

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة محمد الصديق بن يحيى - جيجل -



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم علوم المالية والمحاسبة

العنوان

دور الرسم العقاري في عملية التحصيل الجبائي

دراسة مجموعة من الدول

مذكرة مقدمة استكمالاً لمتطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي في علوم المالية والمحاسبة

تخصص : محاسبة وجباية معمقة

إشراف الأستاذ:

د/ حيمران محمد

إعداد الطلبة:

أسماء فتوسي

كنزة عليش

تم تقييمها من طرف اللجنة المكونة من:

رئيسا	جامعة جيجل	أستاذ محاضر أ	الأستاذ عيمر سعيد
مشرفا ومقررا	جامعة جيجل	أستاذ محاضر أ	الأستاذ د/ حيمران محمد
مناقشا	جامعة جيجل	أستاذ محاضر أ	الأستاذ باديس بوغرة

الإهداء

الحمد لله الذي رزقنا من العلم ما لم نكن نعلم و وفقنا في اتمام هذا العمل أما بعد:
أهدي ثمرة جهدي إلى أعز الناس وأقربهم إلى قلبي التي أخصها الله بمكانة عالية رفيقتي وغاليتي " أمي "
أطال الله في عمرها.

إلى سندي وقدوتي في هذه الحياة "أبي العزيز" حفظه الله ورعاه وأدامه ذخرا لنا
إلى كل العائلة الكريمة التي لطالما كانوا سندا لي ولم يبخلوا علي بالنصائح والتوجيهات
إلى كل من جمعني بهم مقاعد الدراسة أحاب، أصدقاء
إلى أعز الناس على قلبي ...

أسماء

أهدي ثمرة جهدي إلى عزيزتي وغاليتي إلى من ربنتي وتعبت من أجلي " أمي الحنونة"
وإلى سندي في هذه الحياة " أبي العزيز" حفظه الله
وإلى أخواتي فوزية وشفيفة وخديجة وبشرى ووردة وناديا وتهاني
وإلى إخوتي كل باسمه وخاصة " صديق "
إلى الكتاكيت الصغيرة كوثر وأدم وجواد والتوأم لؤي وفرح
إلى رفيقتي وصديقتي التي كانت معي وتحملتني طوال هذا المشوار " أسماء"
إلى كل من أحبهم قلبي ولم يذكرهم قلبي...

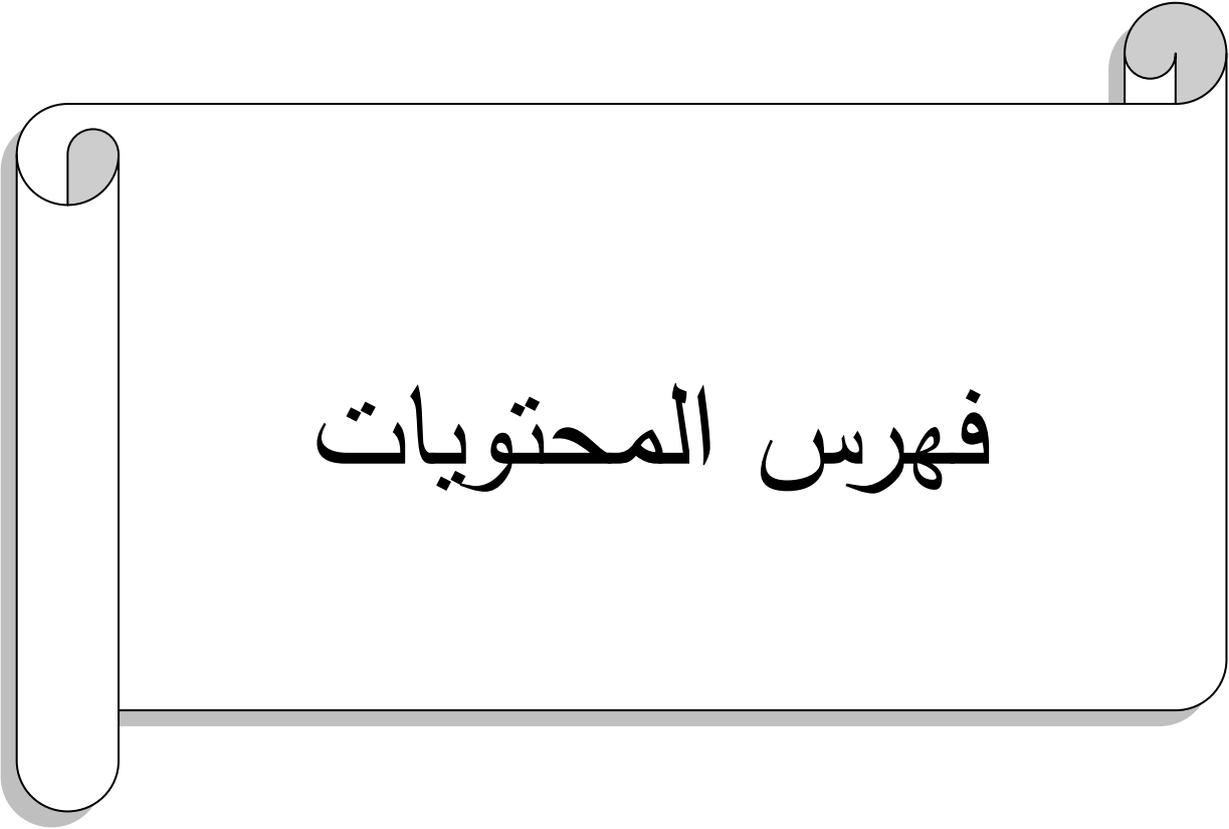
كنزة

شكر وتقدير

قال الله تعالى: "ربي أوزعني أن أشكر نعمتك التي أنعمت علي وعلى والدي وأن أعمل صالحا ترضاه وأدخلني برحمتك في عبادك الصالحين" _سورة النمل

ربي لك الحمد حتى ترضى ولك الحمد إذا رضيت شكرا لله أولا وأخيرا الحمد لله الذي أنار لنا درب العلم والمعرفة ويسر لنا إتمام هذا العمل المتواضع عرفانا بالجميل نتقدم بأسمى عبارات الشكر والتقدير للأستاذ المشرف " **حيمران محمد** " على كل ما قدمه لنا من نصائح وتوجيهات حرصا منه على إنجاز هذا العمل وتقديمه بالصورة المطلوبة فجزاه الله خيرا إلى عمال قاعة المطالعة بكلية العلوم الاقتصادية وخاصة " عمي عبد الوهاب" كما لا يسعنا في هذا المقام إلا أن نتوجه بجزيل الشكر إلى كل من ساعدنا من قريب أو بعيد ووجهنا لتحقيق النتائج الأفضل

كنزة أسماء

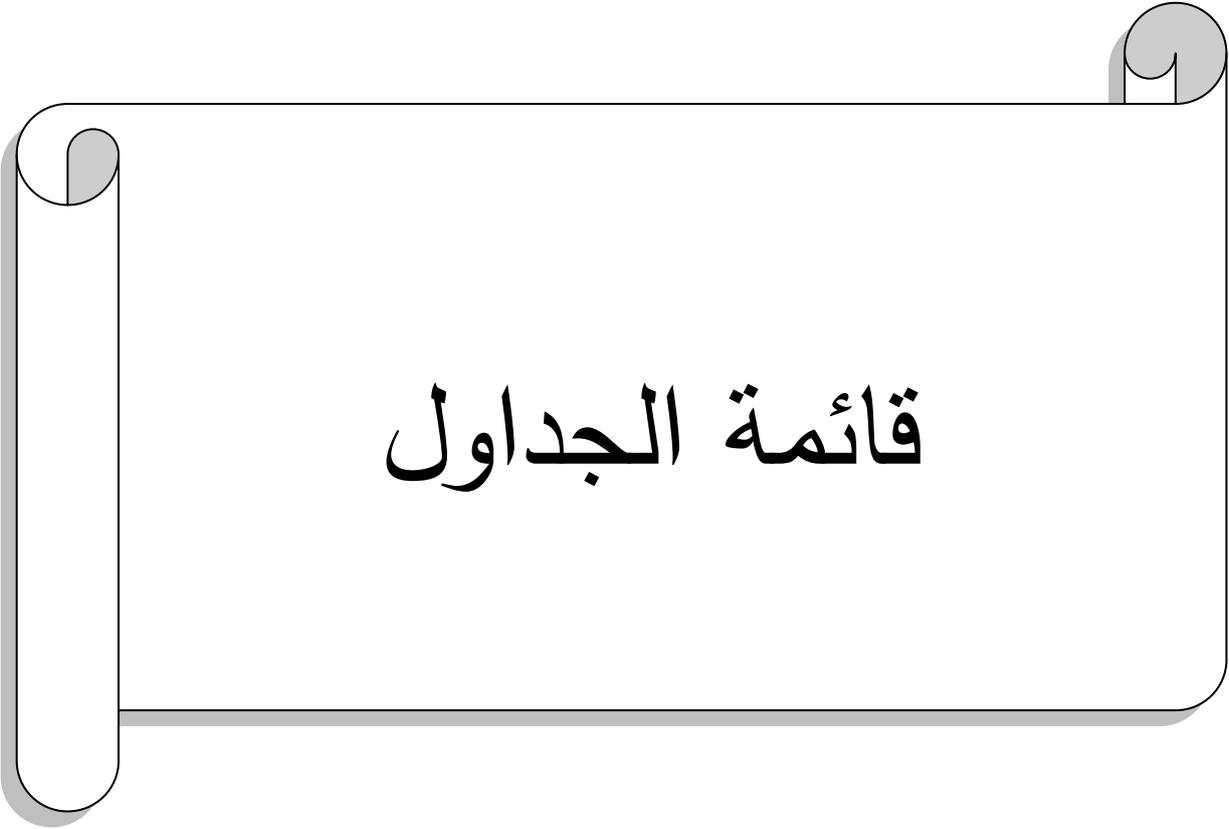


فهرس المحتويات

الصفحة	العنوان
	شكر وتقدير
	الإهداء
IV - II	فهرس المحتويات
VI	قائمة الجداول
VIII	قائمة الأشكال
X	قائمة المختصرات
أ - د	المقدمة العامة
الفصل الأول: الإطار النظري للرسم العقاري	
06	تمهيد
07	المبحث الأول: ماهية الضريبة والرسم
07	المطلب الأول: تعريف الضريبة والرسم
08	المطلب الثاني: خصائص الضريبة والرسم
09	المطلب الثالث: القواعد التي تحكم الضريبة والرسم
11	المطلب الرابع: أنواع الضرائب
15	المبحث الثاني: مدخل إلى العقار والسوق العقاري
15	المطلب الأول: مفهوم العقار
18	المطلب الثاني: مفهوم السوق العقاري
19	المطلب الثالث: أنواع السوق العقاري
22	المبحث الثالث: أساسيات الرسم العقاري
22	المطلب الأول: مفهوم الرسم العقاري
27	المطلب الثاني: المداخل العقارية الناتجة عن إيجار الأملاك المبنية وغير المبنية
28	المطلب الثالث: الإعفاءات التي تخص الرسم العقاري
30	المطلب الرابع: الأحكام المشتركة للرسم العقاري
33	خلاصة الفصل

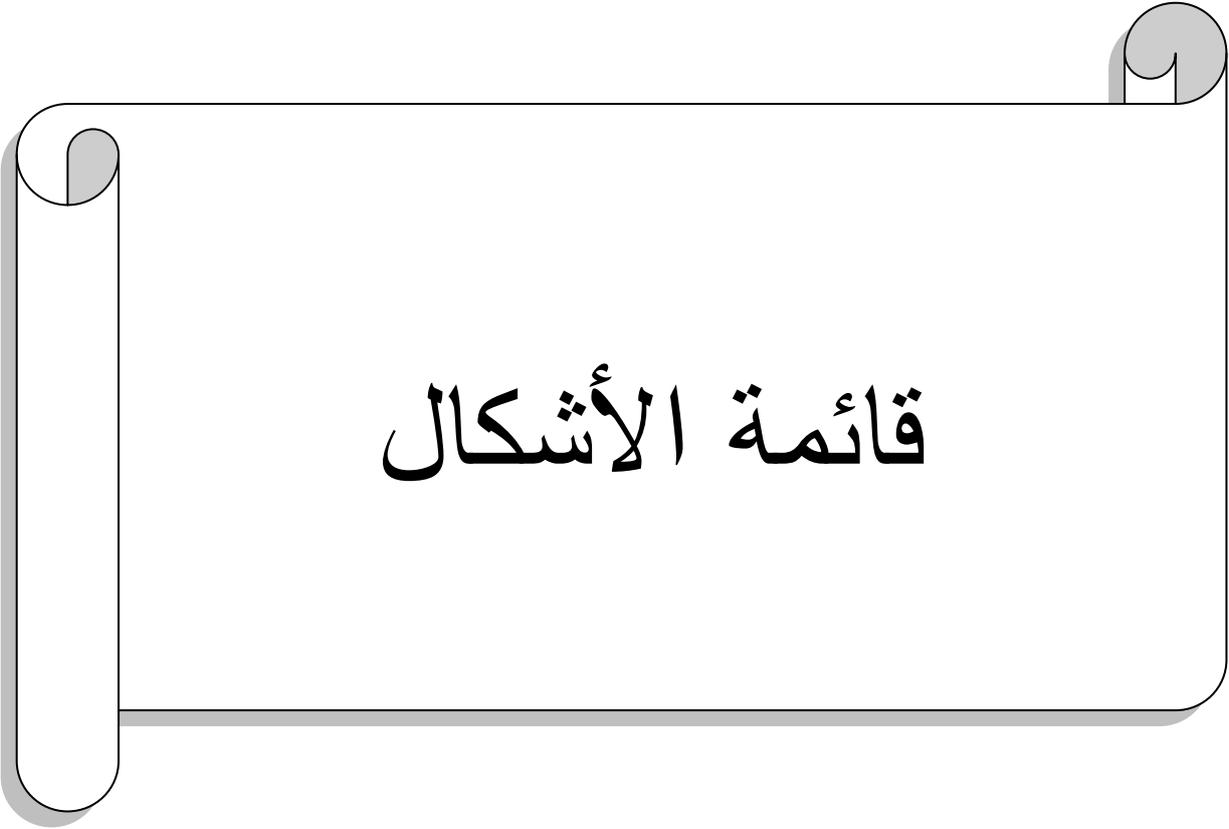
الفصل الثاني: مفاهيم أساسية حول عملية التحصيل الجبائي	
35	تمهيد
36	المبحث الأول: عموميات حول التحصيل الجبائي
36	المطلب الأول: تعريف التحصيل الجبائي
36	المطلب الثاني: قواعد التحصيل الجبائي
39	المطلب الثالث: ضمانات التحصيل الجبائي
40	المطلب الرابع: أهمية وأهداف التحصيل الجبائي
40	المبحث الثاني: آليات التحصيل الجبائي
40	المطلب الأول: الهيئة المختصة بعملية التحصيل الجبائي
42	المطلب الثاني: النطاق الزمني للتحصيل الجبائي
42	المطلب الثالث: طرق التحصيل الجبائي
44	المطلب الرابع: التحديد الكمي لوعاء الضريبة
46	المبحث الثالث: الإطار القانوني لعملية التحصيل الجبائي
46	المطلب الأول: إجراءات التحصيل الجبائي
50	المطلب الثاني: العقوبات المنصوص عليها لتحسين عملية التحصيل الجبائي
51	المطلب الثالث: تحصيل الرسم العقاري والجزاء المترتب عنه
53	خلاصة الفصل
الفصل الثالث: دراسة تقييمية لدور الرسم العقاري في عملية التحصيل الجبائي في مجموعة الدول	
55	تمهيد
56	المبحث الأول: نماذج تطبيق الرسم العقاري في الدول محل الدراسة
56	المطلب الأول: النموذج العربي (مصر)
58	المطلب الثاني: النموذج الفرانكفوني (فرنسا)
62	المطلب الثالث: النموذج الأنجلوساكسوني (الولايات المتحدة)
63	المبحث الثاني: عرض الحصيلة الجبائية للرسم العقاري في دول الدراسة
63	المطلب الأول: دراسة تطور حصيلة الرسم العقاري في الجزائر

