هذا الشكل عندما نكون بصدد تقييم عقار مبني يتوفر على وعاء عقاري مهم مقارنته بالبنائية المشيدة فوقه، ومن امثلة ذلك نذكر على الخصوص المساكن الفردية، المباني الصناعية، المستودعات، المباني الفلاحية.....الخ.

وعملية المقارنة وفق هذا الشكل تتم عن طريق القيام بتقييم الوعاء العقاري على حدى والبنائية على حدى وذلك على النحو الموالي:¹

*تقييم الوعاء العقاري: يقيم الوعاء العقاري (الأرضية) باعتبارها ارض عارية وذلك باتباع احدى الطرق الملائمة المتبعة في تقييم الأرض الصالحة للبناء كما هو منصوص عليها في التعليمات التقنية الملحقة بالملحقة رقم 265 المؤرخة في 23-01-1991 مع مراعاة اجراء تخفيض القيمة المتحصل عليها بنسبة

¹ حميل نواره، النظام الضريبي للعقار الصناعي، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري بتيزي وزو، مجلة القانون العقاري، ع2، ديسمبر 2015، ص 42

تتراوح بين (10-40%) تتعلق بالعامل اكتظاظ البناء فوق الأرضية، وذلك حسب ما اذا كانت البناية تشغل أو تحتل الأرضية بصفة كلية أو جزئية.

***تقييم البناية:** وللقيام بذلك يجب اتباع الخطوات التالية:

أولاً: تحديد جميع مواصفات وخصائص العقار موضوع عملية التقييم، وكذلك الصنف الذي ينتمي اليه.
ثانياً: القيام بإجراء أبحاث معمقة في السوق عن عملية البيع أو الشراء التي تمت فيه وخصت عقارات مبنية مماثلة للعقار المبني موضوع عملية التقييم ثم تسجيلها.

ثالثاً: القيام بتحليل ودراسة الأسعار التي عقدت بها عملية البيع والشراء هذه قصد التأكد من مصداقيتها، واستخراج الأسعار التي عقدت بها وإبعاد وعزل عملية البيع أو الشراء الغير صادقة التي تمت دون الأسعار الجاري التعامل بها في السوق. وعند هذه المرحلة نكون قد قمنا بتحديد عينة عناصر المقارنة.

رابعاً: القيام بالنسبة لجميع عناصر المقارنة المحددة باستنتاج قيمة اوعيتها العقارية وذلك بإجراء تقييم لها وذلك باتباع احدى الطرق الملائمة المعمول بها في تقييم الأراضي الصالحة للبناء مع مراعاة تطبيق التخفيض المتعلق باكتظاظ وازدحام البناء فوق الأرضية.

خامساً: القيام بالنسبة لكل عناصر المقارنة باستنتاج قيمة القسم المبني وذلك بطرح قيمة الوعاء العقاري لكل عنصر من عناصر المقارنة من قيمته الاجمالية.

بذلك نكون قد توصلنا الى تحديد عينة من قيم أو أسعار مباني مماثلة للعقار المبني موضوع عملية التقييم، والتي على أساسها نقوم باستنتاج قيمة وحدوية أو سعر وحدوي مرجعي يكون معبر عنه بدلالة المفهوم المساحي، الذي يلائم طبيعة ونوع العقار موضوع عملية التقييم وهنا نذكر:

-المساحة المبنية (S.B) بالنسبة للعقارات المبنية التي تكون اقسامها المبنية غير مطورة نحو الأعلى (طابق ارضي وطابق اول على الأكثر) وتحتل مساحة من الوعاء العقاري هامة، ومن امثلة ذلك نذكر على الخصوص المستودعات، المساكن الفردية، المباني الصناعية.....الخ.
-المساحة المطورة المعدلة المحسوبة من الخارج (SDPHO) بالنسبة للمساكن الفردية العمارات (العقارات الجماعية).

-المساحة النافعة (S.U) بالنسبة للشقق.¹

-المقارنة بدلالة قيمة المتر المربع من المساحة المبنية (S.B):

¹ تحليل نؤارة ،المرجع السابق ، ص 99

تتمثل المساحة المبنية (S.B) (SUPERFICIE BATIE) في مساحة القطعة الأرضية المغطاة بالبنائية وتحسب بقياس القسم المبنى المتصل بالأرضية من خارج الجدران.

-عملية المقارنة بدلالة هذا المفهوم المساحي معناها ان وحدة الأسعار المرجعية يكون معبر عنها بدلالة هذا المفهوم المساحي أي المتر المربع من المساحة المبنية.

-و القيمة التجارية للقسم المبنى للعقار موضوع عملية التقييم وذلك بتطبيق قيمة المتر المربع معبر عنه بدلالة المساحة المبنية المستنتجة من السوق على مساحته المبنية.

-استخدام الطريقة:

كما سبق الذكر ان المفهوم المساحي لا يهتم بتطور البناء نحو الأعلى حيث يقتصر اهتمامه على القسم المبنى المتصل بالوعاء العقاري وعليه فان عملية المقارنة بدلالة هذا المفهوم المساحي تكون انسب خاصة بالنسبة للعقارات المبنية الغير مطورة نحو الأعلى والتي تحتل مساحة واسعة من الوعاء العقاري المشيدة فوقه ومن امثلة ذلك نذكر على الخصوص، المستودعات، المساحات الكبرى، المساكن الفردية...الخ.

المقارنة بدلالة المساحة المطورة المعدلة المحسوبة من الخارج (SDPHO)

تتمثل المساحة المطورة المعدلة المحسوبة من الخارج في مجموع مساحات كل مستوى من المستويات البناء المعدلة أو المصححة بمعدلات تصحيحية معينة، والمقارنة بدلالة هذا المفهوم المساحي تتم بنفس الكيفية المذكورة في عملية المقارنة بدلالة المساحة المبنية، حيث ان الأسعار الوحدوية المرجعية للتقييم يكون معبر عنها بدلالة المفهوم المساحي (SDPHO).

-وتحسب القيمة التجارية للبنائية للعقار المبنى موضوع عملية التقييم، وذلك بتطبيق سعر المتر المربع المستنتج والمعبر عنه بدلالة المفهوم المساحي (SDPHPO) على (SDPHO) للعقار المبنى موضوع عملية التقييم.¹

¹ رمول خالد، الجباية العقارية على العقارات المبنية ، مجلة القانون العقاري، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة

البليدة، ص ص 59-79.

-استخدام الطريقة:

ان هذا المفهوم المساحي يهتم بتطور البناء نحو الأعلى وبجميع مستوياته المختلفة ولذلك فانه يستخدم في المقارنة خاصة في تقييم العقارات المبنية المطورة نحو الأعلى، ومن امثلة ذلك نذكر على الخصوص المساكن الفردية، العمارات.

المقارنة بدلالة المساحة النافعة:

تتمثل المساحة النافعة في مساحة العقار مقاسة من داخل الجدران، وتساوي الى مساحة جميع مستويات العقار مقاسة من داخل الجدران وعملية المقارنة بدلالة هذا المفهوم المساحي معناها ان الأسعار الوحيدة والمرجعية يجب ان يكون معبرا عنا بدلالة المساحة النافعة، وتحسب القيمة التجارية للقسم المبني موضوع عملية التقييم وذلك بتطبيق قيمة المتر المربع المستنتجة معبرة عنها بدلالة المساحة النافعة على المساحة النافعة للعقار المبني موضوع عملية التقييم.

يعاب على المقارنة بدلالة هذا المفهوم المساحي ان هذا الأخير لا يهتم بتنوع استعمال الفضاءات الداخلية للعقار أو البناء (غياب التعديلات المتعلقة بالمساحة).

المقارنة بدلالة المساحة النافعة المعدلة (S.U.P) SUPERFICIE UTILE PONDEREE:

ان هذا المفهوم المساحي هو نفسه المفهوم المساحي السابق، ما عدا انه يستدرك العيب الذي تركه هذا الأخير الا وهو عدم الاهتمام بتنوع استعمال الفضاءات الداخلية للعقار، حيث ان التعديل المساحي الذي جاء به مرتبط بتنوع استعمال الفضاءات الداخلية للعقار، والمساحة النافعة المعدلة تتمثل في مجموع المساحات النافعة لكل مستوى من مستويات العقار مصححة بمعاملات تصحيحية توافق الاستعمال المصححة أو الموجهة اليه.

-هذه المعاملات التصحيحية يجب ان تكون مستنتجة من دراسة السوق العقاري.

-تستعمل هذه الطريقة لتقييم جميع الأصناف العقارية المختلفة (مباني فردية، شقق، مركبات، عقارات أو عمارات ذات استعمالات متعددة سكن تجاري، إدارة.... الخ)¹

ج-مقارنة غير مباشرة مع اعتبار ان قيمة الأرض مدمجة بقيمة البناء:

على خلاف الشكل الأول فان المقارنة وفق هذا الشكل تتم دون التمييز بين الوعاء العقاري للبنانية والبنانية، حيث ان عملية المقارنة تتم باعتبار ان قيمة الوعاء العقاري تكون مدمجة أو متضمنة في قيمة البناء

¹ رمول خالد، المرجع السابق ، ص 82

حيث ان السعر الوحدوي المرجعي يكون معبرا عنه بدلالة المفهوم المساحي الملائم لطبيعة ونوع العقار وتكون قيمة الوعاء العقاري متضمنة فيه.

يلجأ في الغالب الى التقييم بالمقارنة وفق هذا الشكل عندما تكون البناية تحتل بصفة كلية الأرض المشيدة فوقها وتكون البناية مطورة كثيرا نحو الأعلى وهذه الصفات نجدها في الغالب متوفرة على الخصوص في المباني الجماعية (العمارات)، وفي الحالة التي يكون فيها العقار يتوفر على وعاء عقاري مهم يمكن ان يشكل حصة أو عدة حصص قابلية للفصل، قابلية للبناء، يمكننا القيام بفصلها وتقييمها على حدى وتقييم الكتلة العقارية وفق هذا الشكل تتك اما:

* بدلالة المساحة المطورة المحسوبة من الخارج (SDPHO)

* بدلالة المساحة النافعة S.U

* بدلالة المساحة النافعة المعدلة S.U.P

* بدلالة الغرفة الرئيسية P.P

وفي غالب الأحيان تتم عملية المقارنة وفق هذا الشكل بدلالة مفهوم المساحة النافعة والغرفة الرئيسية.

المقارنة بدلالة الغرفة الرئيسية (EVALUATION A LA PIECE PRINCIPALE):

تعريف الغرفة الرئيسية:

استنادا الى نصوص قوانين البناء والتعمير السارية المفعول لاسيما المرسوم التنفيذي رقم 91-175 المؤرخ في 28-05-1991 تعد كغرفة رئيسية كل غرفة تتوفر فيها الشروط الضرورية لاستعمالها داخل المسكن اما للاستراحة، أو التسلية، أو للاطعام، أو للنشاط المنزلي مثل الغرف وقاعات للمقام والمطابخ.

ويحدد المرسوم السالف الذكر جملة من الشروط ومقاييس لكل غرفة رئيسية هي:¹

-ان لا تقل مساحة لكل غرفة رئيسية عن 16م² باستثناء المطابخ التي يمكن ان تصل مساحتها الدنيا الى 6م²

-ان لا تقل علوها عن 2.6م وفي حالة السقف المائل يمكن ان يصل العلو الأدنى الى 2.20م وهذا بالقياس من النقطة الأكثر اختصا.

-الانارة والتهوية بواسطة فتحة أو عدة فتحات.

¹ العاقب عيسى، ربط الضريبة العقارية عن طريق البيع ، مجلة القانون العقاري ،كلية الحقوق والعلوم السياسية ، جامعة البليدة 2، ع2، ديسمبر 2015، ص 163

الى جانب الغرفة الرئيسية هناك فضاءات واحجام داخلية مختلفة بالمسكن وعموما ما يشتمل كل مسكن على ما يلي:

-غرف رئيسية بالمفهوم السابق.

-غرف ثانوية معدة لحفظ الصحة مثل (قاعات المياه والمغاسل والمراحيض ومساحات المرور مثل المدخل، الكواليس، الاروقة الداخلية والخارجية، الادراج، غرف المهملات).

-الملاحق مثل الدهاليز والعلياء ومغاسل الشباب والمراتب والسقيفات.

يستخدم هذا المفهوم المساحي خصوصا في تقييم الشقق على اعتبار ان عدد الغرف الرئيسية التي يتوفر عليها المسكن يمثل عامل أساسي، كما تستخدم أيضا في تقييم المساكن المسكونة بأكثر من ساكن (مشغولة بأكثر من شاغل).

وتحسب قيمة العقار المبني موضوع عملية التقييم وذلك بتطبيق قيمة الغرفة الرئيسية الواحدة المستنتجة من دراسة السوق على عدد الغرف الرئيسية للعقار المبني موضوع عملية التقييم.