65	المطلب الثاني: دراسة تطور حصيلة الضريبة العقارية في مصر
67	المطلب الثالث: دراسة تطور حصيلة الرسم العقاري في فرنسا
71	المطلب الرابع: دراسة تطور حصيلة الضريبة العقارية في الولايات المتحدة الأمريكية
73	المبحث الثالث: دراسة تقييمية لمجموعة من الدول
73	المطلب الأول: تحليل نتائج الحصيلة الجبائية للرسم العقاري في دول الدراسة
75	المطلب الثاني: دول الـ ocde كنموذج ناجح في تطبيق الرسم العقاري
77	المطلب الثالث: أوجه التشابه والاختلاف في الرسم العقاري بين الدول
80	خلاصة الفصل
82	الخاتمة
86	قائمة المراجع
90	الملخص



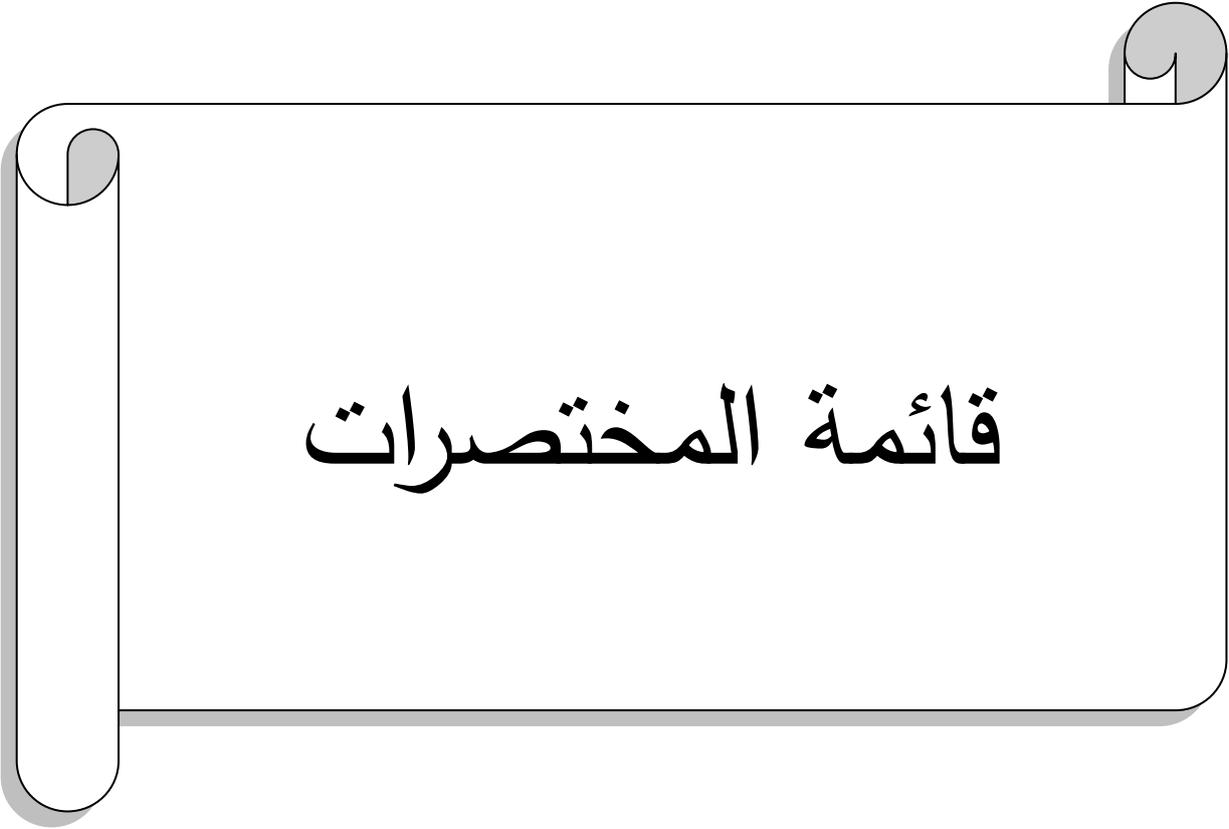
قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	الرقم
09	أوجه الاختلاف والتشابه بين الضريبة والرسم	01
24	القيمة الإيجارية الجبائية للملكيات المبنية	02
25	الأراضي التي تشكل ملحقات للملكيات المبنية	03
26	القيمة الإيجارية الجبائية للملكيات غير المبنية	04
63	تطور حصيلة الرسم العقاري في الجزائر خلال الفترة (2014 - 2021)	05
65	تطور حصيلة الضريبة العقارية في مصر خلال الفترة (2015 - 2020)	06
67	تطور الحصيلة الضريبية للرسم العقاري في فرنسا خلال الفترة (2015-2021)	07
69	تطور معدل ومعامل إعادة التقييم للرسم العقاري في الفترة الممتدة (2015-2020)	08
70-69	تطور الزيادة في الرسم العقاري في 20 مدينة رئيسية بفرنسا للفترة (2015 - 2020)	09
71	تطور حصيلة الضريبة العقارية في الولايات المتحدة خلال الفترة (2015-2021)	10
72	معدلات الضريبة في الولايات المتحدة الأمريكية	11
75	الضريبة العقارية كنسبة من الناتج المحلي الإجمالي	12
76	الضريبة العقارية كنسبة من إجمالي الضرائب	13
77	أوجه التشابه والاختلاف في الرسم العقاري بين الدول	14
79-78	جدول يحدد أسس تقدير الضريبة العقارية للدول	15



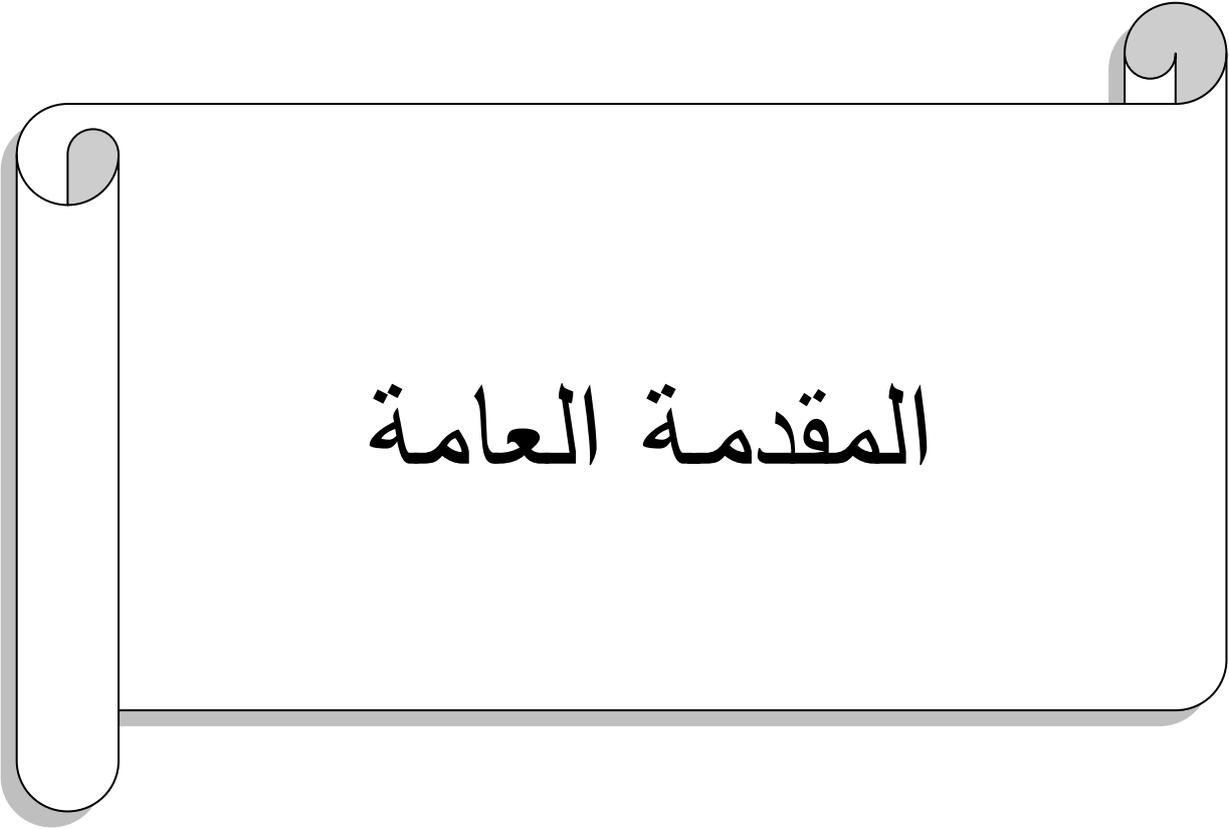
قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	الرقم
64	تطور حصيلة الرسم العقاري في الجزائر خلال الفترة (2014 - 2021)	01
65	تطور حصيلة الضريبة العقارية في مصر خلال الفترة (2015-2020)	02
67	تطور حصيلة الرسم العقاري في فرنسا في الفترة الممتدة (2015-2021)	03
68	تطور عدد الخاضعين للرسم العقاري و عدد المباني في فرنسا خلال الفترة (2015-2020)	04
71	تطور حصيلة الضريبة العقارية في الولايات المتحدة خلال الفترة (2015-2021)	05
75	الضريبة العقارية كنسبة من الناتج المحلي الإجمالي	06
76	الضريبة العقارية كنسبة من إجمالي الضرائب	07



قائمة المختصرات

الاختصارات	الدلالة باللغة الفرنسية	الدلالة باللغة العربية
ASPA	Allocations de solidarité aux personnes âgées	مخصصات التضامن للمسنين
ASI	Allocations supplémentaire d'invalidité	مخصصات العجز الإضافي
AAH	Allocations aux adultes handicapés	مخصصات البالغين المعوقين
RFR	Revenu fiscal de référence	الدخل الضريبي المرجعي
DGFIP	Direction générale des finances publiques	المديرية العامة لوزارة المالية
UNPI	Union Nationale des Propriétaires Immobiliers	الاتحاد الوطني لأصحاب العقارات
ق ض م ر م	code des impôts directs et Taxes Assimicees	قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة



المقدمة العامة

تعتبر الضرائب والرسوم من أهم الإيرادات التي تعتمد عليها الدول من أجل تمويل نفقاتها العمومية وأنشطتها الاقتصادية، كما تعتمد عليها في تنفيذ سياستها المالية، حيث تنقسم مجموعة الضرائب والرسوم إلى أنواع كثيرة تختلف باختلاف النشاط الاقتصادي فهناك الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة... إلخ، فمنها ما تعود إيراداتها لصالح الدولة ومنها ما هو لفائدة ميزانيات الجماعات المحلية.

فمن بين الضرائب المباشرة نجد الرسم العقاري، أو ما يصطلح عليه في بعض البلدان بـ"الضريبة العقارية". ولقد اضحت الجباية العقارية في العقود الأخيرة محور اهتمام الدول بفعل التطورات الاقتصادية وارتفاع حجم المنافسة والذي شمل جميع المجالات بما فيها مجال السوق العقاري، هذا الأمر دفع الدول إلى فرض ضرائب ورسوم على المعاملات المالية والعقارية بغية البحث عن موارد جديدة دائمة وبديلة من أجل توفير الخدمات العامة للمجتمع وتحقيق الرفاهية الاقتصادية.

إشكالية الدراسة:

وعلى ضوء ما سبق يمكن طرح الإشكالية التالية:

ما هو دور الرسم العقاري في عملية التحصيل الجبائي للدول ؟

وللإحاطة بجميع جوانب الإشكالية نقوم بطرح مجموعة الأسئلة الفرعية التالية:

- هل تختلف طريقة حساب الرسم العقاري بين الدول ؟
- هل توجد اختلافات معتبرة في مساهمة الرسم العقاري في عملية التحصيل الجبائي بين الدول؟
- هل نسبة تحصيل الرسم العقاري في الدول المتقدمة أكبر بكثير من تلك المحققة في الدول النامية؟

فرضيات الدراسة:

من أجل الإجابة على الإشكالية المطروحة والتساؤلات الفرعية انطلقنا من الفرضيات التالية:

- توجد اختلافات معتبرة بين الدول في مساهمة الرسم العقاري في عملية التحصيل الجبائي.
- تختلف طريقة حساب الرسم العقاري من دولة إلى أخرى باختلاف أساليب وأسس الاختصاص.
- نسبة تحصيل الرسم العقاري في الدول المتقدمة أكبر بكثير من تلك المحققة في الدول النامية.

أهمية الدراسة:

تكمن أهمية البحث في كون الرسم العقاري ضريبة لما لأهمية كبيرة ومصدر أساسي في تمويل الخزينة العامة بالإضافة إلى تسليط الضوء على المشاكل والمعوقات التي تواجه هذه الضريبة، ومحاولة إيجاد بعض الحلول لهذه المشاكل، وكذلك الإشارة إلى نقاط الضعف في آليات فرض وتحصيل ضريبة العقار وتقديم التوصيات لمعالجتها.

أهداف الدراسة:

- معرفة أسباب التدني الحصيلة الجبائية للرسم العقاري في الجزائر.

- الإجابة على الإشكالية المطروحة والأسئلة الفرعية التابعة لها.
- محاولة تقديم توصيات واقتراحات لتطوير الآليات والوسائل المستخدمة في فرض وجباية الرسم العقاري.

المنهج المتبع:

اعتمدنا في هذه الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، حيث استخدمنا منهج الوصف من خلال التطرق لمختلف المفاهيم النظرية المتعلقة بكل من الرسم العقاري والتحصيل الجبائي، ثم القيام بالدراسة التطبيقية تجسيدا لما تم وصفه بهدف تحليل واستخلاص أهم الملاحظات والنتائج.

أسباب اختيار الموضوع:

أسباب ذاتية:

- تناول جانب من الموضوع سابقا في إعداد تقرير التريص.
- الرغبة الشخصية في البحث في هذا الموضوع.
- الاطلاع على كل ما هو جديد في مجال الجباية العقارية.

أسباب موضوعية:

- كون الضرائب عنصر مهم في إيرادات الخزينة العمومية.
- قلة الدراسات و البحوث التي عالجت هذا الموضوع.
- البحث في موضوع الرسم العقاري لما يتميز به من عدم ثبات إذ دائما ما تطرأ عليه التغيرات لارتباطه بقوانين المالية.

حدود الدراسة:

- الحدود المكانية: اقتصرت الدراسة على حالة الجزائر وحالة بعض الدول الأخرى فرنسا والولايات المتحدة الأمريكية ومصر.
- الحدود الزمانية: 2014-2021 كفترة دراسة.

الدراسات السابقة:

وتتمثل هذه الدراسات في:

- دراسة توفيق زيداني، الجباية العقارية في التشريع الجزائري، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة الحاج لخضر- باتنة 2015-2016، تناولت هذه الدراسة جميع الجوانب النظرية للضريبة العقارية في الجزائر حيث تمثلت إشكالية هذه الدراسة في معرفة مدى التوافق بين نظام الجباية العقارية كآلية لتدعيم موارد الدولة، مع واقع الملكية العقارية ومر بموجب الدستور بشأن ضمان الملكية العقارية الخاصة، ثم التوصل من خلالها إلى مجموعة من النتائج.
- دراسة بوعتبة فوزية، الأحكام القانونية للرسم العقاري، مجلة القانون العقاري، المجلد 3، العدد 01، سنة 2016، تناولت هذه الدراسة الإطار المفاهيمي للرسم العقاري من مفهوم ومجال تطبيق وتحصيل... إلخ، ومجموع القوانين والتشريعات التي تخص الرسم العقاري، حيث تمثلت إشكالية هذه الدراسة في معرفة الأحكام القانونية

المنظمة للرسم العقاري، وتم التوصل من خلالها إلى أن الرسم العقاري يشكل مصدرا هاما لميزانية البلديات باعتباره ضريبة عينية يسهل احتوائها وحصرها، كما أنه يشمل كل العقارات مبنية كانت أو غير مبنية.

• دراسة مباركي محمد الصالح، **التحصيل الضريبي بين واقع وفاق**، مجلة الاحياء، المجلد 21، العدد 29، أكتوبر 2021، تناولت هذه الدراسة المفاهيم النظرية الأساسية لعملية التحصيل الضريبي في الجزائر، وتمثلت إشكالية هذه الدراسة في محاولة معرفة واقع التحصيل الضريبي في الجزائر وآفاقه، توصلت هذه الدراسة إلى النتيجة التالية وهي أن التحصيل في الجزائر يسجل نسب ضعيفة وهذا راجع إلى جملة من العوامل ساهمت فيها الإدارة الضريبية بالقسط الاكبر، ولا نغف من ذلك المكلف بالضريبة والمحيط من تحمليهما بعضا من المسؤولية لشعور المكلف بالضريبة بجملة مظالم تمارس ضده من قبل الإدارة الضريبية ولانعدام الوعي الجبائي وروح المواطنة الضريبية.

• دراسة دواوي محمد، **الإدارة الجبائية والتحصيل الضريبي في الجزائر**، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة أبي بكر تلمسان، تم التطرق في هذه الدراسة إلى كل ما يتعلق بإجراء التحصيل على مستوى النظام الضريبي وذلك بإعطاء مفاهيم نظرية في الفصل الأول، ثم معالجة مشاكل التحصيل الجبائي ومحاولة الإجابة عن التساؤل الرئيسي التالي: ما هي الأسباب الحقيقية لضعف التحصيل الضريبي في الإدارة الجبائية الجزائرية؟ وتم التوصل إلى مجموعة من النتائج.

أما عن دراستنا فتختلف عن هذه الدراسات في كونها تعالج دور الرسم العقاري في عملية التحصيل الجبائي _ دراسة مجموعة من الدول، حيث تعتبر أول مذكرة تعالج هذا الموضوع، انطلقت من الإشكالية ما هو دور الرسم العقاري في عملية التحصيل الجبائي للدول؟ حيث تناولنا فيها المفاهيم النظرية للرسم العقاري والتحصيل الجبائي في الجانب النظري، أما في الجانب التطبيقي حاولنا الإجابة على الإشكالية المطروحة ومعرفة مساهمة الرسم العقاري في الدول والتطرق إلى تفسير النتائج المتحصل عليها.

صعوبات الدراسة:

من أهم الصعوبات التي واجهناها في هذه الدراسة هي:

- قلة الدراسات السابقة المتعلقة بالرسم العقاري.
- صعوبة الحصول على المعلومات والإحصائيات الحديثة الخاصة بالرسم العقاري للدول ولاسيما دولة الجزائر.
- صعوبة إجراء المقارنة بين الدول في الرسم العقاري خاصة وأن هذا الأخير هو ضريبة محلية يختلف أساس فرضه ومعدلاته ليس من بلد لآخر فقط، وإنما من بلدية إلى بلدية.
- عدم توفر المعلومات الكافية حول الرسم العقاري في الدول، وخاصة الدول العربية.
- ضيق الوقت خاصة وأن الدراسات المقارنة تتطلب الوقت والجهد الكبير.

هيكل الدراسة:

قمنا بتقسيم هذه الدراسة إلى ثلاث فصول، فصلين نظريين، وفصل تطبيقي، حيث عالجنا فيها:

الفصل الأول: جاء تحت عنوان الإطار النظري للنظري للرسم العقاري حيث تناولنا فيه ثلاث مباحث المبحث الأول ماهية الضريبة و الرسم وفي المبحث الثاني مدخل إلى العقار والسوق العقاري والمبحث الثالث تطرقنا فيه لأساسيات الرسم العقاري.

الفصل الثاني: جاء تحت عنوان مفاهيم أساسية حول عملية التحصيل الجبائي حيث قمنا بتقسيمه إلى ثلاث مباحث، المبحث الأول عموميات حول التحصيل الجبائي أما المبحث الثاني فتضمن آليات التحصيل الجبائي، في حين تطرقنا في المبحث الثالث إلى الإطار القانوني لعملية التحصيل الجبائي.

الفصل الثالث: جاء تحت عنوان دراسة تقييمية حول دور الرسم العقاري في عملية التحصيل الجبائي، حيث قسمنا هذا الفصل إلى ثلاث مباحث، المبحث الأول تضمن نماذج تطبيق الرسم العقاري في الدول محل الدراسة، أما المبحث الثاني فقد تم فيه عرض الحصيلة الجبائية للرسم العقاري في دول الدراسة، في حين المبحث الثالث تناولنا فيه دراسة تقييمية لمجموعة من الدول.

الفصل الأول: الإطار النظري للرسم العقاري

المبحث الأول: ماهية الضريبة والرسم

المبحث الثاني: مدخل إلى العقار والسوق العقاري

المبحث الثالث: أساسيات الرسم العقاري

تمهيد:

تعتبر الضرائب والرسوم من أهم الإيرادات التي تعتمد عليها الدولة في تدعيم ميزانيتها العمومية قصد تغطية نفقاتها العامة، وتختلف أنواع الضرائب بحسب اختلاف النشاط الاقتصادي، فنجد الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة والضرائب على رقم الأعمال... الخ، فمنها ما يحصل لصالح الدولة ومنها ما يعود لصالح ميزانيات الجماعات المحلية.

ومن ضمن الضرائب المباشرة نجد الضريبة العقارية التي أصبحت محور اهتمامات الدولة في ظل التطور الاقتصادي وارتفاع حجم المنافسة الذي شمل مجال السوق العقاري والمعاملات المالية والتجارية الخاصة بالعقارات، والأمر الذي جعل الدولة تولي اهتماما كبيرا للتحصيل الجبائي الخاص بالعقارات المبنية وغير المبنية.

وعليه قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث وهي:

المبحث الأول: ماهية الضريبة والرسم

المبحث الثاني: مدخل إلى العقار والسوق العقاري

المبحث الثالث: أساسيات الرسم العقاري

المبحث الأول: ماهية الضريبة والرسم

تعد الضرائب أهم مورد مالي لميزانية الدولة نظرا للمكانة التي تكتسبها في تغطية احتياجات هذه الأخيرة، وعليه سنحاول من خلال هذا المبحث إعطاء مفاهيم أساسية حول الضريبة والرسم وإبراز أهم الفروق بينهما وكذا القواعد التي تحكم الضريبة والرسم، بالإضافة إلى التطرق لمختلف أنواع الضرائب وكيفية توزيع حصيلتها على الميزانيات.

المطلب الأول: تعريف الضريبة والرسم

اختلفت وتعددت التعاريف حول الضريبة والرسم إلا أنها تتفق على مجموعة من الخصائص التي تميزها عن غيرها من الاقتطاعات.

الفرع الأول: تعريف الضريبة

تعرف الضريبة على أنها: "فريضة إلزامية تحددها الدولة ويلتزم المكلف بأدائها بلا مقابل تمكيننا للدولة من القيام بتحقيق أهداف المجتمع".¹

وتعرف بأنها: "اقتطاع مالي تأخذه الدولة جبرا من الأفراد دون مقابل بهدف تحقيق مصلحة عامة".² وهي أيضا: "فريضة مالية نقدية تقتطع جبرا من الأفراد بدون مقابل بهدف تمويل نفقاتها العامة وتحقيق الأهداف التابعة من مضمون فلسفتها السياسية".³

وعليه يمكن القول أن الضريبة هي: اقتطاع جبري تأخذه الدولة دون مقابل بغرض تمويل نفقاتها العامة وتحقيق الصالح العام.

الفرع الثاني: تعريف الرسم

الرسم هو عبارة عن "مبلغ نقدي تتقاضاه الدولة جبرا من بعض الأفراد في مقابل ما تقدمه لهم من خدمة أو منفعة خاصة، كما هو الأمر بالنسبة إلى رسوم البريد، والرسوم القضائية، ورسوم التعليم وغيرها".⁴ كما يعرف أيضا بأنه "اقتطاع يؤدي لخدمة مقدمة، دون أن يكون حتما هناك تكافؤ بين الرسم والتكلفة الحقيقية للخدمة المؤداة".⁵

ويعرف أيضا بأنه "مبلغ نقدي يتم الحصول عليه من شخص معين طبيعي أو معنوي مقابل خدمة معينة تؤديها له الدولة أو مقابل نفع خاص يتحقق لم من الخدمة المعينة".⁶ مما سبق يتبين لنا أن الرسم هو مبلغ نقدي تقتطعه الدولة جبرا مقابل خدمة مقدمة للمكلف.

¹ حامد عبد المجيد دراز وآخرون، مبادئ المالية العامة - القسم الثاني، الدار الجامعية ، مصر، 2003، ص 15.

² محمد الصغير بلي، يسرى أبو العلا، المالية العامة، دار العلوم للنشر والتوزيع، الجزائر، ص 57.

³ عادل فليح العلي، المالية العامة والتشريع المالي الضريبي، الطبعة الأولى، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، 2007، ص 91.

⁴ فوزي عطوي، المالية العامة النظم الضريبية وموازنة الدولة، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت-لبنان، 2003، ص 121.

⁵ محمد عباس محرز، اقتصاديات الجباية والضرائب، الطبعة الثالثة، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، ص 72.

⁶ فليح حسن خلف ، المالية العامة، الطبعة الأولى، عالم الكتب الحديث، الأردن، 2008، ص 261.

المطلب الثاني: خصائص الضريبة والرسم

يتشابه مفهوم الضريبة والرسم وكثيرا ما يتم الخلط بينهما، إلا أنه توجد خصائص لكليهما تمكن من التفرقة بين هاذين المصطلحين.

الفرع الأول: خصائص الضريبة

من التعاريف المذكورة أعلاه يتبين لنا أن الضريبة تتميز بالخصائص التالية:¹

- الضريبة فريضة إلزامية: تقتطع من الأفراد على وجه الإلزام وتستقل الدولة في وضع نظام قانوني خاص بالضريبة دون أن يكون محل اتفاق مع الأفراد، فهم ملزمون بدفعها سواء قبلوا ذلك أم لم يقبلوا؛
- الضريبة ذات شكل نقدي: عبارة عن مبلغ من المال ولا يمكن أن تكون على شكل سلعة أو خدمة خلافا لما كان سائدا في الأنظمة الاقتصادية البدائية حيث كانت تدفع علينا كمية معينة من المحاصيل الزراعية كالقمح مثلا؛
- الضريبة تدفع دون مقابل: تدفع الضريبة دون مقابل أو منفعة خاصة فالمكلف يقوم بأدائها على أساس مساهمته في المجتمع باعتباره عضوا في الجماعة؛
- الضريبة تفرض لتحقيق النفع العام: إذا كانت الضريبة لا تفرضها الدولة مقابل نفع خاص لدافعها، فإنها تلتزم باستخدام حصيلتها لتحقيق المنفعة العامة؛
- الضريبة تدفع بصفة نهائية: فدافع الضريبة لا يأمل في استردادها، إذ لا يحق له مطالبة الدولة برد المبالغ التي حصلت منها في صورة الضرائب - طالما تم ذلك التحصيل في حدود القانون - حتى ولو أثبت عدم انتفاعه بخدماتها. وهذه الخاصية هي التي تميز الضريبة عن القرض الإلزامي الذي تلتزم الدولة قانونا برد مبلغه للمقرضين بل وأحيانا بدفع فوائد عنه².

الفرع الثاني: خصائص الرسم

يتميز الرسم بمجموعة من الخصائص وهي³:

- أولاً: **عنصر الجبر**: أن الشخص لا يدفع الرسوم إلا بمناسبة حصوله على خدمة معينة من الدولة، والقاعدة أن الشخص حر في أن يطلب الخدمة أو لا يطلبها، ومع ذلك فإن هذه القاعدة يرد عليها أمرين:
- أن عنصر الاختيار المتروك للشخص يقتصر على الرغبة في الخدمة من عدمه، فإذا ما اختار الشخص طلب الخدمة فهو مجبر على دفع الرسم، أي أن السلطة العامة لا تتفاوض مع طالب الخدمة، وإنما تحدد الرسم بإرادتها المنفردة فقط؛

¹ ساجح جبور علي، عزوز علي، مكانة الجباية العادية في تمويل الميزانية العامة للدولة في الجزائر، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، المجلد 14، العدد 19، 2018، ص 252.

² مجدى شهاب، أصول الاقتصاد العام المالية العامة، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2004، ص 305.

³ حسين مصطفى حسين، المالية العامة، الطبعة الخامسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2006، ص 39.

- أن الأفراد قد يكونوا مجبرين في كثير من الأحيان على طلب الخدمة وبالتالي يختفي عنصر الاختيار في طلب الخدمة. فإذا ما فرضت الدولة على الأشخاص وجوب التطعيم وقدرت عقوبة على من يتخلف عن ذلك، فإن الأفراد ملزمين بالتطعيم، وبالتالي مجبرين على دفع الرسم.
- ثانياً: عنصر الخدمة الخاصة: يرتبط الرسم بخدمة خاصة أو منفعة خاصة تعود على دافعه، ومثاله تلقي العلم، أو ترخيص تسيير أو قيادة سيارة.

الفرع الثالث: تمييز الضريبة و الرسم

يعتبر التمييز بين الضريبة والرسم ضرورياً، وذلك لتشابههما في بعض الخصائص، واختلافهما في خصائص أخرى، وهذا التشابه قد يجعل الخلط بينهما أمراً ممكناً.

ومما سبق يظهر من الواضح أن هناك فرقا بين الضريبة والرسم فالضريبة تفرض على أساس المقدرة على الدفع بغض النظر عن المنفعة التي تعود على الفرد، بينما الرسم يكون جباً مقابل منفعة تعود عليه.

كما أن غرض فرض الضريبة هو تحقيق أهداف مالية، واقتصادية، واجتماعية، بينما الرسم هدفه تحقيق الإيرادات المالية للدولة من خلال الرسوم التي تفرضها بعض الإدارات على خدماتها.

وعلى الرغم من أوجه الاختلاف بين الضريبة والرسم، إلا أن كلاهما يفرض بشكل جبري على الأشخاص، ويدفع نقداً، وبصفة نهائية للدولة، فالمكلف يكون ملزماً بدفع الضريبة، ويدفع الرسم إذا طلب الخدمة¹.