ملاحظة:

هناك بعض المساكن ذات تصاميم معمارية قديمة، نجدها تتوفر على عدد كبير من الغرف لكنها لا تتوفر فيها شروط ومقاييس الغرفة الرئيسية. وفي مثل هذه الحالة يمكن اعتبار مجموع الغرف الرئيسية يوافق عدد معين ونقوم بتقييم هذا المسكن بهذه الطريقة على أساس ذلك الاعتبار.

يجب الاخذ بعين الاعتبار ابعاد ومساحات الغرف الرئيسية للعقار المبني موضوع عملية التقييم عند المقارنة والبحث عن عناصر المقارنة.¹

أخيرا تبقى عملية المقارنة وفق المفاهيم المساحية الأخرى (S.U.P. S.U.SDPHO)

ثالثا: طريقة التقييم بواسطة الدخل:

تستخدم هذه الطريقة لتقييم العقارات المبنية التابعة لقطاع الايجار (المؤجرة)، فالعقارات التابعة لقطاع الايجار يكون دخلها (ايجارها) هو المحدد الأساسي لقيمتها في السوق، أي ان الطلب عليها يزداد أو يتناقص تبعا لحجم المداخل التي تنتجها، وبناءا على هذا تحدد القيمة التجارية لهذا الصنف من العقارات على أساس دخلها بواسطة العلاقة التالية:

¹ العاقب عيسى، المرجع السابق، ص 165

$$\frac{\text{الدخل السنوي}}{\text{معدل الرسملة}} = \text{القيمة}$$

وعليه فان تحديد القيمة التجارية يتطلب تحديد كل من:

-الدخل السنوي للعقار موضوع عملية التقييم.

-معدل رسملة العقارات من نفي النوع.

***تحديد الدخل السنوي:** يتمثل الدخل السنوي الواجب تحديده في مجموع الحقوق والاتاوي الايجارية المستحقة فعلا من طرف مؤجر العقار والمنصوص عليها في عقد الايجار.

***تحديد معدل الرسملة:** يعبر هذا المعدل على مقدار التراكم من عائدات ايجار العقار (دخله) مقارنة بقيمته السوقية أي انه يبين العلاقة الكائنة بين دخل العقار وقيمته السوقية وهو عبارة عن نسبة مئوية تحسب بالعلاقة التالي:

$$\frac{\text{الدخل السنوي الاجمالي}}{\text{قيمة العقار السوقية}} = \text{معدل الرسملة}$$

يجب ان يحدد هذا المعدل عن طريق استنتاجه من دراسة سوق العقارات المبنية المؤجرة من نفس النوع الذي ينتمي اليه العقار موضوع عملية التقييم، وذلك علة النحو الموالي:¹

أولاً: القيام باجراء أبحاث معمقة في السوق عن عمليات البيع الذي تمت فيه وخصت عقارات مبنية مؤجرة مماثلة للعقار المبني موضوع عملية التقييم ثم تسجيلها.

ثانياً: القيام بدراسة معمقة لمجموع عمليات البيع أو الشراء المتحصل عليها من جراء عملية البحث قصد تحديد الصادقة منها عزل تلك التي تمت دون الأسعار الجاري التعامل بها في السوق.

بذلك نتحصل على عينة لعمليات بيع أو الشراء خصت عقارات مبنية مماثلة للعقار المبني موضوع عملية التقييم، تكون هي العينة المرجعية التي نعتد عليها في الدراسة لاستنتاج معدل الرسملة.

¹ بوجرة مخلوف، العقار الصناعي ، دار هومة ، الجزائر، 2009، ص 49

ثالثا: القيام بالنسبة لكل عنصر من عناصر العينة بتحديد:

-مبلغ الايجار السنوي.

-قيمته (سعر بيعه أو شراؤه).

رابعا: القيام بالنسبة لجميع عناصر العينة بتطبيق العلاقة التالية:

$$\text{الدخل السنوي الإجمالي (مبلغ الايجار السنوي)} \\ \text{معدل الرسملة} = \frac{\text{قيمة العقار السوقية (سعر بيعه أو شراؤه)}}{\text{معدل الرسملة}}$$

وبهذا نتحصل على عينة من معدلات رسملة تكون بلا شك متقاربة فيما بينها خاصة بعقارات مبنية مماثلة للعقار المبني موضوع عملية التقييم.

خامسا: من بين عينة هذه المعدلات، نقوم باستنتاج معدل رسملة عام يكون يساوي الى معدل الرسملة الأكثر تكرارا أو معدل الرسملة المتوسط وكذلك يمكننا تحديد مجال أو فئة لمعدلات الرسملة.

وبهذا نكون قد توصلنا الى تحديد عن طريق دراسة السوق معدل رسملة خاص بعقارات من نفس نوع العقار موضوع عملية التقييم.

معدلات الرسملة المطبقة حاليا والتي يجب القيام بمراجعتها هي كما يلي:

-8% بالنسبة للعقارات الراقية والحسنة والصيانة.

-10% بالنسبة للعقارات ذات درجة رفاهية متوسطة وذات صيانة لابس بها.

-15% بالنسبة للعقارات ذات الاستعمال التجاري.

-12% بالنسبة للعقارات ذات درجة رفاهية متوسطة وقديمة.

-من (15الى18)% بالنسبة الى العقارات القديمة جدا.

وعند التمكن من تحديد الدخل الاجمالي السنوي ومعدل الرسملة حسب الكيفية المذكورة سالفا يمكننا بكل

سهولة التعرف على القيمة التجارية للعقار المبني موضوع عملية التقييم وذلك بتطبيق مباشر للعلاقة

السابقة.¹

¹ بوجرة مخلوف، المرجع السابق، ص 55

المطلب الثاني: تقييم المحلات التجارية

يعتبر المحل التجاري كوسيلة لاستثمار الأموال، في الصناعة أو التجارة، من أجل تنمية هذه الأموال عن طريق الأرباح المنتظرة منها، والمحل التجاري يمثل قيمة مالية مستقلة بذاتها، نتجت بفعل اقتران وتزاوج مجموعة القيم المادية المعنوية (المال المستثمر) الضرورية لمزاولة النشاط الذي يختار للاستثمار فيه، ومنه فإن قيمة المحل التجاري تتوقف على مدى نوع مساهمة مجموعة العناصر المكونة له في ظل مجموعة الظروف المحيطة به ومنه فإن أي عملية تقييم لأي محل تجاري تتطلب قيام أولاً بدراسة شاملة ودقيقة للمحل التجاري موضوع عملية التقييم، من أجل حصر جميع العناصر المكونة له مع ابداء خصائصها وحالتها والشروط التي تعمل فيها والاحاطة بالظروف والاحوال العامة للسوق، وفي كل الحالات يجب ان تخص الدراسة التقييمية للمحل التجاري النقاط الهامة التالية:¹

-درجة تجارية السارع المتواجد به المحل

-مساحة وشكل المحل

-عقود انشاء أو تأسيس المحل، القانون الأساس، العقود التعديلية

-عقود ايجار المحل الجارية

-حالة صيانة المحل

-وضعية المحل المحاسبية

-وضعية المحل التجاري الجبائية

-عقود ووثائق التأمين الجارية

-الديون والالتزامات المسجلة على المحل

-وضعية المحل التجاري البنكية

الفرع الأول: العوامل المحددة لقيمة المحلات التجارية:

بصفة عامة يمكننا ان نجل العناصر المحددة لقيمة المحلات التجارية في ثلاثة أنواع أساسية من العوامل هي:

-عوامل غير موضوعية

-عوامل موضوعية

¹ رمول خالد، مرجع سابق، ص 81

-عوامل اقتصادية

1-العوامل الغيرموضوعية: وتتمثل في:

التأثير الشخصي لصاحب المتجر في الزبائن:

تتمثل كما سلف الذكر في مجموع الخصال التي يتميز بها التاجر ومدى تأثيرها على الزبائن والاتصال بهم وإنشاء بينه وبينهم علاقة بيع وشراء دائمة، فكلما كان صاحب المحل يتميز بصفات واخلق حميدة كالامانة والنظافة والمساعدة ويعامل زبائنه معاملة حسنة كلما اثر فيهم كثيرا وزادوا اقبالا عليه، وهذا يمثل عاملا أساسيا ومهما جدا في تحديد قيمة المحل التجاري، خاصة وانه يتعلق بالعنصر الأساسي للمحل الا وهو عنصر الاتصال بالعملاء.

جاذبية بعض المستخدمين في المحل وتأثيرهم على الزبائن:

بالإضافة الى صاحب المحل قد يكون المحل يستخدم مجموعة من المستخدمين وبذلك يصبح هؤلاء المستخدمين يلعبون دورا فعالا جدا، الى جانب صاحب المحل في التأثير على الزبائن وجذبهم الى المحل وكل شيء يتوقف على طريقة معاملتهم للزبائن وحسن خدمتهم لهم وبصفة عامة يجب ان يتحلوا بخصال واخلق ومعاملة حسنة مع الزبائن لجلبهم الى المحل.

2-العوامل الموضوعية: وتتمثل في مايلي:¹

-سهولة أو صعوبة بيع المنتجات.

-نوع النشاط التجاري الممارس.

-سهولة أو صعوبة الاتصال بالعملاء واكتساب المحل لسمعة وشهرة تجارية.

-سمعة المحل هل هي سيئة أو حسنة.

-المحل هل هو موجود بمنطقة تعيش تطورا أو ركودا اقتصاديا.

-موقع المحل بالنسبة للشارع أو الطريق هل هو متواجد بشارع أو طريق مالوفين قليلا من طرف المارة.

-الشروط القانونية والمالية للايجار، هل هذا الايجار هو ايجار إيجابي بمعنى (الايجار في بداية

مدته، هناك إمكانية تغيير النشاط، إمكانية التنازل عنه، إمكانية الايجار الفرعي، مبلغ الايجار عقلائي

معقول) ام ايجار غير إيجابي(الايجار اقتربت نهاية مدته، سعر الايجار مبالغ فيه، عدم وجود إمكانية

النشاط أو التنازل عن هذا الايجار أو الايجار الفرعي.....الخ).

¹ رمول خالد، المرجع سابق، ص 87

3-العوامل الاقتصادية:

وتتمثل عموماً في الظروف الاقتصادية المعاشة خلال فترة التقييم، وهذه الظروف سوف تنعكس على السوق وتجعله يظهر في صورة معينة، وهذا ما ينعكس بدوره على المبادلات التجارية للمحلات التجارية، وفي كل الأحوال فإن الظرف الاقتصادي المعاش سوف ينعكس في السوق على عاملي العرض والطلب الذين بدورهما سوف يحددان مستوى قيمة المحلات التجارية، تبعاً لتأثيرات هذه الظروف وعموماً يمكننا تصور الحالة الاقتصادية المعاشة، أما في صورة رواج، أم انكماش اقتصادي، ولكل حالة أثرها على المبادلات في السوق والأسعار التي تتم فيها. والعون المقيم هنا مطالب بالكشف عن حالة سوق المحلات التجارية، على ضوء الوضعية المعاشة خلال فترة التقييم.

الفرع الثاني: طرق تقييم المحلات التجارية:

أولاً: طريقة التقييم بالمقارنة:

أساس هذه الطريقة يقوم على الملاحظة الدائمة والموضوعية لسوق المحلات التجارية وتسجيل جميع المعاملات التجارية التي تمت فيه، وخصت محلات تجارية مماثلة للمحل التجاري موضوع عملية التقييم، ثم القيام بتحليلها ودراستها بهدف استنتاج منها القيمة المرجعية، التي نعتد عليها في تحديد قيمة المحل التجاري موضوع عملية التقييم والتي تمثل القيمة الحقيقية الجاري التعامل بها في السوق. وعليه فإن عملية المقارنة تتوقف على وفرة عناصر المقارنة وهاته الأخيرة تتمثل في مجموعة المحلات التجارية التي تتوقف على أقصى عناصر التشابه مع المحل التجاري موضوع عملية التقييم¹، وهذه العناصر يمكن إجمالها في: موقع المحل، خصائص المحل (المساحة، الشكل، حالة الصيانة)، نوع النشاط الممارس، الوضعية الإيجارية للمحل، ورقم الأعمال، الربح.