الجدول رقم 01: أوجه الاختلاف والتشابه بين الضريبة والرسم

أوجه التشابه	أوجه الاختلاف
<ul style="list-style-type: none"> - كلاهما يدفعان بصفة نهائية إجبارية - كلاهما يدفعان نقداً - كلاهما يوجهان لتمويل ميزانية الدولة 	<ul style="list-style-type: none"> - الضريبة تفرض على أساس المقدرة التكاليفية للفرد أما الرسم لا يأخذ بعين الاعتبار المقدرة التكاليفية. - الضريبة ملزمة أما الرسم يكون مقابل خدمة. - الضريبة تستهدف أغراض مالية، واجتماعية، واقتصادية، وذات منفعة عامة أما الرسم فتهدف الدولة من خلاله إلى تعزيز الخزينة العمومية بالموارد المالية، وتنظيم الانتفاع بخدمات بعض الهيئات والإدارات العامة.

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على ما سبق

المطلب الثالث: القواعد التي تحكم الضريبة والرسم

هناك مجموعة من القواعد والأسس التي تقوم عليها الضريبة، التي يتعين إتباعها ومراعاتها من أجل تحقيق الأهداف المرجوة منها.

الفرع الأول: القواعد التي تحكم الضريبة

وتتمثل في الأسس والقواعد الثابتة التي تتركز عليها الضرائب وهي القواعد التي جاء بها آدم سميث هي²:

¹ شعباني لطفي، جباية المؤسسة، الجزائر، 2017، ص18.

² طارق الحاج، المالية العامة، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص52.

أولاً: العدالة: يجب أن تكون الضرائب عادلة من حيث مساهمة المكلفين في دفع الضرائب كل حسب مقدرته وبما يتناسب مع حجم دخله فمن يحصل على دخل مرتفع يساهم بنسبة تتلاءم مع هذا الدخل وبالمقابل ينعم هو وأمواله بالأمن والاستقرار والحماية، أما أصحاب الدخل الأقل فيساهمون بنسبة أقل وقد يتم إعفاء المعدمين منهم. وبهذا تتحقق المساواة بين رعايا المجتمع حسب رأي آدم سميث؛

ثانياً: اليقين: بمعنى أن تكون الضريبة واضحة من حيث المقدار وموعد الدفع وكيفية الدفع. فلا يصح أن يكون المكلف مغيب عن كل ما ذكر، بل يجب أن يطلع على كل الأمور المتعلقة بالضريبة سواء سعرها أو مقدارها أو وقت توريدها... الخ. حتى لا يقع في تناقض مع المقدر أو المحصل الضريبي. وهذا بحد ذاته حافز للمكلف للالتزام بالقوانين الضريبية؛

ثالثاً: الملائمة في التحصيل: يجب أن تجبى الضريبة في الوقت والطريقة التي تلاءم المكلف. وعكس ذلك قد يؤدي إلى التهرب الضريبي. فمثلاً الوقت الملائم للمكلف إذا كان موظفاً لاقتطاع الضريبة من دخله هو الوقت الذي يحصل فيه على هذا الدخل؛

رابعاً: الاقتصاد في النفقات: ويعني توفير في نفقات جباية الضرائب مثل نفقات أجور الموظفين أو وسائل الاتصال أو وسائل النقل... الخ. فليس من المعقول أن تكون هذه النفقات أعلى بكثير من المبالغ المحصلة من المكلفين لأن ذلك يعني خسارة على الدولة وهو عكس الهدف المالي للضرائب.

الفرع الثاني: قواعد تقدير الرسم

هناك قاعدة أصلية تحكم تقدير الدولة للرسوم التي تحصلها من الأفراد ومقتضاها وجوب توزيع تكلفة الخدمة المحصل عنها الرسم بين الفرد والمجتمع على قدر استفادة كل منها من منافعها، فالرسم يحقق نفعاً خاصاً لطالب الخدمة يقترن بنفع عام يعود على المجتمع، ومن المنطقي تبعاً لذلك أن توزع تكلفة الخدمة بين مجموع طالبيها والمجتمع على نحو يراعي قيمته ما حصل عليه كل منهم من نفع.

غير أن الدولة كثيراً ما تخرج عن هذه القاعدة نظراً لأن وضعها موضع التطبيق يصطدم أحياناً بعدد من العقبات لعل أهمها صعوبة تقدير النفع العام الذي يعود على المجتمع من أداء الخدمة وتحديد قيمته بالمقارنة بالنفع الخاص الذي يعود على طالب الخدمة.

بالإضافة إلى عوامل أخرى تأخذها الدولة في الاعتبار وهي بصدد تقدير الرسوم ويمكن حصرها في الحالات

الثلاثة التالية¹ :

أولاً: الحالة الأولى: مراعاة التناسب بين نفقة الخدمة المؤداة وبين الرسم المقابل لها:

وتستند هذه القاعدة أساساً إلى أن الهدف الأساسي من المرافق العامة هو تقديم الخدمات اللازمة للأشخاص وليس تحقيق الربح. أي أن الهدف منها ليس هدفاً مالياً بحتاً، ومن ثم فلا يوجد ما يستوجب أن يكون مقابل الخدمة

¹ قطاف نبيل، دور الضرائب و الرسوم في تمويل البلديات، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة محمد خيضر بسكرة - الجزائر - ، 2007/2008، ص 31 - 32.

المتمثل في الرسم أكبر من النفقة، وتبرير هذه القاعدة أنه لا يترتب على أداء هذه المرافق لنشاطاتها أن تزيد إيراداتها على نفقاتها؛

ثانيا: الحالة الثانية: أن يكون مبلغ الرسم المقرر أقل من نفقة الخدمة المقابلة له:

وهذه القاعدة ليست مطلقة بل تتعلق ببعض الخدمات الضرورية مثل التعليم والخدمات الصحية فبالإضافة إلى النفع الخاص الذي يعود إلى طالبي هذه الخدمات فإن هناك نفع عام يعود على المجتمع ككل مثل تشجيع التعليم ونشر المعرفة ومحاربة الأمراض ورفع مستوى المعيشة، وهذا كله يعود بالمنفعة على المجتمع ويزيد في درجة رقيه وتقدمه، وقد تقدم هذه الخدمات في بعض الأحيان بأسعار رمزية وقد تكون مجانية في أحيانا أخرى مثل: تطعيم الأطفال؛

ثالثا: الحالة الثالثة: أن يكون مبلغ الرسم أكبر من نفقة الخدمة المقابلة له:

ويتعلق الأمر ببعض أنواع الخدمات ويكون الهدف منها هو تحقيق غرض مالي وتغذية الخزنة العامة بإيرادات منتظمة، وفي مثل هذه الحالات تعمد الدولة لتقدير الرسوم على نحو يفوق تكاليف الخدمات المقررة عنها، ومثال ذلك ما تحصله الدولة من رسوم مرتفعة من الأفراد الذين يطلبون بعض الخدمات الترفيهية مثل الاستحمام في بعض الشواطئ الخاصة وقد تهدف الدولة في بعض الأحيان للتقليل من طلب الأشخاص على الخدمة موضوع الرسم، رغم تعدد هذه القواعد، فإن ذلك لا يلغي أن الهدف من تأسيس الرسم هو غرض مالي من أجل الحصول على إيرادات لخزينة الدولة إلى جانب تنظيم حسن استعمال المرافق العامة للدولة من طرف المواطنين.

المطلب الرابع: أنواع الضرائب والرسوم

تتعدد أنواع الضرائب ويختلف تصنيفها حسب آليات جبايتها وتحصيلها فنجد الضرائب التي تحصل لفائدة الدولة، أو لفائدة الجماعات المحلية والدولة، وأخرى تحصل لفائدة الجماعات المحلية.

الفرع الأول: الضرائب التي تحصل لفائدة الدولة

أولاً: الضريبة على الدخل الإجمالي: تؤسس ضريبة سنوية وحيدة على دخل الأشخاص الطبيعيين تسمى الضريبة على الدخل الإجمالي، تفرض هذه الضريبة على الدخل الصافي الإجمالي للمكلف بالضريبة¹.

حسب المادة 01 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة يتكون الدخل الصافي الإجمالي لمجموع

المداخل الصافية للأصناف الآتية:

- الأرباح الصناعية والتجارية؛
- أرباح المهن غير التجارية؛
- الأرباح الفلاحية؛
- الإيرادات المحققة من إيجار الملكيات المبنية وغير المبنية؛
- عائدات رؤوس الأموال المنقولة؛
- المرتبات والأجور والمعاشات والريوع العمرية؛

¹ المادة 01: قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المديرية العامة للضرائب، 2022، ص 10.

- فوائض القيمة الناتجة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبنية وغير المبنية والحقوق العقارية الحقيقية، وكذا تلك الناتجة عن التنازل عن الأسهم أو الحصص الاجتماعية أو الأوراق المماثلة.

ثانيا: **الضريبة على أرباح الشركات:** أسست الضريبة على أرباح الشركات بموجب المادة (135) من قانون المالية لسنة 1991 في إطار الإصلاحات الجبائية، حيث نصت على " أن تؤسس ضريبة سنوية على مجمل الأرباح والمداخيل التي تحققها الشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين المشار إليهم في المادة (136) وتسمى هذه الضريبة، الضريبة على أرباح الشركات "1.

وتفرض هذه الضريبة على جميع الأرباح المحققة في الجزائر، سواء كانت هذه الأرباح خاصة بالشركات الوطنية أو الأجنبية أو بالشركات العمومية أو الخاصة، وهذا ما نصت عليه المادة 136 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على خضوع الشركات التالية للضريبة على أرباح ويأخذ مجال تطبيق هذه الضريبة الصبغة الإجبارية والاختيارية.

ثالثا: **الضرائب على رأس المال:** وتتمثل أساسا في حقوق التسجيل وحقوق الطابع.

بالإضافة إلى الضرائب على الإنفاق و الضرائب على رأس المال، والضرائب على التجارة الخارجية.

الفرع الثاني: الضرائب التي تعود لصالح الجماعات المحلية والدولة

أولا: الضريبة الجزافية الوحيدة

بدأ سريان مفعولها ابتداء من أول يناير 2007 ، حيث تؤسس ضريبة جزافية وحيدة تحل محل النظام الجزافي للضريبة على الدخل، وتعوض الضريبة على الدخل الإجمالي، والرسم على القيمة المضافة وكذا الرسم على النشاط المهني².

ويوزع ناتج الضريبة الوحيدة الجزافية حسب المادة 282 مكرر 5 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة لسنة 2022 كما يلي³ :

- ميزانية الدولة: 49%؛

- غرف التجارة والصناعة: 0.5 %؛

- الغرفة الوطنية للصناعة التقليدية: 0.01 %؛

- غرف الصناعة التقليدية و المهن: 0.24 %؛

- البلديات: 40.25 %؛

- الولاية: 5 %؛

- الصندوق المشترك للجماعات المحلية: 5 %.

¹ المعون زهرة، فكارشة سفيان، تأثير الضريبة على أرباح الشركات على نمو الصناعة خارج المحروقات في الجزائر باستخدام نموذج الانحدار الذاتي للفترة 1992 - 2018، المجلد السابع، العدد 03، 2021، ص 130.

² زيرمي نعيمة، سنوسي بن عومر، الجباية المحلية في الجزائر بين الواقع والتحديات، مجلة الاستراتيجية والتنمية، المجلد 03، العدد 05، ص 219.

³ Ministère des finances , direction générales des impôts, code des impôts directs et taxes assimilées , art 282septies, p122.

ثانيا: الرسم على القيمة المضافة: هي ضريبة عامة للاستهلاك¹، يتحملها المستهلك لكنها تتم بصفة منتظمة تخص العمليات ذات الطابع الصناعي والتجاري والحرفي أو الحر، وعليه تقصى من المجال التطبيقي لهذه الضريبة، العمليات ذات الطابع الفلاحي أولها طابع الخدمة العمومية غير التجارية².
يوزع ناتج الرسم على القيمة المضافة كما يلي³ :

- بالنسبة للعمليات المقامة في الداخل:
 - 80 % لفائدة ميزانية الدولة؛
 - 10 % لفائدة صندوق التضامن والضمان للجماعات المحلية؛
 - 10 % لفائدة البلديات مباشرة.
 - بالنسبة للعمليات المنجزة من طرف المؤسسات التابعة لمديرية كبريات المؤسسات تودع النسبة الخاصة بالبلديات إلى الصندوق المشترك للجماعات المحلية.
 - بالنسبة للعمليات المقامة عند الاستيراد:
 - 75 % لفائدة ميزانية الدولة؛
 - 10 % لفائدة البلديات مباشرة؛
 - 15 % صندوق التضامن والضمان للجماعات المحلية.
 - بالنسبة للعمليات المنجزة من قبل المؤسسات التابعة لاختصاص مديرية كبريات المؤسسات تدفع الحصة العائدة إلى البلديات إلى الصندوق المشترك للجماعات المحلية.
- ثالثا: الضريبة على الأملاك: تأسست الضريبة على الأملاك في الجزائر بموجب المادة 31 من قانون المالية لسنة 1993، تستحق على أملاك الأشخاص الطبيعيين، سواء كان مقرهم الجبائي في الجزائر أو في الخارج، وتتضمن الضريبة على الأملاك مجموع الأملاك الخاضعة للضريبة التي تعود للأشخاص الطبيعيين وأطفالهم القصر دون احتساب أملاك الزوجة التي تخضع باسمها الشخصي⁴.
وطبقا لأحكام للمادة 282 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة توزع حصيلة هذه الضريبة حسب النسب التالية⁵ :

- 70 % لميزانية الدولة؛
- 30 % لميزانيات البلديات.

¹ République française , <http://impots.gouv.fr>

تم الإطلاع عليه يوم 2022/04/19، على الساعة 11:52

² Ministère des finances , Direction générale des impôts ,Guide pratique de la tva 2021, p5.

³ Ministère des finances , Direction générale des impôts ,Guide pratique de la tva 2021, op.cit, p95.

⁴ أحمد مقدمي، مدى مساهمة الجماعات المحلية في زيادة حصيلة الجباية المحلية، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، المجلد 17، العدد 25، 2021، ص310.

⁵ Ministère des finances , direction générales des impôts, code des impôts directs et taxes assimilées , art282, p119.

الفرع الثاني: الضرائب التي تعود لصالح الجماعات المحلية

أولاً: الرسم على النشاط المهني: أسس الرسم على النشاط المهني سنة 1996، حيث عوض هذا الرسم رسمين سابقين هما: الرسم على النشاط الصناعي والتجاري و كذا الرسم على النشاط غير التجاري. ويعتبر الرسم على النشاط المهني ضريبة مباشرة تفرض على الأشخاص الطبيعيين والمعنويين الذين يمارسون نشاطاً صناعياً أو تجارياً أو غير تجاري، ويحسب على أساس رقم الأعمال الذي حققه هؤلاء الأشخاص بغض النظر عن نتيجتهم المحققة، ويدفع شهرياً أو فصلياً بمعدل 1.5 %¹.