في الأخير يجب أن تؤول عملية الدراسة إلى استنتاج قيمة مرجعية معبر عنها بدلالة المساحة النافعة الصالحة المعدلة (SUP) ومنه تكون قيمة المحل التجاري موضوع عملية التقييم تساوي إلى:

قيمة المحل الوحشية المرجعية مستنتجة من دراسة	المساحة النافعة المعدلة
السوق ومعبر عنها بدلالة المساحة النافعة المعدلة	(×) للمحل التجاري موضوع
للمحل المتعلق به المحل التجاري موضوع عملية	عملية التقييم

¹ زينات أسماء، مرجع سابق، ص 107

التقييم

ثانيا: طريقة التقييم بواسطة رقم الاعمال:

تقيم المحلات التجارية حسب هذه الطريقة بواسطة رقم الاعمال الذي تحقق خلال دورات استغلال نشاطها مع تطبيق عملية معامل يسمى معامل رقم الاعمال وذلك وفق العلاقة التالية:

$$\text{قيمة المحل التجاري} = \text{رقم الاعمال السنوي} (\times) \text{معامل رقم الاعمال}$$

رقم الاعمال:

رقم الاعمال الذي يؤخذ بعين الاعتبار عند التقييم وفق هذه الطريقة هو رقم الاعمال المتوسط لثلاثة سنوات الأخيرة.¹

معامل رقم الاعمال:

يجب ان يستنتج من دراسة السوق وذلك وفق العلاقة التالية:

$$\frac{\text{قيمة المحل التجاري}}{\text{معامل رقم الاعمال}} = \text{معامل رقم الاعمال السنوي}$$

ملاحظة:

ان زيادة رقم حجم الاعمال لا يعني دائما تطور حجم المبيعات للمحل، بل قد تكون هذه الزيادة مرادها ارتفاع مفاجئ في الأسعار لظروف معينة ولذلك عندما نلاحظ ان هناك ارتفاع في رقم الاعمال المحل يجب القيام بالدراسة قصد التأكد من ان هذه الزيادة هي عادية ودائمة وليس اصطناعية.

ثالثا: طريقة التقييم بواسطة الربح الصافي:

تقيم المحلات التجارية حسب هذه الطريقة بدلالة الربح السنوي الصافي، الذي يحققه مع تطبيق عملية معامل هذا الربح الصافي وذلك وفق العلاقة التالية:

¹ ريم مراحي ، الضريبة على الملكيات غير المبنية ، مجلة العلوم الإنسانية والاجتماعية، العدد 10، جامعة تبسة، ص

$$\text{قيمة المحل التجاري} = \text{الربح السنوي الصافي} (\times) \text{معامل الربح}$$

الربح السنوي الصافي:

يتمثل في رقم الاعمال مخصص منه جميع أعباء دورة الاستغلال والربح السنوي الصافي الذي يأخذ بعين الاعتبار عند التقييم هو الربح السنوي الصافي المتوسط لثلاثة السنوات الأخيرة.¹

معامل الربح:

يجب ان يحدد من دراسة السوق وذلك وفق العلاقة

قيمة المحل التجاري

= معامل الربح

الربح السنوي

رابعاً: طريقة التقييم بواسطة تعويض الإدارة الحرة

L'INDIMENITE DE GERANCE

يقيم المحل التجاري حسب هذه الطريقة بواسطة مبلغ التعويض الذي يتلقاه صاحب المحل التجاري (مالكه) من عند طرف اخر كان قد وضع هذا المحل تحت تصرف بموجب عقد إدارة حرة لهذا المحل وتحدد القيمة التجارية وفق العلاقة التالية:

مبلغ تعويض الادارة

= قيمة المحل التجاري

معدل الرسملة

مبلغ اتاوة الإدارة:

يتمثل في المقابل النقدي الذي يتحصل عليه سنوياً صاحب المحل من عند طرف الاخر المدير الحر لهذا المحل المتفق عليه في العقد.

معدل الرسملة:

¹ عائشة طيب، حكيمة كحيل ، استغلال الأملاك العقارية الوقفية المبنية وغير المبنية قراءة في المرسوم رقم 213/18، مجلة القانون العقاري ، جامعة لونييسي علي البلدية ، العدد 14، 2021 ، ص 110-224.

يجب ان يستنتج من دراسة السوق وفق العلاقة:

$$\text{معدل الرسملة} = \frac{\text{مبلغ اتاوة الإدارة السنوي}}{\text{قيمة المحل التجاري}}$$

المبحث الثالث: إشكالية تطبيق الضريبة على الثروة في الجزائر

تهدف هذه الدراسة الى تسليط الضوء على إشكالية تطبيق الضريبة على الثروة في الجزائر في ظل اقتراح هذه الضريبة ضمن اهم مقترحات مشروع قانون المالية لسنة 2018، والتي ترمي الى المساهمة بصفة فعالة الى تمويل الخزينة العمومية، وكم خلال ذلك استنتجنا ان هاته الأخيرة ما هي الى امتداد للضريبة على الأملاك التي تم تطبيقها منذ سنة 1993

المطلب الأول: مفهوم الضريبة على الأملاك والضريبة على الثروة وواقع تطبيقها

ان الضريبة على الأملاك والثروة تندرج ضمن الضرائب على رأس المال الذي يعرف على انه مجموع الأموال التي يمتلكها الشخص خلال لحظة معينة والقابلة للاستعمال سوار تعلق الامر رأس المال النقدي، أو رأس المال العيني أو المادي (أراضي، مباني، الات....الخ)، أو رأس المال الغير مادي أو المعنوي (برامج الاعلام الالي، العلامات...الخ).¹

الفرع الأول: مفهوم الضريبة على الأملاك والضريبة على الثروة

تصنف الضريبة حسب المعيار الاقتصادي الى ضرائب على الدخل، ضرائب على الانفاق وضرائب على رأس المال، فالضريبة على الدخل تفرض على مجموع المداخيل والايادات التي يحصل عليها الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين نتيجة ممارسة نشاط معين جراء استخدام جهد بدني أو فكري أو نتيجة التنازل عن العقارات تو المحلات التجارية أو تاجيرها أو غيرها من الاعمال المولدة للدخل.

ان الضريبة على الأملاك والثروة تندرج ضمن الضرائب على رأس المال الذي يعرف على انه مجموع الأموال التي يمتلكها الشخص خلال لحظة معينة والقابلة للاستعمال، سواء تعلق الامر برأس المال النقدي، أو رأس المال العيني أو المادي (أراضي، مباني، الات....الخ)، أو رأس المال غير المادي أو المعنوي (برامج الاعلام الالي، العلامات...الخ). وبذلك يفضل ان لا تكون متكررة وان يتم اللجوء اليها في الحالات الاستثنائية كحالات الحروب والأزمات.

وعلى هذا الأساس فان الضرائب على رأس المال في العصر الحديث يمكن ان تلعب دورا تكميليا للضرائب على الدخل، لان هذه الأخيرة أصبحت تشكل الوعاء الأساسي للضرائب من منطلق انها ضرائب متجددة ودورية، على عكس رأس المال الذي يمتاز بالثبات وعدم التجدد كتجدد الدخل.

ولازالة البس الحاصل ما بين الأملاك والثروة يمكن ان نعرف كل كم المصطلحين كما يلي:

¹ عايلي رضوان: مردودية الأملاك الوطنية، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر، كلية الحقوق بن عكنون، 2013، ص 68

وما بعدها

*** مفهوم الأملاك:**

مصدرها الملك والملك ما يملك ويتصرف فيه أملاك الشخص مقتنياته كلها التي تقدم لرفع الديون عند الإفلاس.¹

فالأملاك هي جميع الممتلكات والحقوق والالتزامات التي لها قيمة اقتصادية التي يمكن للشخص الاحتفاظ بها أو التصرف فيها. وهي جميع العناصر القابلة للانتقال والمملوكة في وقت معين، من قبل شخص أو عائلة أو شركة تجارية أو سلطة عامة.²

مفهوم الثروة:

بحسب قاموس المعاني العربية فان الثروة هي الكثير من المال والناس، وهي حالة شخص ما أو مجموعة تحوز ممتلكات مهمة الأشياء الثمينة والفاخرة.³

من خلال التعاريف السالفة الذكر يمكن ان نستنتج العلاقة التي تربط بين مفهومي الأملاك والثروة، حيث ان الأملاك تمثل الرصيد من السلع المادية وغير المادية التي لها قيمة اقتصادية في لحظة معينة، اما الثروة فهي الأملاك التي لها قيمة كبيرة، الثمينة والفاخرة، اذن يمكن ان تكون الثروة جزء من الأملاك التي تمتاز بقيمة معتبرة.

الفرع الثاني: واقع تطبيق الضريبة على الثروة:

يوجي تطبيق هذا النوع من الضرائب في عدة بلدان انها الأصعب من ناحية تحديد وعائها الضريبي بكل دقة، وهذا ما أدى بعدة دول على مراجعتها،⁴ حيث نجد ان ضرائب الثروة الصريحة المعمول بها قليلة للغاية في الوقت الراهن سواء في الاقتصاديات النامية أو المتقدمة، فمثلا في بلدان منظمة التعاون والتنمية التي تطبق ضريبة فعلية على الثروة انخفض عددها من 12 بلد الى 4 بلدان فقط بين سنتي 1985 و

¹ قاموس المعاني، موقع الأنترنت : <https://www.almaany.com> - تاريخ الاطلاع 2018/4/16 على سا 12

² La rousse, Dictionnaires de Français, site d'internet <http://www.larousse.fr> consulte le 16/04/2018a12h

³ قاموس المعايي، مرجع سبق ذكره.

⁴ Claude Bourillon, A propos de L'impôt sur la fortune, La Nouvelle Revue des Deux Mondes, (Janvier 1982), pp. 233-236. <http://www.jstor.org/stable/44202188> Accessed: 14-03-2018 a 17:26

2007 ولا تزال محدودة الفعالية، وهناك عدد ضئيل من البلدان النامية تفرض ضريبة على الثروة الا في نصوصها القانونية.¹

أولاً: الضريبة على الثروة في الدول النامية:

هناك عدد قليل من الدول النامية المطبقة للضريبة على الثروة، وعليه يمكن ان ندرس مدى تطبيقها في كل من الدول التالية:

-**البرازيل:** لا يزال الجدل قائماً على تطبيق الضريبة على الثروة في البرازيل حيث انه من الناحية النظرية ينص الدستور الذي تم اقراره سنة 1988 صراحة على فرض ضريبة على الثروات الكبيرة، الا انه من الناحية العملية لم يتم تنظيمها ولم تطبق حتى الان، حتى انه في سبتمبر 2011 تم طرح مشروع قانون تكميلي يقضي بفرض ضريبة على الثروة، الذي لا يزال قيد الدراسة من جانب لجنة تابعة للبرلمان ولم يتم اقراره بعد، وينص المشروع على فرض ضريبة على كل شخص يمتلك اصولاً تزيد قيمتها عن 2.5 مليون ريال برازيلي، أي ما يعادل حوالي 932 الف دولار امريكي وفقاً لمعدلات ضريبة تصاعدية تتراوح ما بين 0.5% و 2.5% وفي حالة التأخير في تقديم الإقرار الضريبي أو تقديم بيانات خاطئة يقترح مشروع القانون فرض عقوبات.²

-**جنوب افريقيا:** طالب القس ديزموند توتو في سنة 2011 بفرض ضريبة مرة واحدة على الثروة على المواطنين من "البيض" الذين استفادوا من التفرقة العنصرية في جنوب افريقيا وحققوا ثروات هائلة على حساب قهر المواطنين السود وحرمانهم قسراً من حقوقهم، وايد بعض الخبراء الدستوريين هذا المطلب، بفرض ضريبة على الأثرياء في شرائح الدخل العليا والذين يزيد دخلهم السنوي عن مليون راند أي حوالي 86 الف دولار ولكنها ام تطبق نظراً للتخوف من هروب راس المال للخارج، وان كان هناك من يرى ان هناك رؤوس أموال يصعب ان تخرج اذا كان مصدرها من موارد في الوطن مثل المناجم.³

¹ جيمس برامبي ومايكل كين، ضرائب الثروة: المبلغون والمساهمون في التغيير، مدونات الصندوق النقد الدولي، 15 فبراير 2018، موقع أنترنت <http://www.imf.org/ar/News/Articles/2018/02/15/blog-game-changers-and-whistle-blowers-taxing-wealth>

² سهير أبو العينين سلامة، الضرائب على الثروة وعلى الأرباح الرأسمالية، المفاهيم والامكانيات و مشكلات التطبيق في مصر، اصدار معهد التخطيط القومي، 02 جانفي 2016، ص ص 13-14

³ المرجع السابق، ص 15

-**الهند:** كما اقرت الهند منذ سنة 1957 قانونا يقضي بفرض ضريبة سنوية على صافي الثروة، وتطور الحد الأدنى للثروة الخاضعة للضريبة من 1.5 مليون روبية (أي حوالي 72 ألف دولار) بمعدل ضريبة ثابت 1% ويستهدف القانون في الهند فرض ضريبة على الأصول التي لا تدر دخلا، لان الأصول التي تدر دخلا يخضع دخلها لضريبة الدخل، وبالتالي لا يجوز فرض ضريبة أخرى على هذه الأصول. كما ان ضريبة الثروة تتحدد وفقا لكل من جنسية الممول وما اذ كان مقيما في الهند، وموقع الأصول التي يمتلكها، حيث ان المواطن هندي الجنسية والمقيم في الهند يدفع ضريبة الثروة على الأصول الخاضعة للضريبة حتى لو كانت موجودة خارج الهند،¹ وقد تم الغاء الضريبة على الثروة في الهند في أول افريل من سنة 2015.²

-**المغرب وتونس:** بدا النقاش حول تطبيق الضريبة على الثروة في المغرب أو لا وهذا منذ بداية الالفية، الا ان هذا الاقتراح لم يرقى والى يومنا هذا الى التطبيق، وقد ارجعت الحكومة المغربية ذلك لسببين جوهريين وهما:

*صعوبة تطبيق هذه الضريبة.