الفرع الرابع: الضرائب المحصلة لفائدة البلدية دون سواها

أولاً: الرسم على الإقامة: يفرض على الأشخاص غير المقيمين في البلديات والذين ليست لهم إقامة وهذا مقابل اليوم الواحد للإقامة المؤقتة في الفنادق و المساكن وغيرها؛ لا يقل مبلغ هذا الرسم عن 50 دج ولا يزيد عن 60 دج على الشخص وعلى اليوم الواحد، على ألا يتجاوز 100 دج عن كل عائلة. ويتم تحصيله عن طريق مؤجر الغرف المفروشة وأصحاب الفنادق وأصحاب المحلات المستعملة لإيواء المعالجين بالمياه المعدنية أو السياح المقيمين في البلدية، ويدفع تحت مسؤوليتهم لدى أمين خزينة البلدية²؛

ثانياً: الرسم على الذبح: هو ضريبة غير مباشرة تحصل كلها لفائدة البلديات التي تتم فيها عملية الذبح، ويتم تحصيل الرسم على الذبح عن كل كيلوغرام من الوزن الصافي للحم الحيوانات المذبوحة، وتحدد التسعيرة عن كل كيلوغرام من طرف القانون الساري المفعول وتختلف التسعيرة حسب كون اللحم ناتجاً محلياً عن الذبح أو مستورداً³؛

ثالثاً: الرسم على الإعلانات والصفائح المهنية: يخص هذا الأخير لصالح البلديات، إذ يطبق على الإعلانات والصفائح المهنية باستثناء تلك المتعلقة بالدولة والجماعات المحلية وتلك لها طابع إنساني. ومثالها: (الإعلانات على الأوراق العادية المطبوعة والمخطوطة باليد، الإعلانات المدهونة أو بصفة عامة المتعلقة في مكان عمومي، الإعلانات المضيئة المكونة من مجموعة حروف أو إشارات موضوعية بصفة خاصة، الصفائح المهنية... الخ)⁴؛

رابعاً: رسم خاص على رخص العقارات: يؤسس لصالح البلديات رسم خاص على رخص العقارات، تخضع عن تسليمها، لرسم على رخص العقارات، الرخص و الشهادات التالية: رخص البناء، رخص تقسيم الأراضي، رخصة التهديم، شهادات المطابقة والتجزئة والعمران⁵؛

¹ بولوافي عبد المالك، أثر الإصلاح الاقتصادي على فعالية النظام الضريبي الجزائري في الفترة 1992-2008، مذكرة مقدم لنيل شهادة ماجستير في العلوم المالية، جامعة وهران، 2012/2011، ص50.

² لحبيب بلية، تقييم واقع الجباية المحلية في الجزائر - الاختلالات والحلول -، مجلة القانون الدستوري والمؤسسات السياسية، جامعة عبد الحميد بن باديس - مستغانم، المجلد الثاني، العدد3، ص8-9.

³ لطيفة بهي، شهرزاد مناصر، آليات تحسين الموارد البلدية من أجل النهوض بالتنمية المحلية، مجلة العلوم القانونية والسياسية، العدد 12، جانفي 2016، ص259.

⁴ رشيد ونادي وآخرون، مكونات الميزانية المحلية للبلديات الجزائرية، مجلة الاقتصاد والتنمية البشرية، المجلد 11، العدد1، جانفي 2020، ص46.

⁵ نفس المرجع السابق، ص 49.

خامسا: رسم التطهير: أسس هذا الرسم بموجب القانون 80-12 المتضمن قانون المالية لسنة 1981، يؤسس هذا الأخير سنويا لفائدة البلديات التي تشتغل فيها مصلحة رفع القمامات المنزلية وذلك على الملكية المبنية، وبهذا يعد رسما ملحقا بالرسم العقاري على الملكيات المبنية، فهو مرتبط باستفادة الملكية المبنية من رفع القمامات¹؛

سادسا: الرسم العقاري: هو ضريبة سنوية تفرض على الملكيات المبنية وغير المبنية، تحصل لفائدة البلديات دون سواها، وهذا ما يتم شرحه بالتفصيل في المبحث الثالث.

المبحث الثاني: مدخل إلى العقار والسوق العقاري

لقد أصبح العقار موضوعا يكتسي مكانة هامة في الدولة خاصة بعد توسع المعاملات العقارية في السوق، الأمر الذي دفع الدولة إلى محاولة جلب إيرادات من هذا المجال. وعليه سنتناول في هذا المبحث مفاهيم أساسية حول العقار أنواعه، السوق العقاري خصائصه وأنواعه.

المطلب الأول: مفهوم العقار

الفرع الأول: تعريف العقار

يعرف العقار بأنه² :

• لغة: والمقصود به الضيعة، أما جمعها فضياع، والنخل والأرض ونحو ذلك، يقال ما له دار ولا عقار، قيل في المصباح المنير العقار كل ملك ثبات له أصل كالدار، ولقد ورد لفظ العقار في السنة المطهرة في عدة مواضع وبعده معان، منها ما روي عن النبي صلى الله عليه وسلم كتب إلى أهل اليمن بكتاب عن الفرائض والسنن والديات، وجاء فيه: (أما بعد فقد رجعت رسولكم وأعطيتكم من الغنائم خمس الله، وما كتب الله على المؤمنين العشر في العقار، وما سقت السماء أو كان سيخا أو بعلا ففيه العشر إذا بلغ خمسة أو سق) والظاهر من لفظ الحديث أن المقصود بالعقار هنا بالثمار..

• اصطلاحا: هو الملك الثابت المستقر في مكانه له أصل غير قابل للنقل إلى مكان آخر بدون تلف، عرفه المشرع الجزائري في المادة 683 من قانون المدني الجزائري بأنه: " كل شيء مستقر بحيز و ثابت فيه ولا يمكن نقله بدون تلف فهو عقار كل ما عدا ذلك من شيء فهو منقول".

كما يمكن تعريف العقار بأنه مجموعة أراضي سواء كانت زراعية أو بورا أو صحراوية جبلية أو مبنية، ونعني بهذا سطح الأرض أو جوفها من مقالع ومعادن والمتصلة بها كالنبات.. فالعقار إذن هو الشيء الثابت غير القابل نقله من مكانه إلى مكان آخر دون تلف وهذا خلافا للمنقول، استنادا للتعريف الأول والذي أعطانا

¹ سارة دلالة، أهمية إصلاح الجباية المحلية في سبيل تحقيق التنمية المحلية، مجلة اقتصاد المال والأعمال، المجلد 02، العدد 01، جوان 2017، ص26.

² تيشوش فاطمة الزهراء وسعادة فاطمة الزهرة، دور العقار في التنمية وترقية الاستثمار، مجلة الفكر القانوني والسياسي، المجلد 01، العدد 01، ص 122-123.

مدلولا شاملا للعقار من حيث الثبات والاستقرار أما الثاني فغلب على الطابع الوصفي، كما نجد أن التعريف الأول يخدم الثاني.

أولاً: مفهوم العقار المبني

العقارات المبنية الخاضعة للضريبة، هي تلك المنشأة الثابتة والمتصلة التي لا يمكن نقلها دون تلف، ولا أهمية لمادة بنائها في شأن خضوعها للضريبة من عدمه، فيستوي أن تكون مبنية من الحجر أو الخشب أو الخرسانة أو الزجاج أو غيرها من مواد البناء، كما لا يهم الغرض الذي أقيمت لأجله، إن كان للسكن كالمنازل أو لتخزين البضائع أو لمزاولة نشاط تجاري أو صناعي كالمتاجر والمصانع أو غير ذلك، فمناطق استحقاق الضريبة على العقارات المبنية هو أن تكون هذه العقارات مستخدمة في غرض معين. ومتى أصبحت المنشآت لا تؤدي غرض معين، كالمباني المصروح بكونها غير صحية أو تلك الموشكة على الانهيار، فحينئذ ترفع عنها الضريبة حسب الفقرة الأولى من المادة 252 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة؛

ثانياً: مفهوم العقار غير المبني

يقصد بالعقار غير المبني الأراضي العارية أو الفضاء أو تلك المعدة للبناء، وتكتسي هذه الأراضي أهمية قصوى، باعتبارها مجالاً لاحتضان مختلف الأنشطة، وفضاء قابلاً للتقطيع الهندسي المعماري، الشيء الذي يضيف على هذه العقارات فوائد زائدة ووسيلة لكسب الريح، وتراكم الثروات يمكن أن تؤدي إلى اللامساواة الاجتماعية، وخصوصاً في المدار الحضري. وتعتبر أيضاً أرضاً غير مبنية الأراضي التي هي بصدد البناء حتى انتهاء الأشغال بها. وهو كل بناية شيدت على الأرض².

الفرع الثاني: أنواع العقار

تنقسم العقارات إلى ثلاثة أنواع وهي:

أولاً: العقارات بطبيعتها³ :

هي كل الأشياء المادية التي يكون لها بالنظر إلى كيانها موقع ثابت غير متنقل، فتشمل بذلك الأرض وما يتصل بها على وجه الاستقرار من مباني ونباتات وأشجار.

• الأرض: لا فرق في الأرض أن تكون قد أعدت للزراعة أو البناء. وتعتبر من العقارات بطبيعتها الأبنية المشيدة فوق الأرض على سبيل الثبات والاستقرار.

فالأشياء الثابتة المستقرة على الأرض أو في باطنها تعتبر عقارات بدون التفات إلى مالكتها فلا يؤثر في طبيعتها العقارية إن كان مالكتها غير مالك الأرض المقامة عليه، كالأبنية التي يقيمها المستأجر بترخيص من المالك على الأرض المؤجرة، فهي تعتبر عقارات بطبيعتها ما دامت ثابتة ومستقرة في الأرض؛

¹ توفيق زيداني، الجباية العقارية في التشريع الجزائري، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم السياسية، 2015/2016، ص18.

² ريم مراهي، الضريبة على الملكيات غير المبنية، مجلة العلوم الاجتماعية والإنسانية، المجلد 08، العدد 10، ص337.

³ حمدي باشا عمر، نقل الملكية العقارية، دار هومة للطباعة والتوزيع، الجزائر، 2009، ص 6 - 7.

• المباني: هي عقارات بطبيعتها، وتشمل جميع أنواع المنشآت المقامة عليه سواء على سطح الأرض أو تحتها. كالمساكن والمصانع والجسور والمخابئ والأنفاق والآبار وأعمدة الإنارة طالما أنها مثبتة في الأرض، تتخذ حيزا ثابتا ومستقرا فيها.

ويعتبر البناء ثابتا ولو كان من الخشب، مادام مستقرا وثابتا في الأرض؛

• النباتات المتصلة في الأرض: كل ما ينبت على سطح الأرض يعتبر عقارا بطبيعته، مادام متصلا به سواء بالنسبة للنباتات الصغيرة، إلى الأشجار الكبيرة، فجميع النباتات المتصلة بالأرض تعتبر عقارا بطبيعتها.

ثانيا: العقارات بحسب موضوعها

عرفتها المادة 684 من القانون المدني الجزائري على أن: " يعتبر مالا عقاريا كل حق عيني على عقار بما في ذلك حق الملكية، وكذلك كل دعوى تتعلق بحق عيني على عقار". فالحقوق العينية الأصلية كحق الملكية، حق الانتفاع، حق الارتفاق وحق الاستعمال والحقوق العينية التبعية الأخرى كالرهن الرسمي، الرهن الحيازي، حق التخصيص، وحق الامتياز، تعد كلها عقار كون موضوعها عقارا، فإذا كان موضوعها منقولاً فتعد منقولاً¹.

ثالثا: العقارات بالتخصيص

إن العقارات بالتخصيص هي منقولات منحت عل سبيل المجاز صفة العقار لأنها معدة لخدمة عقار أو استغلاله أو مخصصة له.

ولهذا جاء في الفقرة الثانية من المادة 683 من القانون المدني تعريفا لها: (غير أن المنقول الذي يضعه صاحبه في عقار يملكه، رسدا على خدمة هذا العقار أو استغلاله يعتبر عقارا بالتخصيص). فالعلة التي يستند عليها لاعتبار المنقول عقارا هي الغاية التي خصص من أجلها المنقول فبات ملحقا بالعقار الأصلي وجزء لا ينفصم عنه ومن ثم فهو عقار باعتبار القانون له، غير أنه لا بد فيه من شروط كي يصدق عليه مصطلح العقار بالتخصيص².

شروط سيوررة العقار منقولاً بالتخصيص³ :

- أن يكون لدينا منقول بطبيعته وعقار بطبيعته؛
- أن يكون مالك العقار هو مالك المنقولات في الوقت نفسه؛
- أن ترصد هذه المنقولات لخدمة العقار؛
- توفر رغبة مالك العقار في أن يخلق رابطة بين المنقول والعقار.

¹ مزاني فريدة ، دور العقار في التنمية المحلية، مجلة دفاتر السياسة والقانون، المجلد 4، العدد 6، جانفي 2012، ص 50.

² ابراهيم بوخضرة، أثر الضرائب العقارية على مالية الجماعات الإقليمية _الرسم على العقارات المبنية نموذجا، مجلة الاجتهاد للدراسات القانونية والاقتصادية، المجلد 10، العدد 02، سنة 2021، ص358.

³ حمدي باشا عمر، مرجع سبق ذكره، ص8.

وتشمل هذه الأخيرة ما يلي¹ :

- الجرارات، حيوانات و أدوات أخرى يستعملها المالك لفائدة مستثمرته الفلاحية؛
- الآلات، قطع غيار و كل الأدوات الأخرى المرتبطة باستغلال صناعي؛
- أجهزة و لوازم الفندق، تزيين المسرح، لوازم أخرى مهياة خصيصا للتجارة؛
- الأشياء المستمرة الثبات في مكانها (كالثمالي الراسخ في الأرض).

المطلب الثاني: مفهوم السوق العقاري

الفرع الأول: تعريف السوق العقاري

أصبحت السوق العقارية بنوعها (العقار المبني أو العقار غير المبني)، تكون سوقا منظمة مثلها في ذلك مثل سوق السلع أو المنتجات الاستهلاكية العادية، فهي تتكون طلب يصدر من أفراد يكونون ما يسمى بالمستهلكين ومن عرض للسلع أو المنتجات، ومن الالتقاء بين الطلب وهذا العرض لهذه السلع أو هذه المنتجات. وهذه الأخيرة أي السلع أو المنتجات، هي من جهة محلات موجودة إما حالا وإما مستقبلا ومن جهة أخرى هي الأرض. هذه الأخيرة أصبحت نفسها تكون مالا خاضعا لقواعد العرض والطلب التي بموجبها يتحدد الثمن. وفي المجال العقاري، فالاستهلاك يسمى المعاملة أو التسويق ومن خلال ما سبق ذكره، فالسوق العقارية تتكون من مجموع المحلات أي العقارات المبنية الموجودة داخل المحيط العمراني أي العقارات الحضرية أو خارجه، ومن مجموع الأراضي العارية أي غير المبنية داخل المحيط العمراني أي الحضرية أو خارجه².

الفرع الثاني: خصائص السوق العقاري

تتميز السوق العقارية بمجموعة من المميزات قد تجعلها غير مؤهلة لتكون معيارا يعتمد عليه في عملية التقييم العقاري وتتمثل في³ :

- **عدم كفاءة العرض:** من أهم المميزات التي تمتاز بها السوق العقارية في الجزائر قلة أو قلة عدم كفاية الأراضي المعروضة للبيع سواء ما تعلق منها بالعقارات التابعة للدولة والخواص، وهذا النقص الناتج أساسا عن الطلب الكبير الذي عرفته البلاد خلال الفترة الممتدة بين 1970-1990 حيث تضاعف حجم الاستثمارات في كافة الميادين خاصة الصناعية منها والعمرانية، وقد تسبب هذا النقص في ظهور السوق العقارية الموازية القائمة على أساس غير سليمة بحيث يطغى عليها عامل ارتفاع الأسعار مقارنة بما هو معمول به في السوق الرسمية بالإضافة إلى تهرب المتعاملين من المصاريف المترتبة عن نقل الملكية، كمصاريف التسجيل والشهر العقاري والضريبة على العقارات وما إلى ذلك مما قد يسبب خسارة كبيرة لخزينة الدولة وسعيها منها لامتصاص المعاملات اللاشعرية التي تتم بين مختلف الأطراف تبنت الدولة العرض المكثف للأموال العقارية التابعة لها قصد تنظيم السوق، ولكن هذا الإجراء لم يحقق النتيجة المرجوة؛

¹ عمار علوي، العقار - الملكية والنظام العقاري في الجزائر، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، سنة 2004، ص 119.