*وأیضا بتخوفها من تنامي ظاهرة تهريب الأموال الى الخارج.

اما تونس فقد شهدت جملة من الاقتراحات قدمت في اطار مناقشة قانون المالية لسنة 2017 في مجال المالية العمومية، بهدف بلوغ التوازن الأدنى بين مداخل الدولة الجبائية وانفاقها، ومن بين الأسباب التي أدت الى عدم تطبيقها تجلت في تأثيرها على القطاع العقاري حيث ان:³

*العديد من رؤوس الأموال طيلة سنوات عديدة تجمدت في هذا القطاع وهذا ما يستوجب إعادة بعثها في الدورة الاقتصادية الفعلية.

*اصبح القطاع العقاري ضعيف الجدوى وخير دليل على ذلك حجم المساكن الشاغرة في المدن الكبرى.

¹ المرجع السابق ، ص ص 9، 12

² Le régime fiscal de l'Inde, site d'internet <http://www.attijaritrade.ma/fr/choisissez-votre-marchecible/profils-pays/inde/fiscalite> consulte le 28/03/2018 a 10h.

³ المنصف السلامي، مقترحات على طريق الإصلاح الاقتصادي ضريبة للدعم وضريبة على الثروة، جريدة المغرب، 2017/9/8 المنصف السلامي: نائب بمجلس نواب الشعب ويعد أول رجل أعمال يقترح إقرار ضريبة على الثروة، وكان هذا الاقتراح قد قدم خلال مناقشة قانون المالية لسنة 2017 من قبل عدد من نواب الجبهة الشعبية في تونس

*و بالمقابل مع ضعف الجدوى في هذا المجال هنالك مجالات عديدة يمكن ان تدر على ميزانية الدولة موارد إضافية، وعليه يفترض تحسين التقنيات المستعملة من قبل الوزارة المالية حتى يقوم فعليا كل المطالبين بالجباية بأداء واجبهم.

من خلال هذه التجارب نستنتج ان الضريبة على الثروة في مجمل الدول النامية بقيت كمشروع لقانون المالية أو حتى كاقتراعات على مستوى المجالس التشريعية ولم ترقى لتطبيق على ارض الواقع كحال عدة دول منها تونس، المغرب، جنوب افريقيا، وفي حالات أخرى نجد ان هاته الضريبة لها نصوص تشريعية الا انها لم تكن لها فعالية في الاخضاع الجبائي الحقيقي كحال البرازيل. ويمكن ان نجزم ان الهند في الاستثناء في مجال تطبيق الضريبة على الثروة المطبقة منذ سنة 1957 الا انه قد تم التراجع عن تطبيقها منذ سنة 2015.

ثانيا: الضريبة على الثروة في الدول المتقدمة:

اعتمدت الدول المتقدمة على عدة دراسات لاستخلاص مدى نجاعة اعتماد الضريبة على الثروة في سياستها المالية، ومن بينها نجد:

قامت قامت الولايات المتحدة الامريكية سنة 1937 مرسمة مستقلة غير حزبية بدراسات حول السياسة الضريبية في الولايات المتحدة Tax foundation. وكان لباحث هذه المؤسسة تاثير على السياسات الضريبية على المستوى الفدرالي وعلى مستوى الولايات وعلى مستوى المحلي، وقد قامت هذه المؤسسة بدراسة تقدير الأثر المتوقع لو تم تطبيق الضريبة على الثروة التي اقترحها بيكيتي في الولايات المتحدة الامريكية، وتوصلت الى ان هذه الضريبة لو تم فرضها سيكون لها اثر سلبي على الاستثمار والأجور والعمالة والدخول والناتج، وانها يمكن ان تؤدي الى انخفاض الناتج المحلي الإجمالي بحوالي 4.9%.¹

كما شهدت فرنسا منذ بداية السبعينات نقاشا حادا حول الجدوى من تطبيق الضريبة على الثروة، وفي سنة 1978 تم تأسيس لجنة من الخبراء² درست بالتفصيل مردودية تطبيقها في البلدان التي كانت السباقة في

¹ سهير أبو العينين سلامة، مرجع سبق ذكره، ص 16

أشرفت عليه الحكومة الفرنسية برئاسة السيد جيسكار ديستينغ Giscard d'Estaing وتكونت من ثلاث خبراء وهم السادة: Ventejol, Blot Meraud في 5 جويلية 1978 وصدر التقرير في 12 جانفي من سنة 1979

² Camille Herlin-Giret, « L'état et la richesse. Redéfinir l'impôt sur la fortune pour sauver le capital », Gouvernement et action publique 2017/3 (No 3), p. 37-60

فرضها، أي في كل من المانيا، سويسرا والنمسا وهولندا ولوكسمبورغ وتلك الخاصة بأوروبا الشمالية (السويد والترويج والدنمارك).

الا ان الإيرادات المرتبطة بهذا النوع من الضرائب لا تتجاوز في أي بلد أكثر من نسبة 0.6% من مجموع الإيرادات الجبائية باستثناء سويسرا، وبالنظر الى حجم النفقات التي يجب تحملها لضمان تحصيلها يتعين عدم استخدامها.

وفي نفس السياق لخص تحليل مردودية الضريبة محل الدراسة في كل من اليابان وإيرلندا بعد عدة سنوات من التطبيق الى نفس النتائج،¹ وعليه تخلت اليابان عن هذا النوع من الضرائب في سنة 1950، وإيطاليا سنة 1974، الدنمارك سنة 1995، وقد قررت بلدان أخرى، مثل كندا وأستراليا بعد اجراء الدراسات عدم اعتمادها.²

ان اهم ما تميزت به تشريعات البلدان الأوروبية على سبيل الذكر لا الحصر في تطبيق الضريبة على الثروة، نجد مايلي:

-التشريع الحالي في اكسمبورغ المطبق منذ سنة 1913 والتشريعات السارية في المانيا حتى 1 جانفي سنة 1997 هما الوحيدان اللذان لا يخضعان فقط أصول الأشخاص الطبيعيين ولكن أيضا الأشخاص الاعتباريين.

-توجد ضريبة الثروة منذ نهاية القرن التاسع عشر في هولندا، وهي تخضع حاليا بموجب قانون عام 1965 الذي تم تعديله عدة مرات، وهو يطبق فقط على الاشخاص الطبيعيين الذين تتجاوز ثروتهم عتبة معينة.

-وفي أواسط التسعينات اعتمدت كل من المانيا واسبانيا وهولندا، في شكل إعفاءات، تخفيضات في الوعاء أو في نسب الاختصاص الضريبي، احكام محددة لصالح الأملاك المهنية.

-في جميع البلدان باستثناء سويسرا تخضع الاعمال الفنية لاحكام مخففة سواء تستفيد من اعفاء بصفة كلية ام جزئية.

¹ Claude Bourillon, Op-cit, p 233

² Edouard Bonnefous, L'impôt sur la fortune, La Nouvelle Revue des Deux Mondes, (Janvier 1982), pp. 3-10. URL: <http://www.jstor.org/stable/44202155> Accessed: 14-03-2018 17:24 UTC.

-يتم فرض ضريبة الثروة في سويسرا من قبل المقاطعات والبلديات، ولكل مقاطعة من الـ 26 مقاطعة لها تشريع ضريبي خاص بها، لذا فإن قواعد ضريبة الثروة تختلف من مقاطعة الى أخرى.

-ادخلت اسبانيا وهولندا فضلا عن خمسة من المقاطعات السويسرية 26، الية الحد الأقصى في الاخضاع الضريبي.¹

-بعد الازمة المالية العالمية في 2008 اعادت ايسلندا فرض ضريبة مؤقتة على الثروة للفترة من 2010 حتى 2013، وبمعدل ضريبة يبلغ 1.5% على صافي أصول الفرد التي تتجاوز 445 الف يورو و 606 الف يورو للزوجين، وتبلغ حصيله الضريبة على الثروة حوالي 0.3% من الناتج المحلي الإجمالي ويدفع الضريبة حوالي 2.2% من السكان الذين تقع دخولهم ضمن شرائح الدخل العليا. ولمواجهة احتمالات هروب راس المال فرضت قيودا قانونية على خروج راس المال الى خارج البلاد، وكذلك اسبانيا فقد اعادت أيضا فرض ضريبة مؤقتة على الثروة في سنة 2011.²

-فرضت ايرلندا ضريبة على الثروة في الفترة الممتدة ما بين سنتي 1975 و 1978 أي لمدة ثلاث سنوات فقط، وكان الهدف الأساسي منها هو تقليل التفاوت في توزيع الثروة، وكان معدل الضريبة التصاعدي بين 1 الى 2.5% وقد ادرت ضغوط رجال الاعمال والغرف التجارية الى كثير من الإعفاءات التي أدت بدورها الى ضعف الحصيله الضريبي 0.1% من الناتج المحلي الإجمالي، وبذلك فقد أخفقت الضريبة في تحقيق الهدف الأساسي لها.³

المطلب الثاني: الضريبة على الثروة في الجزائر:

اقترح المشرع الجبائي الجزائري إحلال ضريبة على الثروة محل الضريبة على الأملاك، وعليه يتعين دراسة الضريبة على الأملاك ومقترح الضريبة على الثروة والفرق بينهما.

1-الضريبة على الأملاك:

تأسست الضريبة على الأملاك في الجزائر بموجب المادة 31 من قانون المالية لسنة 1993، أدرجت في المواد من 274 الى 281 مكرر 15 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وهي تستحق على

1

1- مجلس الشيوخ الفرنسي، الغرفة الثانية للبرلمان الفرنسي، موقع الأنترنت

https://www.senat.fr/lc/lc40/lc40_imo.html متصفح يوم 2014/3/14 على سا 14:20

² سهير أبو العينين سلامة، مرجع سبق ذكره، ص 18

³ المرجع أعلاه، ص 18.

أملك الأشخاص الطبيعيين فقط دون المعنويين، سواء كان مقرهم الجبائي في الجزائر أو في الخارج، وتتضمن الضريبة على الأملاك مجموع الأملاك الخاضعة للضريبة التي تعود للأشخاص الطبيعيين واطفالهم القصر دون احتساب أملاك الزوجة التي تخضع باسمها الشخصي، والتي تفوق قيمتها الصافية الخاضعة للرسم مبلغ 100.000.000 دج عند تاريخ الفاتح من جانفي لسنة الخضوع للضريبة.¹

١- الأملاك الخاضعة للضريبة هي:

تضمنت احكام المادة 276-1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة الأملاك التي تخضع لإجراءات التصريح من قبل المكلفين بالضريبة وتتمثل في:

*الأملاك العقارية

-الملكيات المبنية: تتضمن الاقامات الرئيسية أو الثانوية

-الملكيات غير المبنية: تتعلق بملحقات الملكيات المبنية، أراضي مخصصة للبناء، أراضي تستعمل كإراضي للنزهة، حدائق للترفيه، ومساحات للعب.

*الحقوق العينية العقارية

-تتشكل من حقوق الملكية والانتفاع والاستعمال والسكن

*الأموال المنقولة

-السيارات الخاصة التي تفوق سعة اسطوانتها 2000سم³ ثلاثة اس صغيرة (بنزين) و 2200 سم³ ثلاثة صغيرة اس (غاز اويل)

-الدراجات النارية ذات سعة محرك يفوق 250سم³

-اليخوت وسفن النزهة

-خيول السباق

-التحف واللوحات الفنية التي تفوق قيمتها 500.000 دج

كما لا تخضع للتصريح بصفة اجبارية العناصر التالية:

-المنقولات المخصصة للتأثيث

-المجوهرات والاحجار الكريمة والذهب والمعادن الثمينة

¹ Ministère des finances, Direction Générale des Impôts, site d'internet: <https://www.mfdgi.gov.dz> consulte le 10 Mars 2018 a 10h.

-المنقولات المادية الأخرى لاسيما منها:

الديون والودائع والكفالات

عقود التأمين في حالة الوفاة

الريوع العمرية

وتجدر الإشارة انه يتم تعديل احكام هذه المادة الى غاية سنة 2006 من خلال:¹

-زيادة قوة السيارات الخاصة والدراجات النارية، التي كانت اخذت سعة محركها قيمة تفوق 1800سم³ و 125 سم³ على التوالي.

-إضافة بند التحف واللوحات الفنية التي تفوق قيمتها 500.000دج.

ب- الأملاك المعفاة:

كما تعفى من الضريبة على الأملاك كل مايلي:

-الأملاك المهنية الضرورية لتأدية نشاط صناعي أو تجاري أو حرفي أو فلاحي أو نشاط حر أو تستعمل في اطار هذه النشاطات.

-حصص واسهم شركات الأشخاص أو رؤوس الأموال، (غير التي يكون موضوعها تسيير الأملاك المنقولة أو العقارية، أملاك مهنية التي تخضع للضريبة).

-قيمة رسملة الريوع العمرية، التي تكونت في اطار نشاط مهني لدى هيئات تاسيسية مقابل دفع علاوات دورية، والمقسطة بصفة منتظمة لمدة 15 سنة على الأقل والتي يشترط في بدء الانتفاع بها انتهاء النشاط المهني الذي تم بسببه دفع العلاوات.

-الريوع أو التعويضات المحصلة كتعويض للاضرار المادية.

ج-حساب الضريبة:

تحسب الضريبة على الأملاك وفق جدول تصاعدي بالشرائح كما تضمنته احكام المادة 281 مكرر 8 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، التي شهدت 5 تعديلات منذ تاسيسها، واهم ما يمكن ملاحظته في هذا السياق ما يلي:²

¹ الجمهورية الجزائرية، الجريدة الرسمية، ل 29 ذو القعدة سنة 1426 هـ الموافق ل 31 ديسمبر، العدد 85 ، 2005، ص

² قانون المالية لسنة 2006، الجمهورية الجزائرية، الجريدة الرسمية، ل 29 ذو القعدة سنة 1426 هـ الموافق ل 31 ديسمبر المادة 14، العدد 85 ، 2005، ص 6.

-تضمن الجدول التصاعدي لسنة 1993 احد عشر شريحة وهو ما شكل في حد ذاته صعوبة في تطبيق الضريبة محل الدراسة، وقد تدارك المشرع الجبائي ذلك بعد عشر سنوات من التطبيق بموجب المادة 26 من قانون المالية لسنة 2003.

-حيث عدلت احكام هذه المادة تباعا من اجل إعادة تقييم شرائح الجدول في كل من المواد 14 و 5 من قانون المالية لسنتي 2006 و 2013 على التوالي، وكأخر تعديل خص هذا الجدول تضمنته المادة 22 منقانون المالية التكميلي بسنة 2015.

-ان اهم ما ميز خذت الجدول هو مايلي:

من حيث النسب:

*تضمن الجدول التصاعدي لسنة 1993 نسيا جد مرتفعة من 0 الى غاية نسبة 5% وكل شريحة تزيد عن سابقتها بنسبة 0.5%.

* عدلت النسب المطبقة مع زيادة حجم الوعاء الضريبي الى ان أصبحت النسبة العليا تقدر ب 2.5% في سنة 2003، وب 1.5% سنتي 2006 و 2013، وفي الأخير استقرت في نسبة 1.75% سنة 2015.

من حيث القيم:

* عكست قيم شرائح الجدول التصاعدي حجم زيادة أسعار الأملاك في الجزائر وبامتياز، حيث نلاحظ انه في مدة 10 سنوات أصبح قسط القيمة الصافية من الأملاك الخاضعة للضريبة الخاصة بأكبر شريحة (50.000.000دج) في جدول سنة 2003، تمثل القيمة الدنيا المعفاة من الضريبة في سنة 2013، وهي كذلك قيمة الفرق مت بين الشرائح بالنسبة لسنتي 2013 و 2015.

وعليه تتحدد نسبة الضريبة على الأملاك بحسب الجدول التصاعدي بالشرائح، كما هو معمول به حاليا كما يلي:

الجدول رقم(1) أقساط ونسب الضريبة على الضريبة على الأملاك

النسبة المطبقة %	قسط القيمة الصافية من الأملاك الخاضعة للضريبة (دج)
0%	-يقبل عن أو يساوي 100.000.000دج
0.5%	-من 100.000.001 الى 150.000.000دج
0.75%	-من 150.000.001 الى 250.000.000 دج

1%	- من 250.000.001 الى 350.000.000 دج
1.25%	- من 250.000.001 الى 450.000.000 دج
1.75%	- يفوق 450.000.000 دج

المصدر: المادة 281 مكرر 8 قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2018

2-الضريبة على الثروة:

اقترح مشروع قانون المالية لسنة 2018 اعتماد ضريبة على الثروة، تطبق على الأثرياء لغرض تحقيق اكبر عدالة بين المتعاملين الاقتصاديين، مجسدة بذلك تضامنا أوسع بين مختلف شرائح المجتمع.¹ وفي عرض الأسباب، أوضح معدو المشروع ان الضريبة على الثروة أسست بموجب قانون المالية لسنة 1993 كجزء من الإصلاح الضريبي الذي باشرت به الإدارة الجبائية منذ سنة 1992، فتم بذلك الاكتفاء بتغيير تسمية "الضريبة على الأملاك" ب "الضريبة على الثروة" بهدف السماح للرأي العام بفهم معنى هذه الضريبة التي تمس الطبقة الغنية، وعليه فان الضريبة على الثروة ماهي الا امتداد للضريبة على الأملاك المطبقة أصلا في الجزائر كما اشرنا الى ذلك سابقا منذ اكثر من 20 سنة.²

1- احكام الضريبة على الثروة:

أكد المشرع الجبائي ان الضريبة على الثروة جاءت انطلاقا من النقائص المسجلة في تطبيق الضريبة على الأملاك، لاسيما فيما يتعلق بعدم التصريح الجبائي بالامتلاكات التي يتحاشى المكلفين بايداعها، وكذا صعوبة التقدير للوعاء الضريبي من قبل المصالح الجبائية نتيجة لصعوبة تقييم العقارات المبنية وغير المبنية، وهذا ما أدى بالضرورة الى ضعف حصيلتها الجبائية، ولتصحيح هذه الوضعية تم اقتراح هذه التعديلات على الضريبة على الأملاك كما يلي:³

-تكريس اسم جديد لهذه الضريبة "الضريبة على الثروة.

¹ القانون المالية لسنة 2003، الجمهورية الجزائرية، الجريدة الرسمية، ل 21 شوال سنة 1423 هـ الموافق لـ 31 ديسمبر، المادة 26، العدد 86، 2002، ص 9

² قانون المالية لسنة 2013، الجمهورية الجزائرية، الجريدة الرسمية، ل 16 صفر سنة 1434 هـ الموافق 30 ديسمبر المادة 5، العدد 72 ، 2012، ص 4

³ قانون المالية التكميلي لسنة 2005، الجمهورية الجزائرية، الجريدة الرسمية، ل 7 شوال سنة 1436 هـ الموافق ل 23 جوان ، المادة 22، العدد 40 ، 2015، ص 10.

- باستثناء السكنات الرئيسية من وعاء الضريبة على الثروة.

- اعدى تعديل نسب الجدول التصاعدي بالشرائح: نلاحظ ان المشرع الجبائي بالنسبة الى قيم الأقساط القيمة الصافية من الأملاك الخاضعة للضريبة قد أعاد صياغة نفس قيم جدول سنة 2013 يدون أي تغيير، اما من ناحية النسب فنجد ان النسب قد ارتفعت من 1075% الى 3.5% بالنسبة للشريحة الكبرى.

- باخضاع العناصر التالية للتصريح الالزامي بعدما كانت غير ذلك والمتمثلة في:

* المنقولات المخصصة للتأثيث

* المجوهرات والاحجار الكريمة والذهب والمعادن الثمينة

* المنقولات المادية الأخرى لاسيما منها:

- الديون والودائع والكفالات

- عقود التأمين في حالة الوفاة

- الريع العمري

ب- الإجراءات الجبائية:

يتم في اطار هذا الاجراء القانوني جمع المعلومات المتعلقة بالاشخاص المعنيين بهذه الضريبة من جهة، ومن جهة أخرى اثبات حق المراقبة من قبل مصالح الجباية المختصة،¹ وهذا كما نصت عليه احكام المادة 46 من مشروع قانونو المالية لسنة 2018 على تأسيس المادة 33 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية التي تمكن المصالح الجبائية بإعادة تشكيل وضعية الملكية للمكلفين بالضريبة سواء بالجزائر أو بالخارج، ففي الجزائر يتم بحسب المظاهر الخارجية للثروة وعناصر نمط الحياة المنصوص عليها في المادة 98 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، في حالة ما اذا فرضت الضريبة بصفة تلقائيا في مجال الضريبة على الثروة، اما الذين يحوزون املاكا في الخارج، فيتوجب على المصالح الجبائية تقديم طلب في اطار تبادل للمعلومات، طبقا للقانون الجبائي الاتفاقي المعمول به.

ومن اجل تطبيق الضريبة على الثروة يتعين على:

¹ الجمهورية الجزائرية، المجلس الشعبي الوطني، الجريدة الرسمية للمناقشات، الفترة التشريعية الثامنة، دورة البرلمان العادية

2018/2017 الجلسة العلنية المنعقدة يوم الثلاثاء 14 نوفمبر 2017، السنة الأولى رقم 27، الموافق 22 نوفمبر سنة

2017 م، رد وزير المالية ص 40

-وكلاء السيارات تزويد الإدارة الجبائية المختصة إقليميا بكشف مفصل يتضمن أسماء والقاب وعناوين زبائنهم الذين اقتتوا سيارات سياحية يتجاوز سعرها مبلغ 10.000.000 دج.

-بائعي المجوهرات تزويد الإدارة الجبائية المختصة إقليميا بكشف مفصل يتضمن أسماء والقاب وعناوين زبائنهم الذين اقتتوا مجوهرات فاخرة.

-محافظوا البيع تزويد الإدارة الجبائية المختصة إقليميا بكشف مفصل يتضمن أسماء والقاب وعناوين الأشخاص الذين يفتنون أشياء قيمة عن طريق البيع في المزاد العلني.

-وترسل مصالح الجمارك دوريا للإدارة الجبائية المختصة إقليميا كشفا مفصلا لعمليات الاستيراد التي قام بها الخواص والتي شملت: السيارات التي تتجاوز قيمتها مبلغ 10.000.000 دج، اليخوت وسفن النزهة، عربات سكن، الخيول، طائرات النزهة، المجوهرات والاحجار الكريمة، والذهب والمعادن النفيسة، لوحات كبار الرسامين.

3-الفرق ما بين الضريبة على الأملاك ومقترح الضريبة على الثروة:

يمكن تلخيص اهم الفروقات ما بين الضريبة على الأملاك والثروة في الجدول التالي:

الجدول رقم(2): الفرق ما بين الضريبة على الأملاك والضريبة على الثروة

الضريبة على الثروة	الضريبة على الاملاك
التأسيس: اقترحت في مشروع قانون المالية لسنة 2018 كضريبة متممة ومصححة للضريبة على الأملاك	التأسيس: تاسست سنة 1993
التصريح: كل الأملاك الإلزامية التصريح، بالإضافة الى تصريح الهيئات المختصة التي تتوسط لاصحاب الثروة لاكتسابها.	التصريح: تتكون الأملاك من عناصر الزامية وأخرى اختيارية
الإعفاءات: تستثنى السكنات الرئيسية من وعاء الضريبة على الثروة.	الإعفاءات: لا تستثنى السكنات الرئيسية من وعاء الضريبة على الأملاك
نسبة الضريبة: من 0-3.5%.	نسبة الضريبة: من 0-1.75%
الحد الأدنى الخاضع للضريبة 50.000.000	الحد الأدنى الخاضع للضريبة 100.000.000
التقييم: بدون تغيير.	

المصدر: من اعداد الباحث بناءا على ما سبق

اذن كما ذكرنا انفا، ان الضريبة على الثروة في الجزائر جاءت لتعوض الضريبة على الأملاك التي كانت سارية التطبيق منذ سنة 1993 ولهذا جاءت احكامها ضمن نفس المواد التشريعية من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، فعكست التصحيحات التي أراد المشرع الجبائي تداركها في هذا المجال وهذا من حيث الصعوبات العملية التي ارتبطت بتطبيقها.

المطلب الثالث: إشكالية تطبيق الضريبة على الثروة:

تقلص دور الضريبة على الثروة كثيرا في الوقت الحالي، ولفهم صعوبات تطبيق الضريبة على الثروة يمكن ان نتوقف عند تجربة بعض الدول التي كانت سباقة ف تطبيقها، ثم بعدها ندرس الصعوبات التي واجهت تطبيق الضريبة على الأملاك في الجزائر.

أولا: تجارب بعض الدول:

ان من بين اهم تجارب الدول التي يمكن ان نتوقف عندها لمعرفة الصعوبات التي تتلقاها الأنظمة الجبائية عند تطبيق هاته الضريبة نجد على سبيل الذكر انه في المانيا ومنذ تاريخ 22 جوان من سنة 1995 أعلنت المحكمة الدستورية حكما مخالفا للقانون الأساسي للاحكام المتعلقة بالقاعدة الخاضعة للضريبة على الثروة للاملاك غير المنقولة، من منطلق ان المشرع الجبائي الألماني قدم في اطار الضريبة على الثروة امتيازات لصالح مالكي العقارات فقط في تقييم ممتلكاتهم، بحيث يمكنهم التصريح بها بقيمة 1964 أي اقل من القيمة السوقية الحالية، في حين يطلب من أصحاب الممتلكات الأخرى التصريح وفق القيمة السوقية، مما يؤدي الى عدم المساواة بين المواطنين، وعليه طلبت من المشرع الجبائي تبني قاعدة جديدة في غضون 18 شهرا، وبما ان الحكومة آنذاك قررت عدم تقديم مشروع قانون في البرلمان، فقد تم الغاء ضريبة الثروة اعتبارا من 1 جانفي 1997.