² ناصر لباد، السوق العقارية: محاولة تعريف، المجلة الجزائرية للعلوم القانونية والاقتصادية والسياسية، المجلد 45، العدد 1، سنة 2008، ص 161.

³ حرز الله كريم، السوق العقارية ودورها في عملية التقييم العقاري في الجزائر، مجلة دراسات قانونية، المجلد 2014، العدد 20، 2014، ص 153-

- **نقص الشفافية عند التعامل:** لا يمكن للأمالك العقارية المعروضة في السوق أن تعكس القيمة الحقيقية لها لما تميز هاته السوق بالشفافية التامة عند التعامل، وهذه الخاصية غائبة في السوق العقارية الجزائرية، حيث أن المبالغ المصرح بها لدى مصالح التسجيل جد منخفضة وخاصة لما يتعلق الأمر بالأمالك العقارية التابعة للدولة المتنازل عنها لفائدة المؤسسات والهيئات العمومية أو حتى الخواص، إضافة إلى المعاملات المنجزة بين الخواص والتي يتم التصريح فيها بأثمان منخفضة جدا بغرض التهرب من دفع حقوق التسجيل كاملة؛
- **المضاربة:** ما من تجارة تشتد فيها المضاربة كذلك التي تنصب على العقارات، فالمضاربة حقيقة اقتصادية ضرورية للسير الحسن لكل سوق عقارية، ذلك أن المنطق الليبرالي يولي اعتبارا كبيرا لمبدأ المضاربة رغم اللاتوازن الموجود في السوق الذي يمكن تصحيحه من طرف الدولة وذلك باعتماد سياسة عقارية واضحة، إلا أن المضاربة في المعاملات العقارية في الجزائر قد بلغت ذروتها بحيث جعلت أسعار العقارات ترتفع بصفة خيالية مما أدى إلى ركود السوق العقارية؛
- **قلة المنافسة:** تعتبر المنافسة التامة من أهم خصائص السوق العقارية الحرة فهي تسمح للمستثمر من اختيار نوع العقار المراد اكتسابه، وتتميز المنافسة التامة بوجود عدد كبير من المنتجين، كل منهم ينتج جزءا ضئيلا من حجم الإنتاج الإجمالي المعروض في السوق، أما فيما يخص الجزائر فإن السوق العقارية لا تحكمها المنافسة التامة وإنما تسيطر عليها المنافسة الاحتكارية لا سيما فيما يتعلق بالعقار الموجه للاستثمار (الصناعي والفلاحي و السياحي ...الخ) باعتبار أن الدولة هي الممول الوحيد لسوق العقار الموجه للاستثمار؛
- **قلة المعلومات الخاصة بالسوق العقارية:** لا توجد أي جهة يمكن استقاء منها المعلومات الضرورية حول المساحات العارية المتوفرة لذا كان لزاما على الدولة إجراء جرد عام وشامل لكافة الأملاك العقارية المتواجدة عبر الوطن وتفعيل دور لجان متابعة وتشجيع الاستثمار، وإنشاء مرصد وطني يسمح من خلاله للإدارة والأفراد بمتابعة توجهات السوق.

المطلب الثالث: أنواع السوق العقاري

تنقسم السوق العقارية إلى قسمين، السوق العقارية الحضرية والسوق العقارية الريفية.

الفرع الأول: السوق العقارية الحضرية

هي السوق الموجودة داخل المحيط العمراني أي داخل المدينة، من سوق العقار المبني أي مجموع المحلات و من سوق العقار غير المبني أي الأراضي العارية أي غير المبنية¹.

أولاً: سوق العقار المبني

يجب التمييز هنا بين العقار المبني الذي يستعمل لأغراض سكنية أو الذي يستعمل لأغراض تجارية² :

أ) **العقارات المبنية ذات الاستعمال السكني:** فيما يخص هذا النوع من العقارات المبنية، يجب التمييز بين حالتين الحالة الأولى وتتعلق بمجالات تكون موجودة في عقار يستعمل بصفة جماعية، إذ عرف المشرع

¹ حرز الله كريم، مرجع سبق ذكره، ص 138.

² نفس المرجع السابق، ص 139 - 140.

الجزائري العقار السكني الجماعي على أنه ذلك المخصص للبيع بالشقة أو المحل، وهو يخضع لنظام الملكية المشتركة".

أما الحالة الثانية فتتعلق بالعقار المبني الفردي، إذ نجد أن السوق المتعلقة بهذا النوع من السكنات مطلوبة جدا من طرف الأفراد وذلك لتوفر عدة أسباب من بينها المحيط المعيشي الجيد، وجود الحديقة، إمكانية تهيئة السكن الفردي حسب طلبات المستهلك وبصفة كبيرة وجود المرأب... الخ.

ب) العقارات المبنية ذات الاستعمال التجاري: هي المحلات التي يمكنها استقبال نشاطات تجارية في منظور القانون التجاري، أي المحلات التي تأوي النشاطات الصناعية، المحلات التي تأوي نشاطات البيع بالتجزئة، بالمحلات التي تأوي النشاطات الخدمية..

ثانيا: سوق العقار غير المبني

ويتعلق بالأرض المهيأة أو القابلة للتهيئة مستقبلا لتستعمل في البناء فتكون ما يسمى بقطع الأراضي الصالحة للبناء، فإنها إذن أراضي غير مبنية أي أراضي عارية كما يمكنها أن تكون أراضي توجد فوقها بنايات معرضة للهدم. إن قطع الأراضي الصالحة للبناء يمكن أن تكون لها عدة وظائف تؤثر هذه الأخيرة على قيمتها في وقت معين ويمكن أن تكون هذه الوظائف في إطار عدة استعمالات¹:

أ) الاستعمال الجماعي: هذا الاستعمال يهدف إلى انجاز سكنات عديدة ويعطي قيمة كبيرة للقطعة الأرضية خاصة إذا كانت هذه الأخيرة في وضعية جغرافية حسنة داخل المحيط العمراني؛

ب) الاستعمال الفردي: الاستعمال الفردي يمكن أن يكون بصفة معزولة أو باشتراك سكنين أو اشتراك عدة سكنات أي يكون استعمال القطعة جماعيا وهذا حسب نوع السكن المسموح به ويتعلق هنا الأمر بأراضي مختلفة عن تلك المستعملة في السكنات الجماعية أي قطع الأراضي البعيدة عن المناطق العمرانية أو تلك الموجودة في محيط عمراني صغير، فتكون قيمتها في السوق ضعيفة؛

ج) الاستعمال الصناعي: إن القطع الأرضية المستعملة في إطار الاستعمال الصناعي تكون لها قيمة ضعيفة حتى إن وجدت في منطقة حضرية وذلك راجع للنشاط الصناعي بحيث يتركز أكثر على شساعة القطع الأرضية وتجدر الإشارة أن العقار غير المبني متعدد ومختلف بتعدد الوظائف التي يستعمل فيها وبالتالي فإن قيمة كل عقار مرتبطة من جهة بالأهداف الملتصقة بكل عقار ومن جهة أخرى بالحاجيات المحلية وبالتالي بالسلوك الذي ستسلكه السوق العقارية بكاملها، وينقسم سوق العقار غير المبني إلى ثلاث قطاعات أساسية: القطاع العمومي، القطاع المهني والقطاع الخاص حيث يقوم الأول بتلبية حاجيات المجموعات المحلية وكذلك حاجيات المؤسسات التابعة للدولة، فيقوم في هذا الإطار بتكوين الاحتياطات العقارية، تجهيز المناطق الصناعية أو السكنية وكذلك بناء المنشآت العمومية، أما القطاع المهني فيقوم بتنشيطه المستثمرين والمتعاملون في الترقية العقارية والبنائون والخواص والبنائون شبه العموميين وداخل هذا القطاع تيرم المعاملات المتعلقة بقطع الأراضي

¹ نفس المرجع السابق، ص 140 - 142.

التي يتم استعمالها في بناء السكنات الموجهة للإيجار والمجمعات السكنية، والتخصصات القريبة من المناطق الحضرية وكذلك المناطق الترفيهية..

وأخيرا القطاع الخاص يمارس فيه البيع بالتجزئة لصالح أفراد يريدون بناء السكنات الفردية أو لصالح مستثمرين صغار.

الفرع الثاني: السوق العقارية الريفية

السوق العقارية الريفية هي السوق الموجودة خارج المحيط العمراني أي خارج المدينة، من سوق العقار الفلاحي المبني ومن سوق العقار الفلاحي غير المبني أي الأراضي الفلاحية.

أولا: العقارات الفلاحية غير المبنية

يتمثل العقار الفلاحي غير المبني في الأراضي الصالحة للزراعة الأراضي الرعوية والبساتين وأراضي الغابات.. والعقار الفلاحي غير المبني يعتبر ثروة وليس مالا مصطنعا ابتكره الإنسان مقارنة بالعقار المبني. إلا أنه تجب الملاحظة أن الأرض يتدخل من الإنسان فإنها تتعرض للتحسين، ففي بعض الأحيان تكون خصوبتها من عمل الإنسان، فالإنسان هو من أحيا الأرض سواء بحرثها وانجاز الطرق للوصول إلى المزارع وجني المحاصيل..

ثانيا: العقارات الفلاحية المبنية

يتمثل العقار الفلاحي المبني في العقارات ذات الاستعمال السكني والعقارات المرتبطة باستغلال زراعي وكذلك العقارات التي تستعمل في تخصيصات فلاحية أخرى.

إن الحصول على سكن للإيواء يعتبر من الحاجيات الأساسية المرتبطة بطبيعة الإنسان ولكن الوظائف التي يؤديها السكن تختلف إذا تعلق الأمر بسكن حضري منه بسكن فلاحي.

في المدينة إن وظيفة السكن تعتبر بسيطة فانه يستعمل في إيواء العامل وعائلته، ففي أغلب الأحيان هنالك تمييز بين العقار الذي يستعمل كسكن والعقار الذي يستعمل لأغراض مهنية، أما في الريف بالعكس، فالعقار له وظائف متعددة إيواء الفلاح وبنائات لحماية الأبقار والأغنام والعتاد وحماية كذلك المحاصيل.

وبالتالي فإلى جانب السكن يجب على الفلاح بناء منشآت الاستغلال وكل هذه المباني مرتبطة ببعضها البعض بحث تساهم كلها في الحصول على تسيير عقلاني للمزرعة.

المبحث الثالث: أساسيات الرسم العقاري

يعد الرسم العقاري موردا هاما لإنعاش الخزينة الوطنية بصفة عامة وخزينة البلديات بصفة خاصة، حيث يفرض هذا الرسم على مجموعة من الملكيات المبنية وغير المبنية وكذا إيجار هذه العقارات التي حددها المشرع الجزائري في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على غرار الملكيات المعفاة، حيث تختلف معدلات وأساس فرض هذا الرسم باختلاف نوع العقار الخاضع.

ولقد حدد المشرع مجموعة من الأحكام المشتركة لهذا الرسم حيث وضح من خلال قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المدينون بهذا الرسم وكذلك التصريحات الواجبة عليهم، بالإضافة إلى الالتزامات التي تقع على عاتقهم في حال نقل ملكياتهم. لهذا قمنا بتقسيم هذا المبحث إلى ثلاث مطالب كالآتي:

المطلب الأول: مفهوم الرسم العقاري

الفرع الأول: تعريف الرسم العقاري

يعتبر هذا الرسم من الضرائب المحصلة لفائدة البلديات كونه من أهم الموارد المالية المخصصة لتمويلها، وهذا على غرار معظم التشريعات الجبائية الأخرى كالتشريع الفرنسي، حيث اصطلح المشرع الجزائري على تسمية الضرائب العقارية المفروضة على تسمية الضرائب العقارية المفروضة على الملكيات المبنية وغير المبنية بالرسم العقاري وهي تسمية في حقيقة الأمر خاطئة ومجانبة للصواب، كونها في الواقع ومن الناحية التطبيقية هي ضريبة وليست رسما وهذا لانتفاء خاصية المنفعة الخاصة التي تعود على صاحبها، و التي تعتبر من أهم المميزات وخصوصيات الرسم مقارنة بالضريبة كما سبقت دراسته أعلاه، وهو ما يضيفي على الرسم العقاري طابع الضريبة أكثر مقارنة بالرسم¹.

تأسس الرسم العقاري في الجزائر بموجب الأمر 83/67 الصادر في 02 جوان 1967 المتضمن لقانون المالية التكميلي لسنة 1967، وكان هذا الأخير يشمل الملكيات المبنية فقط حتى سنة 1992، حيث أدخلت عليه تعديلات جوهرية بموجب أحكام المادة 43 من قانون المالية لسنة 1992 وأصبح هذا الرسم يتكون من: الرسم العقاري على الملكيات المبنية و الرسم العقاري على الملكيات غير المبنية².

وعليه الرسم العقاري هو "ضريبة سنوية تفرض على الملكيات العقارية المبنية وغير المبنية على أساس القيمة الإيجارية الجبائية السنوية، حسب نوعية المناطق الموجودة فيها، وتوجه حصيلة هذه الضريبة لصالح ميزانية البلديات"³.

¹ حبيب فاطمة، الجباية العقارية وانعكاساتها على التنمية الاقتصادية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون العام، جامعة الجزائر 1- بن يوسف بن خدة، سنة 2020/2019، ص 135.

² قطاف نبيل، دور الضرائب والرسوم في تمويل البلديات، مرجع سبق ذكره، ص 53.

³ محمود جمام، النظام الضريبي وأثاره على التنمية الاقتصادية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة محمود منتوري قسنطينة، سنة 2010/2009، ص 135.

الفرع الثاني: خصائص الرسم العقاري

يتميز الرسم العقاري بمجموعة من الخصائص وهي¹:

أولاً: الرسم العقاري ضريبة مباشرة: من خصائص الرسم العقاري أنه من الضرائب المباشرة، وهذه الأخيرة هي التي تقتضي ضرورة اقتطاع مباشر يمس دخل الأفراد أو المؤسسات أو الثروات التي كانت بحوزتهم، وهي تفرض على مادة ضريبية تمتاز بالثبات والاستمرار ويلتزم بدفع الضريبة المباشرة المكلف الحقيقي فهو الذي يتحملها قانوناً؛

ثانياً: الرسم العقاري ضريبة عينية: إن تصنيف الضرائب إلى عينية وشخصية هو تصنيف قديم، فالضرائب الشخصية هي تلك الضرائب التي تأخذ بعين الاعتبار عند فرضها ظروف المكلف الشخصية والعائلية والمهنية والمالية، وهذا يؤدي إلى تكييف العبء الجبائي مع القدرة التكليفية لكل مكلف، وهذا ما يبين قدرتها على تحقيق العدالة الضريبية، إلا أن كثرة إعفائها ومعاملتها الفردية للمكلفين أدى إلى تعقيد إجراءاتها أما الضرائب العينية فهي التي تأخذ بعين الاعتبار العامل الاقتصادي بغض النظر عن الظروف الشخصية والمالية و المكلف بها؛

ثالثاً: الرسم العقاري ضريبة سنوية: تتضح هذه الخاصية جلياً من خلال نص المادتين 248 و 261 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وذلك من خلال عبارة « يؤسس رسم عقاري سنوي... » وعليه فإن الرسم العقاري يخضع لمبدأ السنوية لأنه يؤسس بالنسبة للسنة الكاملة ابتداء من أول جانفي، يتحمل المالك الرسم العقاري في بداية شهر جانفي من سنة فرض الضريبة وأي شخص يملك عقارات بعد هذا التاريخ لا يخضع للرسم إلا ابتداء من أول جانفي من السنة القادمة؛

رابعاً: الرسم العقاري يحصل لفائدة ميزانية البلديات فقط: يعتبر الرسم العقاري من الضرائب المحصلة لفائدة البلديات دون سواها، فحصيلته توجه لتمويل ميزانية البلديات وهذا لا يعني بالضرورة أنه رسم محلي، فالبلدية ليست لها أي سلطة في التدخل سواء لتغيير معدل الرسم أو تحصيله وتحديد مجال الضريبة ومعدلاتها والإعفاءات التي هي من صلاحيات المشرع الجبائي، كما أن تقييم العقارات الخاضعة للرسم هو من اختصاص إدارة الضرائب².