كما ان تحليل تطبيق الضريبة على الثروة في فرنسا يمكن ان يبرز عدم المساواة في الاخضاع الجبائي من منطلق ان:¹

- الزوجان اللذين كرسا حياتهما للعمل كاطارات أو من أصحاب الاعمال، ووفرا خلال مسيرتهم العملية بالإدارة المالية الجيدة لدخلهم بكسب ثروة بقيمة 800.000 أورو يخضعان للضريبة على الثروة. وبالمقابل نجد ان:

¹ République Algérienne Démocratique et Populaire, projet de loi de finances pour 2018, Version finale, transmise à l'APN, P 19

- الاستثمارات المالية لغير المقيمين: المستثمر الأجنبي في السوق المالي الذي يحوز على نسبة 1% من كل شركة من الشركات المدرجة في مؤشر CAC40 فالممتلكات التي يحوزها جراء ذلك هي معفاة من الضريبة على الثروة.
- المستثمر الأجنبي الذي يبيع أسهمه وبالمقابل يشتري ممتلكات ذات قيمة عالية بالخارج يعفى من الضريبة محل الدراسة لمدة خمسة سنوات، ويعود هذا الاعفاء منذ سنة 2008.
- تم استبعاد الاعمال الفنية من الوعاء الخاضع للضريبة على الثروة بالرغم من انها تستطيع ان تولد دخلا من خلال تأجيرها.
- تعفى الملكيات المهنية، بغض النظر عما اذا كانت تنتمي الى مزارع صغير في قرية صغيرة أو الى مساهم في شركة متعددة الجنسيات، ويعود تاريخ الاعفاء الى سنة 1983 وتم تمديده في 2003.
- تم اعفاء حقوق الملكية الأدبية والفنية بما في ذلك حقوق النشر وبراءات الاختراع من الضريبة على الثروة منذ سنة 2000.
- وعليه يلاحظ انه على مر السنين بقيت الأملاك المربحة للغاية معفاة، في حين ان الأملاك غير المربحة ظلت خاضعة للضريبة على الثروة.
- ويمكن ان نستنتج مشكلات تطبيق الضريبة على الثروة التي واجهت الدول عند تطبيقها، والتي يمكن حصرها في اهم النقاط التالية:¹
- ان تصميم ضرائب الثروة معرض لمحاولات التأثير عليه وإمكانية منح الإعفاءات بموجبه، وهو ما يمكن ان يستغله الأثرياء.
- اثبت الأثرياء براعة في تجنب الضرائب أو التحايل عليها عن طريق حفظ ثرواتهم في مناطق اختصاص خارجية تتسم بضرائبها المنخفضة (الجنات الجبائية)، حيث تشير التقديرات الى ان حوالي 8% من كل الثروات المالية للأسر، أي حوالي 10% من اجمالي الناتج المحلي العالمي موجود في مناطق اختصاص خارجية تطبق ضرائب منخفضة.
- فعلى سبيل الذكر، تشير الاحصائيات في فرنسا الزيادة الحادة لعدد المغادرين منذ سنة 2011 في حالة الضريبة على الثروة كما يلي: من اقل من 550 ما بين سنتي 2007 الى 2011، الى 800 في كل من سنة 2013 و 2014، دون تسجيل أي عودة للمغادرين. كما زادت حالات المغادرة السنوية للأسر الثرية

¹ IDEM,P19

التي يزيد دخلها عن 300000 يورو سنويا من اقل من 250 ما بين سنتي 2007 و 2011، الى 620 في كل من سنة 2013 و 2014.¹

- هناك مشكلة في القرار الجبائي حيث ان الواقع يثبت ان ثلاثة ارباع تقريبا من التصريح الحقيقي للثروة باشكالها لا يتم الإقرار به على مستوى الدول المتقدمة، وتصل الأرقام الى مستويات اعلى بكثير في حالة البلدان النامية، فمن المقدر ان حوالي 22% من مجموع الثروة المالية لأمريكا اللاتينية موجود في الخارج، ويرتفع هذا الرقم بشدة مسجلا 30% في حالة بلدان افريقيا.

كما يجب التأكيد ان الحصيلة الجبائية للضريبة على الثروة في الدول المتقدمة ومنها دول منظمة التعاون والتنمية تبقى حصيلتها جد ضعيفة، حيث ان اكبر نسبة سجلت في سويسرا سنة 2015 لم تتعدى 3.62 من الحصيلة الجبائية الاجمالية، اما باقي النسب المسجلة في البلدان الأخرى لم تصل في الغالب حتى الى نصف النسبة السالفة الذكر على الرغم من ضالتها.²

ثانيا: إشكالية التطبيق في الجزائر:

رات لجنة المالية والميزانية الغاء المادة 12 من مشروع القانون ورفض المقترح، بحجة ان تطبيق الضريبة على الثروة بالكيفية الواردة في مشروع القانون يواجه العديد من الصعوبات من حيث التطبيق في الظرف الراهن، لا سيما ما تعلق:³

* بالتصريح بالامتلاكات من قبل الأشخاص الخاضعين للضريبة.

* بالنظر لوجود ضريبة على الأملاك التي انشأت بموجب احكام قانون المالية لسنة 1993.

* نتيجة غياب نظام معلوماتي، يسمح بفعالية التحقق من التصريحات ومتابعتها.

¹ الجمهورية الجزائرية، المجلس الشعبي الوطن، الجريدة الرسمية للمناقشات، الفترة التشريعية الثامنة، دورة البرلمان العادية العلنية المنعقدة يوم الثلاثاء 14 نوفمبر 2017 ، السنة الأولى رقم 27، مرجع سبق ذكره، ص 40

² Aurélien Mallaret, ISF : ce qu'il faut retenir de la fiscalité allemande Le Monde.fr | 31.01.2011. site d'internet http://www.lemonde.fr/idees/article/2011/01/31/isf-ce-qu-il-fautretenir-de-la-fiscalite-allemande_1471789_3232.html consulte le 15/03/2018 a 19h

³ جيمس بر امبي و مايكل كين، ضرائب الثروة: المبلغون والمساهمون في التغيير، مدونات الصندوق النقد الدولي، 15 فبراير 2018، موقع انترنت : <http://www.imf.org/ar/News/Articles/2018/02/15/blog-game-changers-and-whistle-blowers-taxing-Wealth> ، تاريخ الاطلاع: 21 مارس 2018 على الساعة 16:45

وعليه يمكن تحليل إشكالية تطبيق الضريبة على الثروة من خلال دراسة اهم ما ميز تطبيق الضريبة على الأملاك في الجزائر منذ نشأتها وهي:

صعوبات تقييم الأملاك الخاضعة للضريبة:

تقتطع الأملاك الخاضعة للضريبة على الأملاك حسب قيمتها الصافية، عند تاريخ 01 جانفي من سنة الخضوع للضريبة، ويتم تقييم الأملاك كما يلي: ¹

***الأملاك العقارية:** تقدر العقارات مهما كانت طبيعتها حسب قيمتها التجارية الحقيقية المحددة من قبل لجنة وزارية مشتركة تتكون من ممثلي مصالح الوزارة المكلفة بالداخلية والجماعات المحلية والوزارة المكلفة بالمالية والوزارة المكلفة بالسكن.

***الأثاث:** يتم تقييمها على أساس التصريح المفصل والتقديري للمكلفين بالضريبة.

***الأملاك المتواجدة بالخارج:** تقييم الأملاك المتواجدة بالخارج، أساسا حسب القيمة المحتواة في عقد المعاملة التجارية وعليه تقيم العقارات بحسب قيمتها التجارية الحقيقية كما ذكرنا ذلك انفا، الا اننا يمكن ان نقف على الصعوبات التي واجهت عملية تقييم الأملاك في الجزائر من خلال التعديلات الجوهرية التي مست احكام المادتين 281 مكرر و 281 مكرر 3 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وكذا في طرق التقييم التي حددها التنظيم، وهذا ما عكس ضالة التحصيل الجبائي الخاص بالضريبة على الأملاك.

***من حيث تعديل احكام المواد التشريعية:** عدلت احكام المتعلقة بالتشريع الجبائي كما يلي:

- نصت المادة 281 مكرر عند تاسيسها سنة 1993 صراحة انه اذا تعذر التقييم التجاري للاملاك المبنية وغير المبنية بتم التقدير حسب الكيفيات المحددة عن طريق التنظيم، والغي نص هذا الاجراء بموجب احكام المادة 3 من قانون المالية لسنة 2000.

- حددت المادة 281 مكرر 3 عند تاسيسها حالة الاعتراض في التقدير التي يمكن فيها التماس لجنة التوفيق لابداء الراي المنصوص عليها في قانون التسجيل والموسعة الى عضوين من المجلس الشعبي الولائي لادلاء برايههم.

¹ François ECALLE, Que faire de l'impôt de solidarité sur la fortune ?, FIPECO le 17.02.2017.p 3-4. Marius bruhart, Kurt shiidheiny, les stratégies d'évitement face a l'impôt sur la fortune, la vie économique, 15/2017, p 2

-بعدما كان التقييم يقتصر على السعر السوقي وفي حالة الاعتراض في التقدير يأخذ برأي اللجنة السالفة الذكر التي تؤسسها الإدارة الجبائية وتقوم باشتراك عضوين من المجلس الولائي مما جعلها تكتسي بالطابع المحلي، نجد ان احكام المادة 22 من قانون المالية التكميلي لسنة 2015 ونظرا لصعوبة المهمة أو للتحكم اكثر في هذه العملية فقد رفعت مستوى التمثيل للهيئة المشرفة من المحلية الى الوطنية، كيف لا وقد أصبحت هاته العملية تتم من طرف لجنة وزارية مشتركة تتكون من ممثلي مصالح الوزارة المكلفة بالداخلية والجماعات المحلية والوزارة المكلفة بالمالية والوزارة المكلفة بالسكن.

*من حيث طرق التقييم: يتم التقييم الفعلي للاملاك العقارية الخاضعة للضريبة بحسب قيمتها التجارية الحقيقية، والتي من الناحية النظرية هي سهلة التحديد، الا ان الواقع العملي يثبت غير ذلك نظرا لحجم التصاريح البعيدة كل البعد عن القيم السوقية التي تتميز بها المعاملات العقارية ككل، وعلى هذا الأساس وضع المشرع الجبائي اليات عملية تمكن من تحديد قيمة للعقارات ولو بصفة تقريبية. فقد حدد أولا المرسوم التنفيذي رقم 93-271 المؤرخ في 10 نوفمبر سنة 1993،¹ كفاءات تقييم العقارات المبنية وغير المبنية قصد ضبط الأساس الجبائي في حالة نقص في التصريح، والتي يمكن ايجازها فيما يلي:

-أولا يتم تصنيف العقارات المبنية الى ثلاثة أصناف أساسية منه ما هو فردي أو جماعي ووفق ثلاث مستويات: الاقتصادي، الحسن، والرفيع.

-ثم بعدها تحدد وتقهرس العناصر التي تسمح بتصنيف العقارات بأحد المستويات السالفة الذكر، وهذا بحسب معايير أساسية مشتركة مت بين العقارات الفردية والجماعية تتمثل في : المساحة الاجمالية، طبيعة مواد البناء، التدفئة المركزية والمراب، وأخرى خاصة بالعقارات الفردية منها: ملحقات الأرض، المسبح والمصعد وغيرها.

-يحدد صنف العقار بحسب مجموع الأرقام الاستدلالية المحصل عليها، حيث ان كل معيار من المعايير السالفة الذكر الا وله نقطة معينة، فعلى سبيل الذكر لا الحصر العقار الذي به مسبح يتحصل هذا العنصر على 50 نقطة.

-يتم تحديد أسعار للمتر المربع للمبنى، على ان تراجع بصفة دورية بحسب تطور التكاليف عند البناء.

¹ الجمهورية الجزائرية، المجلس الشعبي الوطني، الجريدة الرسمية للمناقشات، الفترة التشريعية الثامنة ، دورة البرلمان العادية 2017/2018، الجلسة العلنية المنعقدة يوم الأحد 26 نوفمبر 2017، السنة الأولى رقم 28، الموافق ل 12 ديسمبر 2017، ص 11.

-يمكن ان تستفيد العقارات من تخفيضات بحسب وضعية كل بناية قديمة، مهددة بالانهيار وغيرها من الحالات.

-يخصص للأسعار القاعدية معامل يحدد بحسب كل منطقة ومنطقة فرعية، طبقا لجدول يحوي على أربعة مناطق وكل منطقة تحوي على ثلاث مناطق فرعية وكل منها يقابلها معامل خاص بها.

-كما تقسم المناطق الفرعية الى قطاعات بحسب موقعها: سكني أو وسط المدينة، الضاحية، بعيد عن المدينة وكل منها يقابله كذلك معامل خاص به.