الفرع الثالث: أنواع الرسم العقاري

أولاً: الرسم العقاري على الملكيات المبنية

يؤسس الرسم العقاري سنوياً على الملكيات المبنية الموجودة في إقليم الدولة الجزائرية، باستثناء تلك التي تنص التشريعات الوطنية أو المعاهدات الدولية على إعفائها صراحة من هذا الرسم، ويحدد أساس فرض الضريبة من ناتج القيمة الإيجارية الجبائية لكل متر مربع للملكية المبنية في المساحة الخاضعة للضريبة، وعليه فالرسم العقاري على الملكيات المبنية لا يفرض على العقار وإنما على الدخل المفترض الناتج عن هذا العقار³.

¹ بوعتية فوزية، الأحكام القانونية للرسم العقاري، مجلة القانون العقاري - مخبر القانون والعقار، المجلد 03، العدد 1، سنة 2016، ص 164.

² مرجع سابق، ص 165-166.

³ برحماني محفوظ، الضريبة العقارية في القانون الجزائري دراسة مقارنة، دار الجامعة الجديدة، مصر، 2009، ص 111.

1- الملكيات المبنية الخاضعة للرسم العقاري

حسب المادة 249 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2022 مجال تطبيق الرسم العقاري يتم على أساس الخضوع إجباري على الأملاك المبنية التالية¹ :

- ✓ المنشآت المخصصة لإيواء الأشخاص والمواد أو لتخزين المنتجات؛
- ✓ المنشآت التجارية الكائنة في محيط المطارات الجوية والموانئ ومحطات السكك الحديدية ومحطات الطرقات، بما فيها ملحقاتها المتكونة من مستودعات وورشات للصيانة؛
- ✓ أراضي البناءات بجميع أنواعها والقطع الأرضية التي تشكل ملحقا مباشرا لها ولا يمكن الاستغناء عنها؛
- ✓ الأراضي غير المزروعة والمستخدمة لاستعمال تجاري أو صناعي كالورشات وأماكن إيداع البضائع وغيرها من الأماكن من نفس النوع، سواء كان يشغلها المالك أو يشغلها آخرون مجانا أو بمقابل.

2- أساس فرض الرسم العقاري على الملكيات المبنية

ينتج أساس فرض الضريبة من ناتج القيمة الإيجارية لكل متر مربع للملكية المبنية، في المساحة الخاضعة للضريبة كما هو منصوص عليه في المادة 254 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2022، إذ يحدد أساس فرض الضريبة بعد تطبيق معدل تخفيض يساوي 2%، مراعاة لقدم الملكية ذات الاستعمال السكني. غير أنه لا يمكن أن يتجاوز هذا التخفيض بالنسبة لهذه المباني، حدا أقصى قدره 25%². كما أنه لا تؤخذ بعين الاعتبار أجزاء المتر المربع في وعاء الضريبة³.

ترجع القيمة الإيجارية الجبائية بمعاملات، وذلك حسب المنطقة والمناطق الفرعية. ويحدد تصنيف البلديات حسب المناطق والمناطق الفرعية والمعدلات التي تطبق عليها بموجب قرار مشترك بين الوزير المكلف بالمالية والوزير المكلف بالجماعات المحلية⁴.

تحدد القيمة الإيجارية الجبائية للملكيات المبنية الخاضعة للرسم العقاري حسب الجدول التالي:

الجدول رقم 02: القيمة الإيجارية الجبائية للملكيات المبنية

القيمة الإيجارية	التعيين
520 دج	بنايات أو جزء من بنايات مخصصة للسكن
1038 دج	محلات تجارية و صناعية
14 دج	أراض ملحقة بمبان واقعة في القطاعات العمرانية
12 دج	أراض ملحقة بمبان واقعة في القطاعات القابلة للتعمير

المصدر: المادة 257: قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المديرية العامة للضرائب، 2022.

¹ المادة 249: قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المديرية العامة للضرائب، 2022، ص 72 - 73.

² المادة 254: قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المديرية العامة للضرائب، 2022، ص 74.

³ المادة 255: قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المديرية العامة للضرائب، 2022، ص 74.

⁴ La république algérienne démocratique et populaire, journal officiel, N°100, jeudi 25 jourmadael oula 1443, correspondant au 30 décembre 2021, p25.

تحدد مساحة الملكيات المبنية بالحواجز الخارجية لهذه الملكيات، وتتشكل هذه المساحة من مجموع مختلف المساحات الخارجة عن البناء. أما بالنسبة للعقارات الجماعية، تتشكل المساحة الخاضعة للضريبة من المساحة المفيدة. ويدرج على الأخص ضمن المساحة المفيدة مساحة الحجرات والأروقة الداخلية والشرفات والأروقة الخارجية، ويضاف إلى ذلك، عند الاقتضاء، الحصة المتعلقة بالأجزاء المشتركة على عاتق الملكية المشتركة، وهذا حسب ما جاءت به المادة 258 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة¹.

3- كيفية حساب الرسم العقاري على الملكيات المبنية

يحسب الرسم بتطبيق معدل 3 % على الأساس الخاضع للضريبة بالنسبة للملكيات المبنية بآتم معنى الكلمة، غير أنه بالنسبة للملكيات الثانوية الشاغرة المبنية للاستعمال السكني والمملوكة من طرف الأشخاص الطبيعيين والتي يتم تأجيرها، تطبق عليها زيادة في المعدل قدرها 7 %، بعنوان الرسم العقاري. تحدد كفيات تطبيق أحكام هذه المادة، بموجب قرار مشترك بين الوزيرين المكلفين بالمالية وبالجماعات المحلية. يوضح صنف الأملاك المشار إليها في الفقرة السابقة وموقعها وكذلك شروط وفيات تطبيق هذا الإجراء عن طريق التنظيم وهذا حسب ما توضحه المادة 261- ب من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2022².

الجدول رقم 03: الأراضي التي تشكل ملحقات للملكيات المبنية

المعدل	المساحة
5 %	أقل أو تساوي 500 م ²
7 %	تفوق مساحتها 500 م ² وتقل أو تساوي 1000 م ²
10 %	تفوق مساحتها 1000 م

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على ما سبق

ثانيا: الرسم العقاري على الملكيات غير المبنية

الضريبة على العقارات غير المبنية هي ضريبة سنوية مطبقة على الأراضي الفضاء غير المبنية وغير معتبرة مبنية حكما والتي تكون منتجة، وقد اصطلح المشرع الجزائري على الضريبة المطبقة على العقارات غير المبنية تسمية "الرسم العقاري على الملكيات غير المبنية" وهي كما سبق ذكره تسمية مجازية، يقصد بها الضريبة على العقارات غير المبنية، لأن المكلف بهذه الرسوم يدفعها جبرا دون ما أن يحصل على منفعة خاصة مباشرة من الدولة³.

¹ المادة 258: قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المديرية العامة للضرائب، 2022، ص 74.

² المادة 261- ب: قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المديرية العامة للضرائب، 2022، ص 74.

³ برحمانى محفوظ، مرجع سبق ذكره، ص 129- 130.

1- الملكيات غير المبنية الخاضعة للرسم العقاري تستحق الضريبة على الخصوص، على¹ :

- الأراضي المتواجدة في القطاعات العمرانية أو القابلة للتعمير؛
- المحاجر ومواقع استخراج الرمل والمناجم في الهواء الطلق؛
- مناجم الملح والسبخات؛
- الأراضي الفلاحية.

2- أساس فرض الرسم العقاري على الملكيات غير المبنية

ينتج الأساس الضريبي من حاصل القيمة الإيجارية الجبائية للملكية غير المبنية المعبر عنها بالمترب المربع أو بالهكتار الواحد، حسب الحالة، تبعا للمساحة الخاضعة للضريبة وهذا طبقا لأحكام المادة 261- و من قانون الضرائب المباشرة والرسم المماثلة².

وترجع القيمة الإيجارية الجبائية بمعدلات محددة حسب المناطق وهذا طبقا لنص المادة 261 - و مكرر. كما يحدد تصنيف الأراضي حسب المناطق والمعدلات التي تطبق عليها بموجب قرار مشترك بين الوزيرين المكلفين بالمالية وبالجماعات المحلية³.

الجدول رقم 04: القيمة الإيجارية الجبائية للملكيات غير المبنية

القيمة الإيجارية	التعيين
<ul style="list-style-type: none"> • 100 دج، للأراضي المعدة للبناء. • 18 دج، لباقي الأراضي المستعملة كأراض للنزهة وحدائق للترفيه وملاعب لا تشكل ملحقات للملكيات المبنية. 	- الأراضي المتواجدة في القطاعات العمرانية
<ul style="list-style-type: none"> • 34 دج، للأراضي المعدة للبناء. • 14 دج، لباقي الأراضي المستعملة كأراض للنزهة وحدائق للترفيه وملاعب لا تشكل ملحقات للملكيات المبنية. 	- الأراضي المتواجدة في القطاعات القابلة للتعمير على المدى المتوسط والقطاعات العمرانية المستقبلية
• 34 دج.	- المحاجر ومواقع استخراج الرمل والمناجم في الهواء الطلق ومناجم الملح والسبخات
<ul style="list-style-type: none"> • 994 دج/ للهكتار للأراضي اليابسة. • 5962 دج/ للهكتار للأراضي المسقية. 	- الأراضي الفلاحية

المصدر: المادة 261 - و مكرر1: ق ض م م، المديرية العامة للضرائب، 2022،

¹ المادة 261- د: قانون الضرائب المباشرة والرسم المماثلة، المديرية العامة للضرائب، 2022، ص75.

² المادة 261- و: قانون الضرائب المباشرة والرسم المماثلة، المديرية العامة للضرائب، 2022، ص75.

³ المادة 261- و مكرر: قانون الضرائب المباشرة والرسم المماثلة، المديرية العامة للضرائب، 2022، ص75.

3- كيفية حساب الرسم على العقارات غير المبنية

يحسب الرسم بعد أن يطبق على أساس الضريبة بنسبة 5% بالنسبة للملكيات غير المبنية المتواجدة في المناطق غير العمرانية.

أما بالنسبة للأراضي العمرانية، فتحدد نسبة الرسم كما يلي:

- 5 %، عندما تكون مساحة الأراضي أقل من 500 م²، أو تساويها؛
- 7 %، عندما تفوق مساحة الأراضي 500 م² و تقل أو تساوي 1000 م²؛
- 10 %، عندما تفوق مساحة الأراضي 1000 م²؛
- 3 %، بالنسبة للأراضي الفلاحية.

إلا أنه بالنسبة للملكيات غير المبنية المتواجدة في المناطق العمرانية أو الواجب تعميمها والتي لم تنشأ عليها بنايات منذ ثلاث (03) سنوات، ابتداء من تاريخ الحصول على رخصة البناء أو صدور رخصة التجزئة، فإن الحقوق المستحقة بصدد الرسم العقاري ترفع إلى 4 أضعاف. وهذا وفقا لما جاء في نص المادة 261- ز من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة¹.

المطلب الثاني: المداخل العقارية الناتجة عن إيجار الأملاك المبنية وغير المبنية أولاً: تعريف الربوع العقارية:

يفرض المشرع الجزائري ضريبة سنوية على الدخل الإجمالي للأشخاص الطبيعيين، إذ تفرض هذه الأخيرة على مجموعة من المداخل من بينها الإيرادات المحققة من إيجار الملكيات المبنية وغير المبنية بما فيها الأراضي الفلاحية وهذا وفقا للمادة 42 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ويصطلح عليها بالربوع العقارية².

فحسب المادة المذكورة أعلاه تدرج المداخل الناتجة عن إيجار العقارات المبنية أو أجزاء منها، وكذا إيجار كل المحلات التجارية أو الصناعية غير المجهزة بعنادها، إذا لم تكن مدرجة في أرباح مؤسسة صناعية أو تجارية أو حرفية أو مستثمرة فلاحية أو مهنة غير تجارية وكذا تلك الناتجة عن عقد العارية المبرم بين أطراف من غير الفروع من الدرجة الأولى في تحديد الدخل الإجمالي المعتمد كأساس في تحديد الضريبة على الدخل الإجمالي، في صنف المداخل العقارية. ويتكون الأساس الضريبي المعتمد في عقد العارية من القيمة الإيجارية المحددة استنادا إلى السوق المحلية أو حسب المقاييس المقررة عن طريق التنظيم.

كما تدرج كذلك في هذا الصنف الإيرادات الناتجة عن إيجار أملاك غير المبنية بمختلف أنواعها بما فيها الأراضي الفلاحية.

ويدفع مبلغ هذه ضريبة المستحقة لدى قباضة الضرائب لكان وجود العقار المبنى أو غير المبنى المؤجر، في أجل أقصاه اليوم العشرين (20) من الشهر الموالي لتحصيل الإيجار.

¹ المادة 261- ز: قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المديرية العامة للضرائب، 2022، ص 76.

² بن عزوق منير، طالب بن عيسى، لامركزية الجباية العقارية كآلية لتدعيم موارد الدولة وميزانية الجماعات المحلية، مجلة تشريعات التعمير والبناء، المجلد 03، العدد 3، 2017، ص 169.

أما في حالة عدم ذكر الأجل المتفق عليه في العقد، تستحق الضريبة على الإيجار بحلول اليوم العشرين 20 من كل شهر. يطبق هذا الحكم حتى وإن لم يسدد مستغل أو مؤجر المكان ثمن الإيجار. مع مراعاة الأحكام السابقة، تستحق الضريبة على الإيجار المحصل مسبقا بتاريخ العشرين (20) من الشهر الذي يلي الشهر الذي تم فيه تحصيله.

في حال الفسخ المسبق للعقد، يمكن للمؤجر أن يطلب استرداد الضريبة المتصلة بالمرحلة المتبقية في السريان شريطة تبرير استرجاع المستأجر لمبلغ الإيجار المحصل للمرحلة غير المنتهية.

ويوزع حاصل هذه الضريبة كما يلي¹ :

• 50 % لفائدة ميزانية الدولة.

• 50 % لفائدة البلدية التي يقع فيها العقار.

✓ كما نصت المادة 43 من نفس القانون على أن الدخل الخاضع للضريبة يساوي المبلغ الاجمالي للإيجار.

ثانيا: التزامات المكلفين

إن المكلفين بالضريبة الذين يتحصلون على مداخيل عقارية بمفهوم المادة 42 مطالبون باكتتاب وإرسال إلى مفتش الضرائب لمكان تواجد العقار المبني أو غير المبني المؤجر قبل الفاتح فبراير من كل سنة تصريحا خاصا، تسلم الاستمارة من طرف الإدارة كما هو موضح في المادة².