-يتم تقييم العقارات غير المبنية ومنها ملحقات البنايات الفردية على أساس قيم جزافية أو حسب المتر المربع، مع مراعاة طبيعة كل منطقة.

ولتقييم مدى نجاعة هذه الطريقة في التقييم وكذا كل الدراسات النظرية، نتوقف عند مذكرة خاصة بمديرية أملاك الدولة التي تعالج فيها مصالحها مشكلة تقييم العقارات المبنية وغير المبنية، حيث تبين ان:¹ "شبكة الأسعار المحددة في الدراسة ما هي الا أسعار استدلالية تعطي نظرة سطحية وبسيطة للسوق العقاري، حيث ان التقييم لا يمكن ان يتم الا بالبحث والتحري من طرف العون المقيم لدر المصالح والأطراف التي لها علاقة مباشرة بالعقار (المحافظة العقارية، مصالح التسجيل، وكالات عقارية، مقاولين عموميين أو خواص، ما يروي ويقال....)، وهو ما يثبت ان السعر الحقيقي يجب ان يكون موافق للمعاملات السوقية ليس الا، وهو ما يبرز أهمية نزاهة وكفاءة العون المقيم الذي يعتبر الركيزة الأساسية لفعالية التحصيل الجبائي وزيادة موارد الخزينة العمومية.

ثالثا: الحصيلة الجبائية للضريبة على الأملاك في الجزائر ومقارنتها بنظيرتها لبعض الدول المتقدمة:

تعتبر حصيلة الضريبة على الأملاك الأضعف مقارنة بالضرائب الأخرى المحصلة، لدرجة انها لا تظهر في الاحصائيات العامة المقدمة من قبل المصالح المعنية، وحتى إيرادات الضرائب المحلية المنشورة من قبل الوزارة الداخلية والجماعات المحلية لا تدرج الضريبة على الأملاك وهي تقرر صراحة على ضعف المداخل الناجمة عن الأملاك²، وهذا ما يوضحه الجدول التالي:

¹ Ministère des finances, Direction Générale des Impôts, site d'internet <https://www.mfdgi.gov.dz> consulte le 10 Mars 2018 a 10h

² الجمهورية الجزائرية، الجريدة الرسمية، العدد 74، ل 29 جمادى الأولى 1414 الموافق ل 14 نوفمبر 1993، ص 8-

الجدول رقم (3): تطور حصيلة الضريبة على الأملاك

الوحدة: مليون دج

السنة	2000	2001	2002	2003	2004	2015	2016	2017
ض. ا	20	30	65	55	100	98	35	58

المصدر: الوزارة المالية، مديرية التشريع الجبائي، احصائيات جبائية

وفي هذا السياق لا يمكننا تحليل مستوى هذا التحصيل الا من خلال اجراء دراسة مقارنة مع حجم التحصيل الجبائي لمجمل الضرائب المحصلة، والضرائب المباشرة خلال الثلاث سنوات الأخيرة ونحدد بذلك نسبة مساهمتها في الحصيلة الجبائية العامة.

الجدول رقم (4): نسبة مساهمة الضريبة على الثروة في الحصيلة الجبائية

	2015	2016	2017
الحصيلة الجبائية(مليار دج)	4776.51	4758.30	5432.9
الضرائب المباشرة(مليار دج)	1035.0	1110.3	1297.6
الضريبة على الأملاك(دج)	98188617.00	34749400.00	58272847.00
نسبة المساهمة في الحصيلة الجبائية	0.0021	0.0007	0.0011

المصدر: الوزارة المالية، مديرية العمليات والتحصيل الجبائي، احصائيات جبائية

ومن خلال تحليلنا لنسبة مساهمة الضرائب المباشرة في الحصيلة الجبائية نجد ان النسب المسجلة هي جد ضئيلة أو انها تكاد تكون شبه منعدمة كيف لا وهي لا تمثل حتى نسبة 0.01% من مجمل الحصيلة الجبائية أو حتى من حصيلة الضرائب المباشرة. كما هو حال الحصيلة الجبائية للضريبة على الثروة في الدول المتقدمة ومنها دول منظمة التعاون والتنمية التي تبقى حصيلتها جد ضعيفة، حيث ان اكبر نسبو سجلت في سويسرا سنة 2015 لم تتعدى 3.62 من الحصيلة الجبائية الاجمالية، اما باقي النسب المسجلة في البلدان الأخرى لم تصل في الغالب حتى الى نصف النسبة السالفة الذكر على الرغم من ضالتها، وهذا ما يوضحه الجدول ادناه:

الجدول رقم (5): حصيلة الضريبة على الثروة في بعض الدول المتقدمة

(نسبة الضريبة على الثروة من الحصيلة الاجمالية)

البلد السنة	1995	2005	2015
سويسرا	2.87	3.40	3.62
اسبانيا	0.44	0.42	0.32
السويد	0.41	0.36	00
المانيا	0.26	0.01	00
فرنسا	0.25	0.40	0.52
إيطاليا	0.21	00	00
اليونان	0.05	00	00

Source. Marius bruha, Kurt shmidheiny, Les stratégies d'évitement face a l'impôt sur la fortune, la vie économique, 5/2017,p2.

وفي الأخير نؤكد ان حصيلة الضريبة على الثروة في دول مثل الدول الأوروبية على سبيل الذكر لا الحصر تبقى ضعيفة جداً، وحتى الدول التي تعرضت لأزمة مالية حادة مثل اليونان لم تلجأ لتطبيقها.

ختاما لموضوع دراستنا المعنون بالأموال العقارية وعاء للضريبة على الثروة يلاحظ أنّ خضوع العقارات في القانون الجزائري سواء المبنية منها وغيرها إلى الرّسم العقاري يبقى أمرا نسبيا في الجزائر، بالمقارنة ببعض الدول المجاورة، حيث أنّ المبلغ المفروض على المالك أو المنتفع يبقى زهيدا ورمزيا بالنّظر إلى قيمة العقار وموقعه ودوره في التنمية الإقتصادية للبلاد، خاصة وأنّ الجزائر اليوم في حاجة ماسة إلى تنويع مواردها المالية للخزينة العمومية أمام هاجس انخفاض سعر البترول إلى أدنى مستويات منذ 2014، علما أنّ الجزائر لها من الإمكانيات البشرية والمادية التي تؤهلها لتحقيق الأهداف المرجوة خاصة أنها تتوفر على مساحة عقارية شاسعة ومتنوعة، كملايكات عقارية مخصصة للسكن، التّجارة، الصّناعة، الفلاحة، السّياحة، مع إمكانيات بشرية مؤهلة على مستوى مصالح إدارات الضرائب وأملاك الدولة والحفظ العقاري.

وعلى هذا الأساس فإنّ الضريبة العقارية لا تجد لها تطبيقا فعلا وكاملا إلا بعد تذليل الصّعوبات والعراقيل التي تقف أمام تعميم فرضها خصوصا اذا ما كان الامر على الثروة من خلال مجموعة القوانين التي سنّها المشرع الجزائري منذ 2015 لكن الواقع الذي كانت تعيشه البلاد والنظام القائم آنذاك حال دون أن يكون التطبيق مسموحا به في البلاد. ومع الظروف التي عاشتها البلاد والتحوّلات السياسية التي غيرت السياسات المتبعة والمنتجة التي عجلت بصدر قانون المالية التكميلي لسنة 2020 الذي رأى النور لإصدار إصلاحات في مجال الضريبة العقارية على الثروة.

ومع اخر التطورات التي شهدتها السياسة الاقتصادية الجزائرية المنتجة في ظل التحوّلات الدولية حيث وبالرجوع الى قانون المالية التكميلي لسنة 2020 فإنه تطرق بتوسع الى الضريبة على الثروة ومجال تطبيقها وحدد الوعاء الخاضع لها، كما تطرق الى الالتزامات والعقوبات التي تفرض في حال الاخلال بها.

حيث تعمل الحكومة الجزائرية الحالية على بعث روح وديناميكية للاقتصاد الوطني للمضي قدما نحو الامام وهذا من خلال التطبيق الفعلي والفعال للضريبة على الثروة ابتداء من قانون المالية لسنة 2022.

أولاً: القوانين

القانون المدني الجزائري

قانون 25/90 متعلق بالتوجيه العقاري

قانون العقوبات الصادر بموجب الامر (66-156) المؤرخ في 8 يونيو 1966.

قانون التوجيه العقاري (90-25) المؤرخ في 18/11/1990.

القانون رقم 91-10 المؤرخ في 27 ابريل 1991، يتعلق بالأوقاف ؟؟ بالقانون رقم 01-

07 مؤرخ في 22-05-2001 بالقانون رقم 10-02 وُرخ في 14-12-2002

المرسوم الرئاسي 435/04 المؤرخ في ديسمبر 2004، ج.ر رقم 01، 2005.

الامر 02/03 المؤرخ في 19/7/2009 المتعلق بالمناطق الحرة ، ج.ر 43، 2003.

المديرية العامة للضرائب، المطبوعة رقم 5، الجزائر، 2001

قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة

قانون المالية سنة 2002

قانون الضرائب المباشرة

قانون 84-17، ج.ر المؤرخ في 8 شوال عام 1404 هـ الموافق لـ 7 يوليو 1984 المتعلق

بالقوانين المالية.

الامر رقم 76-105 مؤرخ في 17 ذي الحجة 1396 الموافق لـ 9 ديسمبر 1976 يتضمن

قانون التسجيل.

قانون رقم 13-08 ج.ر.ع. 03 مؤرخ في 28 صفر 1435 الموافق لـ 31 ديسمبر 2013

يتضمن قانون المالية 2014.

الامر رقم 76/105 مؤرخ في 17 ذي الحجة 1396 الموافق لـ 9 ديسمبر 1976 متضمن

قانون التسجيل.

القانون رقم 90-29 المؤرخ في 01/12/1990 المعدل بقانون المالية 2017، المتعلق بالتهيئة والتعمير.

الامر 74/75 ج.ر.ع. 92 المؤرخ في 8 ذي القعدة عام 1395 هـ الموافق لـ 12 نوفمبر 1975 يتضمن اعداد مسح الأراضي العام وتأسيس السجل العقاري.

الامر رقم 76-105 مؤرخ في 17 ذي الحجة عام 1396 الموافق لـ 9 ديسمبر 1976 متضمن قانون التسجيل

القانون رقم 21/04 المتضمن قانون المالية لسنة 2004، ج.ر.ع. 85 المعدلة للمادة 258 من قانون التسجيل.

المرسوم التنفيذي رقم 15-211، ج.ر.ع. 44 ممضي في 11 اوت 2015 يعدل ويتم المرسوم التنفيذي رقم 03-269 المؤرخ في 8 جمادى الثانية عام 1424 الموافق لـ 7 اوت 2003، الذي يحدد شروط وكيفيات التنازل عن الأملاك العقارية التابعة للدولة والدواوين الترقية والتسيير العقاري المستلمة او الموضوعة حيز الاستغلال المؤرخ في 19 اوت 2015

لدىساتير :

دستور 1996 المتضمن التعديل الدستوري سنة 1989 الصادر بموجب استفتاء 1996/11/28 (ج وع 74)

دستور الجمهورية الجزائرية الديمقراطية مع تعديل مارس 2016

الكتب :

محمد حسنين ،الوجيز في نظرية الحق بوجه عام ،المؤسسة الوطنية للكتاب ،لجزائر ،1985.

احمد عبد العال نالحماية الدستورية للملكية الفردية في ضوء الفقه والقضاء المصري والفرنسي، ط1، در الثقافة الجامعية القاهرة، 1999.

مصطفى الجمال، نظام الملكية ،دار الفتح ،لاسكندرية ،مصر ،2000.

حسن كيرة، الموجز في احكام القانون المدني، الحقوق العينية الأصلية أحكامها ومصادرها، منشأة المعارف الإسكندرية ،1998.

حمدي باشا عمر ،نقل الملكية العقارية في التشريع الجزائري، دار العلوم للنشر والتوزيع ،ط1، 2000.

زهدي يكن، شرح مفصل جديد لقانون الملكية العقارية والحقوق العينية غير المنقولة ،ج1، ط3، دار الثقافة ،لبنان ،بيروت ،1985.

بوشنافة جمال ،محاضرات في مقياس المدخل للقانون العقاري ،للسنة الثانية ماستر ل.م.د. جامعة د.يحي فارس المدية، معهد العلم القانونية والإدارية ، 2009-2010 .

مصطفى محمد جمال ،نظام الملكية ،منشأة المعارف ، ط1.

حمدي باشا عمر، نقل الملكية العقارية في ضوء آخر التعديلات واحداث الاحكام ،دار هومة ،الجزائر،2004.

زينب حسين، عوض الله، مبادئ المالية العامة ، جامعة الإسكندرية.

محمد عباس محرزى ،اقتصاديات الجباية والضرائب ، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2004.

محمد سعيد عبد السلام ،دراسة تحليلية في مقدمة علم الضرائب ،دار المعارف ، ط1، 1966.

محمد مرسي فهمي ،الضريبة العامة على الإيرادات وتطبيقاتها العملية، مطبعة مصر المكتبية ،القاهرة ، 1959.

حميد بوزيدة ، جباية المؤسسات ، ط2، د.م.ج ، الجزائر، 2007.

المرسي السيد حجازي ،مبادئ الاقتصاد العام، ضرائب الموازنة العامة، الدار الجامعية ، مصر، 2000.

وليد زكرياء صيام، حسام الدين مصطفى الخداش ،وائل عودة العكشة، مروان عبد الوهاب خياطة، الضرائب ومحاسبتها ،دارالمسيرة للنشر والتوزيع ،عمان ،ط2، 1997.

سوزي عدلي ناشد، المالية العامة ،النفقات العامة، الإيرادات العامة، الميزانية العامة، منشورات الجلي الحقوقية، الإسكندرية، 2006.

عمر عبد الله بني رشيد، موسوعة الضرائب، ط1، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2013.

برحماني محفوظ الضريبة العقارية في القانون الجزائري، دراسة مقارنة ،دار الجامعة الجديدة، 2009.

مصطفى حسني مصطفى، مبادئ علم المالية العامة، دار النهضة العربية، ط1، القاهرة، 1999.

جهاد سعيد خصونة، علم المالية العامة والتشريع الضريبي بين النظرية والتطبيق العلمي ، ط1، 2010.

طالبي محمد، اثر الحوافز الضريبية وسبل تفعيلها في جذب الاستثمار الأجنبي المباشر في الجزائر، الشلف ،مجلة اقتصاديات شمال افريقيا ، ع6، السداسي الأول ،2009.

محمد جمال الذنبيات ،الضريبة على العقارات المبنية ،دار الثقافة للنشر والتوزيع ،ط1، 2002.

نبيل إبراهيم سعد، العقود المسماة ، عقد البيع ، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، مصر ، ط 2004.

العاقب عيسى ، ربط الضريبة العقارية عن طريق البيع، مجلة القانون العقاري ،كلية الحقوق والعلوم السياسية ،جامعة البليدة 2، ع. 2 ديسمبر 2015.

عبد الرزاق السنهوري، الوسيط في شرح القانون المدني، البيع، ج.4. سماعين شامة، النظام القانوني الجزائري للتوجيه العقاري، دار هومة، الجزائر، بدون طبعة، 2002.

عمراوي بن يوسف، الأسس التنظيمية لتقييم العقارات المعمارية، دار أسامة، الجزائر، بدون طبعة، 2008 .

بوحفص جلاب نعناعة ،النظام الجبائي العقاري وأثره على وتيرة الاستثمار في الجزائر ،مجلة القانون العقاري مخبر القانون والعقار جامعة البليدة 2 الجزائر ،ديسمبر 2015، ع2. عطية عبد الواحد ، الضرائب على الإيرادات العقارية، دار النهضة العربية ،القاهرة ، ط 1994.

محمد جمال ذنبيات، الضريبة على العقارات المبنية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الجزائر ، 2002،

عطية عبد الواحد ، الضرائب على الإيرادات العقارية ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، 1994 ،

الوليد صالح عبد العزيز ،دور السياسة الضريبية في تحفيز الاستثمار في ظل التطورات العالمية المعاصرة ،مصر در النهضة العربية، 2003،

محمد مرسي فهمي ،الضريبة العامة على الإيرادات وتطبيقاتها العلمية ،مطبعة مصر المكتبية ،القاهرة، 1959

بوجرة مخلوف، العقار الصناعي ، دار هومة ، الجزائر، 2009،

ريم مراحي ، الضريبة على الملكيات غير المبنية ، مجلة العلوم الإنسانية والاجتماعية، العدد 10، جامعة تبسة

عائشة طيب، حكيمة كحيل ، استغلال الأملاك العقارية الوقفية المبنية وغير المبنية قراءة في المرسوم رقم 213/18، مجلة القانون العقاري ، جامعة لونيبي علي البليدة ، العدد 14، 2021 ،

عائلي رضوان :مردودية الأملاك الوطنية، أطروحة دكتوراه ،جامعة الجزائر ، كلية الحقوق بن عكنون، 2013،

سهير أبو العينين سلامة، الضرائب على الثروة وعلى الأرباح الرأسمالية، المفاهيم والامكانيات و مشكلات التطبيق في مصر، اصدار معهد التخطيط القومي، 02 جانفي 2016.

المذكرات

فتح الله سمية ،الية التحقيق العقاري في تفعيل الترقية العقارية في التشريع الجزائري، مذكرة ماستر الحقوق تخصص قانون عقاري ،جامعة حمة لخضر ،الوادي ،2014-2015.

عبد الهادي مختار، الإصلاحات الجبائية ودورها في تحقيق العدالة الاجتماعية في الجزائر، أطروحة دكتوراه ،كلية العلوم الاقتصادية ،جامعة ابوبكر بالقائد ،تلمسان ، 2016.

سمية اكرام بن وروار، الطرق المعتمدة في تقدير الوعاء الضريبي للضريبة على الدخل الإجمالي ،دراسة حالة مفتشية الضرائب ، مازونة، غليزان، ماستر علوم المالية والمحاسبة ،جامعة عبد الحميد ابن باديس ،مستغانم ، 2016-2017.

خديجة ثابتي، دراسة تحليلية حول الضريبة والقطاع الخاص ،دراسة حالة تلمسان ،مذكرة ماجستير ،تخصص تسيير المالية العامة ،جامعة تلمسان 2011-2012.

سمر عبد الرحمان ،محمد الدحلة ،النظم الضريبية بين الفكر المالي المعاصر والفكر المالي الإسلامي، دراسة تحليلية حضارية، مذكرة ماجستير تخصص المنازعات الضريبية ،جامعة فلسطين.

راقب كريمة ،رشيدة أمير ،الإصلاح الضريبي في الجزائر بين النظرية والتطبيق، مذكرة لنيل شهادة دراسات الجامعية التطبيقية، فرع تكتيك نقدية وبنكية، جامعة التكوين المتواصل ،البويرة ، الجزائر ، 2006.

سنور اوسرير ،المناطق الحرة في ظل المتغيرات الاقتصادية العالمية مع دراسة لبعض تجارب اللدان النامية، أطروحة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية تخصص تحليل اقتصادي ،جامعة الجزائر ، 2004-2005.

محمد العيد ببيوض ، تقييم اثر الاستثمار الأجنبي على نمو الاقتصاد والتنمية ؟؟ في الاقتصاديات المغاربية، مذكرة ماجستير تخصص الاقتصاد الدولي والتنمية المستدامة ،كلية العلوم والاقتصاد والعلوم التجارية والتسيير ،جامعة فرحات عباس ،سطيف ، الجزائر ، 2011.

محمد يسعد كريمة، الضريبة على العقارات المبنية ،مذكرة ماجستير ،كلية الحقوق بجامعة البليلة ، ط 2011.

محمد يسعد كريمة، الضريبة على العقارات المبنية ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية الحقوق ، جامعة بالبليلة 2 ، الجزائر ، 2011

حمليل نواره ،النظام الضريبي للعقار الصناعي ،كلية الحقوق والعلوم السياسية ،جامعة مولود معمري بتيزي وزو ،مجلة القانون العقاري ،ع2، ديسمبر 2015،

رمول خالد، الجباية العقارية على العقارات المبنية ، مجلة القانون العقاري ، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة البليلة،

العاقب عيسى، ربط الضريبة العقارية عن طريق البيع ، مجلة القانون العقاري ،كلية الحقوق والعلوم السياسية ، جامعة البليدة 2، ع2، ديسمبر 2015،

المجلات:

مزيان محمد امين ،طرق كتساب الملكية العقارية والتشريع الجزائري ،مستغانم ، جامعة عبد الحميد بن باديس (مقال من مجلة).

حجار مبروكة اثر السياسة الضريبية على استراتيجية الاستثمار في المؤسسة ،دراسة حالة مؤسسة بن حمادي لصناعة أكياس التغليف polyben ،علوم تجارية تخصص استراتيجية ،2005-2006، جامعة محمد بوضياف ،مسيلة، الجزائر .

رحمة نابتي ،النظام الضريبي بين الفكر المالي المعاصر ولافكر الإسلامي ،دراسة مقارنة ،مذكرة ماجستير ،تخصص إدارة مالية، جامعة قسنطينة ،2013-2014.

طبيب عائشة، رسوم التسجيل الواردة على نقل الملكية العقارية، مجلة القانون العقاري، كلية الحقوق والعلوم السياسية جامعة البليدة ،ع. 02 ديسمبر 2015.

محمد حجاري محمد ،إشكالية العقار الصناعي والفلاحي وتأثيرها على الاستثمار في الجزائر، مجلة الواحات والبحوث والدراسات، ع16، 2012.

زينات أسماء ،دور التحفيزات الجبائية في تعزيز فرص الاستثمار في الجزائر، جامعة الجزائر3 ، الجزائر، 2017، مجلة اقتصاديات شمال افريقيا ، ع17، السداسي 2.

امينة غريسي ،لعجال، دور الضريبة في انعاش الاقتصاد الجزائري ، دراسة حالة ، ماستر علوم اقتصادية ،الجزائر، 2015-2016.

المراجع الاجنبية:

La rousse, Dictionnaires de Français, site d'internet

<http://www.larousse.fr> consulte le 16/04/2018a12h

Claude Bourillon, A propos de L'impôt sur la fortune, La Nouvelle Revue des Deux Mondes, (Janvier 1982), pp.

Camille Herlin-Giret, « L'état et la richesse. Redéfinir l'impôt sur la fortune pour sauver le capital », Gouvernement et action publique 2017/3 (No 3),

François ECALLE, Que faire de l'impôt de solidarité sur la fortune ?, FIPECO le 17.02.2017.p 3-4. Marius bruhart, Kurt shiidheiny, les stratégies d'évitement face a l'impôt sur la fortune, la vie économique, 15/2017,

المواقع

<http://www.jstor.org/stable/44202188> Accessed:

جيمس برامبي ومايكل كين، ضرائب الثروة: المبلغون والمساهمون في التغيير، مدونات الصندوق النقد الدولي، 15 فبراير 2018، موقع أنترنت

<http://www.imf.org/ar/News/Articles/2018/02/15/blog-game-changers-and-whistle-blowers-taxing-wealth> .

Le régime fiscal de l'Inde, site d'internet

<http://www.attijaritrade.ma/fr/choisissez-votre-marchecible/profils-pays/inde/fiscalite> consulte le 28/03/2018 a 10h.

Edouard Bonnefous, L'impôt sur la fortune, La Nouvelle Revue des Deux Mondes, (Janvier 1982), pp. 3–10. URL:

<http://www.jstor.org/stable/44202155> Accessed:

مجلس الشيوخ الفرنسي، الغرفة الثانية للبرلمان الفرنسي، موقع الأنترنت

https://www.senat.fr/lc/lc40/lc40_imono.html

Ministere des finances, Direction Générale des Impôts, site d'internet:

<https://www.mfdgi.gov.dz> consulte le 10 Mars 2018 a 10h.

فهرس المحتويات

العنوان	الصفحة
شكر	
اهداء	
مقدمة	1
الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للأموال العقارية والوعاء الضريبي	
المبحث الأول: ماهية الأموال العقارية	7
المطلب الأول: تعريف الأموال العقارية وطبيعتها	7
المطلب الثاني: سلطات الملكية العقارية وعناصرها	9
المطلب الثالث: أصناف الملكية العقارية	14
المبحث الثاني: ماهية الوعاء الضريبي	20
المطلب الأول: تعريف الوعاء الضريبي وطرق تقديره	20
المطلب الثاني: التحديد الكمي للوعاء الضريبي	24
المطلب الثالث: التحديد الكيفي للوعاء الضريبي	28
المبحث الثالث: مجال سريان الضريبة العقارية	30
المطلب الأول: النطاق المكاني والزمني لسريان الضريبة العقارية	30
المطلب الثاني: النطاق الموضوعي لسريان الضريبة العقارية	41
الفصل الثاني: إجراءات تحصيل الضريبة على الثروة للأموال العقارية	
المبحث الأول: تقييم الأملاك العقارية الغير مبنية	54
المطلب الأول: تقييم الأملاك العقارية الصالحة للبناء	54
المطلب الثاني: تقييم الأملاك العقارية الفلاحية والمغارس	60
المبحث الثاني: تقييم الأملاك العقارية المبنية	74
المطلب الأول: تقييم الأملاك العقارية المبنية	74
المطلب الثاني: تقييم المحلات التجارية	90
المبحث الثالث: إشكالية تطبيق الضريبة على الثروة في الجزائر	96
المطلب الأول: مفهوم الضريبة على الأملاك والضريبة على الثروة وواقع تطبيقها	96

فهرس المحتويات

102	المطلب الثاني: الضريبة على الثروة في الجزائر
109	المطلب الثالث: إشكالية تطبيق الضريبة على الثروة
118	الخاتمة
	قائمة المراجع
	فهرس المحتويات