المطلب الثالث: الإعفاءات التي تخص الرسم العقاري

الفرع الأول: الإعفاءات على الملكيات المبنية

أولا: الإعفاءات الدائمة

طبقا لأحكام المادة 250 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة: تعفى من الرسم العقاري المفروض على الملكيات المبنية، بشرط أن تكون مخصصة لمرفق عام أو ذوي منفعة عامة وأن لا تدر دخلا، العقارات التابعة للدولة والولايات والبلديات وكذلك للمؤسسات التابعة للمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري والتي تمارس نشاطا في ميدان التعليم والبحث العلمي والحماية الصحية والاجتماعية وفي ميدان الثقافة والرياضة³.

كما تعفى كذلك من الرسم العقاري على الملكيات المبنية حسب المادة 251 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة⁴ :

- البنايات المخصصة للقيام بشعائر دينية؛

- الأملاك العمومية التابعة للوقف والمتكونة من ملكيات مبنية؛

- العقارات التابعة للدول الأجنبية والمخصصة للإقامة الرسمية لبعثاتهم الدبلوماسية والقنصلية المعتمدة لدى الحكومة الجزائرية، والعقارات التابعة للممثلات الدولية المعتمدة بالجزائر وذلك مع مراعاة قاعدة المعاملة بالمثل؛

¹ المادة 42 مكرر: قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المديرية العامة للضرائب، سنة 2022، ص 17.

² المادة 44: قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المديرية العامة للضرائب، 2022، ص 17.

³ المادة 250: قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المديرية العامة للضرائب، 2022، ص 73.

⁴ المادة 251: قانون الضرائب والرسوم المماثلة، المديرية العامة للضرائب، 2022، ص 73.

- تجهيزات المستثمرات الفلاحية لاسيما مثل الحظائر والمرابط والمطامر.

ثانيا: الإعفاءات المؤقتة

تعفى من الرسم العقاري على الملكيات المبنية حسب ما جاء في نص المادة 252 من قانون الضرائب المباشرة والرسم المماثلة¹ :

1. العقارات أو أجزاء العقارات المصرح بأنها غير صحية أو التي على وشك الانهيار والتي أبطل تخصيصها.

2. الملكيات المبنية التي تشكل الملكية الوحيدة أو السكن الرئيسي لمالكها، شريطة الشرطين الاتيين:

- ألا يتجاوز المبلغ السنوي للضريبة 1400 دج.

- ألا يتجاوز الدخل الشهري للخاضعين للمعنيين، مرتين الأجر الوطني الأدنى المضمون.

3. البنائيات الجديدة، وإعادة البناءات وإضافات البنائيات. وينتهي هذا الإعفاء ابتداء من أول يناير من السنة التي تلي سنة انجازها. غير أنه في حالة الشغل الجزئي للأمالك قيد الانجاز، يستحق الرسم على المساحة المنجزة، ابتداء من السنة التي تلي سنة شغل الأمالك.

- البنائيات وإضافات البنائيات المستعملة في النشاطات التي يمارسها الشباب ذوو المشاريع المؤهلون للاستفادة من إعانة "الوكالة الوطنية لدعم وتنمية المقاولاتية" أو "الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر" أو "الصندوق الوطني للتأمين على البطالة"، لمدة (3) سنوات، ابتداء من تاريخ انجازها.

- تحدد مدة الإعفاء بست (6) سنوات، عندما تكون هذه البنائيات وإضافات البنائيات متواجدة في مناطق يجب ترقيتها.

4. السكن العمومي الإيجاري التابع للقطاع العام، شرط أن يستوفي المؤجر أو صاحب هذا الشرطين المحددين في النقطة الثانية من هذه المادة .

لا يستثني الإعفاء المنصوص عليه في النقطتين 2 و 5 من هذه المادة، أصحاب المساكن والسكنات من دفع رسم عقاري قدره 500 دج سنويا.

وطبقا لأحكام المادة 253 من القانون المذكور سابقا، تتوقف العقارات أو أجزاء العقارات المخصصة للسكن المعفاة تطبيقا للمادة 252 أعلاه، عن الاستفادة من هذا الامتياز عندما يتم التنازل عنها لاحقا إلى أشخاص آخرين للسكن فيها وتخصيصها للإيجار أو لاستعمال آخر غير السكن، وذلك ابتداء من أول يناير من السنة التي تلي مباشرة سنة الانتهاء من الحدث الذي ترتب عليه فقدان الإعفاء².

الفرع الثاني: الإعفاءات على الملكيات غير المبنية

تعفى من الرسم العقاري على الملكيات غير المبنية³ :

1. الملكيات التابعة للدولة والولايات والبلديات والمؤسسات العمومية أو العملية أو التعليمية أو الإسعافية عندما تكون مخصصة لنشاط ذي منفعة عامة وغير مدرة لأرباح؛

¹ المادة 252: قانون الضرائب المباشرة والرسم المماثلة، المديرية العامة للضرائب، 2022، ص 73.

² المادة 253: قانون الضرائب المباشرة والرسم المماثلة، المديرية العامة للضرائب، 2022، ص 73.

³ المادة 261- هـ: قانون الضرائب المباشرة والرسم المماثلة، المديرية العامة للضرائب، 2022، ص 75.

لا يطبق هذا الإعفاء على الملكيات التابعة لهيئات الدولة والولايات والبلديات التي تكتسي طابعا صناعيا أو تجاريا.

2. الأراضي التي تشغلها السكك الحديدية؛

3. الأملاك التابعة لأوقاف العمومية و المتكونة من ملكيات غير مبنية،

4. الأراضي و القطع الأرضية الخاضعة للرسم العقاري على الملكيات المبنية.

كما تعفى الكتبان السيفية الرمل السيفي من الضريبة على الاستغلال الفلاحي وهذا حسب ما جاءت به المادة 261 - و مكرر 2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

المطلب الرابع: الأحكام المشتركة للرسم العقاري

الفرع الأول: المدينون بالضرائب

يستحق الرسم العقاري لسنة كاملة على المساحة الخاضعة لها والقائمة أول يناير من السنة، من صاحب حق الملكية أو حق مماثل، فانه يتعين على شاغل الملكية السعي لدفع الرسم العقاري. أما في حالة وجود رخصة أو حق امتياز لشغل الأملاك العامة للدولة، يسدد المستفيد من الترخيص أو صاحب حق الامتياز الرسم المستحق. وبالنسبة للسكنات بصيغة البيع بالإيجار، يسدد المستفيد من السكن الرسم المستحق. والسكنات العمومية الإيجارية التابعة للقطاع العام، يسدد فيها المستأجر المبلغ الثابت للرسم العقاري المنصوص عليه بموجب المادة 252 من هذا القانون. وفي حالة عقود الإيجار المالي، يسدد المقرض المستأجر الرسم المستحق¹.

عندما يكون العقار مثقلا بحق الانتفاع، أو مؤجرا عن طريق إيجار حكري، أو عن طريق إيجار للبناء، يؤسس الرسم العقاري باسم المستفيد بحق الانتفاع أو المستأجر بالحكر أو مستأجر للبناء².

أما فيما يخص الهيئات العقارية المتعلقة بالملكيات المشتركة، يؤسس الرسم العقاري باسم كل واحد من أعضاء الهيئة، بالنسبة للحصة التي تعود لكل عضو في العقارات الاجتماعية³.

الفرع الثاني: نقل الملكيات

يجب على الملاك المعنويين بعمليات نقل الملكيات إعلام الإدارة، ومن أجل معاينة نقل الملكيات في جداول الرسم العقاري، ينبغي للموثقين أن يودعوا في مكتب التسجيل في الوقت الذي يقدمون فيه أصل العقود المبرمة أمامهم لعملية التسجيل، مستخرجا موجزا من هذه العقود التي تحمل نقل أو منح ملكية عقارية، بأية صفة كانت. ويطبق نفس الالتزام على كتاب الضبط، فيما يخص العقود القضائية من نفس نوع العقود المشار إليها سابقا⁴.

¹ المادة 261- ط: قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المديرية العامة للضرائب، 2022، ص 76.

² المادة 261- ي: قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المديرية العامة للضرائب، 2022، ص 77.

³ المادة 261 - ك: قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المديرية العامة للضرائب، 2022، ص 77.

⁴ المادة 261- م: قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المديرية العامة للضرائب، 2022، ص 77.

كما يبقى المالك القديم خاضعا لجدول الضرائب مادامت معاينة النقل لم تتم، ويمكن إرغامه هو أو ورثته القانونيين على دفع الرسم العقاري، ما عدا حالة الطعن ضد المالك الجديد¹.

عندما يكون العقار مبنيا أو غير مبني، خاضعا للضريبة باسم مكلف بالضريبة غير المكلف الذي كان يملك هذا العقار إلى غاية أول يناير من سنة فرض الضريبة، فإن نقل حصة الضريبة يمكن أن يتقرر، إما تلقائيا ضمن الشروط المنصوص عليها في المادة 59 من قانون الإجراءات الجبائية، وإما بناء على شكوى من المالك أو الشخص الذي خصصت باسمه، خطأ، حصة الضريبة على الملكية.

وتقدم الشكوى ويحقق ويبت فيها كما هو الحال بالنسبة لطلبات المخالصة أو تخفيض الرسم العقاري. وإذا وقعت منازعة في حق الملكية، فتتم إحالة الأطراف أمام المحاكم المدنية ويؤجل قرار نقل حصة الضريبة إلى أن يصدر الحكم النهائي الخاص بحقهم في الملكية².

الفرع الثالث: التصريحات الخاصة بالبنائيات الجديدة والتغييرات في الهيكل أو التخصيص:

يتم التصريح بالبنائيات الجديدة وإعادة البناء وكذا التغييرات في هيكل أو تخصيص الملكيات المبنية وغير المبنية، من المالك إلى مصالح الضرائب المباشرة المختصة إقليميا، خلال شهرين بعد انجازها النهائي. في حالة الإشغال الجزئي لملكيات قيد البناء، يتعين على المالك تقديم تصريح خلال شهرين من الإشغال لهذه الملكيات³.

يتعين على المكلفين بالضريبة الممارسين لنشاط خاضع للنظام الضريبي الحقيقي اكتتاب تصريح حسب النموذج الذي تقدمه إدارة الضرائب، على مستوى مصلحة الضرائب المسيرة لملفهم الجبائي. ويجب أن يتضمن هذا التصريح تعيين الأملاك ومبلغ الرسم المتعلق بكل بلدية التي يدفع إليها ناتج هذا الرسم⁴.

بغض النظر عن العقوبات المنصوص عليها في هذا القانون، يترتب عن عدم اكتتاب التصريحات المنصوص عليها سابقا، تطبيق عقوبة مالية على المكلف بالضريبة المعني تحدد قيمتها كما يأتي⁵:

- بالنسبة للمحلات المخصصة للسكن: تطبق عقوبة مالية بـ 10.000 دج للمحلات المتواجدة في البنائيات الجماعية في حال عدم اكتتاب التصريح و 20.000 دج بالنسبة للمساكن الفردية بما فيها ملحقاتها.
- بالنسبة للمحلات التجارية والصناعية: تكون العقوبة مساوية لضعف القيمة الإيجارية الجبائية محسوبة بالمتر المربع، دون أن يكون الحد الأدنى أقل من 20.000 دج أو أكثر من 100.000 دج.
- بالنسبة للأراضي: تكون العقوبة مساوية لضعف القيمة الإيجارية الجبائية محسوبة بالمتر المربع أو الهكتار، حسب الحالة.

¹ المادة 261 - ض: قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المديرية العامة للضرائب، 2022، ص 77.

² المادة 261 - ف: قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المديرية العامة للضرائب، 2022، ص 77.

³ المادة 261 - ص: قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المديرية العامة للضرائب، 2022، ص 78.

⁴ المادة 261 - ق: قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المديرية العامة للضرائب، 2022، ص 77.

⁵ المادة 261 - ع: قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المديرية العامة للضرائب، 2022، ص 78.

الفرع الرابع: التعاون بين المصالح الجبائية ومصالح البلدية

قبل أول فبراير من كل سنة، يجب على مصالح البلديات المكلفة بالعمران أن ترسل إلى المصالح الجبائية المختصة إقليمياً كشفاً تبين فيه تراخيص البناء الجديدة أو المعدلة الصادرة خلال السنة الماضية. كما يجب على مصالح البلديات أن ترسل تلقائياً أو بناء على طلب من المصالح الجبائية، أي معلومة أو وثيقة لازمة لإعداد القوائم الضريبية، فيما يخص الرسم العقاري¹. إن تقديم مستخرج من الجدول الضرائب مسمى وصادر عن قابض الضرائب ضروري، لاسيما للحصول على تراخيص العقارات وكذا بالنسبة لعقود تتضمن مطابقة المباني حسب ما جاءت به المادة 262 مكرر 1.

¹ المادة 262- مكرر: قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المديرية العامة للضرائب، 2022، ص 78.

خلاصة الفصل:

من خلال دراستنا لهذا الفصل توصلنا إلى أن هناك مجموع من الضرائب والرسوم التي تعتمد عليها الدولة في تمويل ميزانيتها المالية بهدف تغطية نفقاتها، ونجد من بين هذه الأنواع الضريبة العقارية التي أصبحت تكتسي مكانة هامة تعتمد عليها الدولة خاصة بعد التطور الذي شهده سوق العقار. يعد الرسم العقاري ضريبة مباشرة تنقسم إلى نوعين: الرسم على الملكيات المبنية والرسم على الملكيات غير المبنية، يفرض بشكل سنوي ويختلف أساس فرضه ومعدله حسب اختلاف طبيعة ونوع العقار الخاضع على غرار المستثنى منه.

الفصل الثاني: مفاهيم أساسية حول عملية التحصيل

الجبائي

المبحث الأول: عموميات حول التحصيل الجبائي

المبحث الثاني: آليات التحصيل الجبائي

المبحث الثالث: الإطار القانوني لعملية التحصيل الجبائي

تمهيد:

تعتبر عملية التحصيل الضريبي نتاج العملية الجبائية فمن خلالها يتم تحويل الديون الجبائية للمكلف إلى الخزينة العمومية، وتستند هذه العملية على مجموعة من القواعد والتي تشمل الفعل المولد للضريبة والملائمة في أوقات التحصيل بالإضافة إلى الاقتصاد في نفقات هذه العملية، حيث تقدم في هذه العملية مجموعة من الضمانات، وتخول مهمة التحصيل الجبائي لإدارة الضرائب دون سواها وبالتحديد قباضة الضرائب، هذه الأخيرة التي تسهر على تحصيل مختلف الضرائب والرسوم والغرامات باعتمادها على عدة مصالح مصلحة الصندوق مصلحة المتابعة، ومصلحة المحاسبة. وتعتمد بذلك على مجموعة من الطرق والإجراءات المختلفة الودية والجبرية من أجل الحصول على مستحقاتها من الضرائب وكذلك فرض عقوبات وغرامات على المكلفين في حالة عدم دفع الضريبة.

وعليه سنتطرق في هذا الفصل إلى:

المبحث الأول: عموميات حول التحصيل الجبائي

المبحث الثاني: آلية التحصيل الجبائي

المبحث الثالث: الإطار القانوني لعملية التحصيل الجبائي

المبحث الأول: عموميات حول التحصيل الجبائي

سنقوم في هذا المبحث بالتطرق إلى تعريف التحصيل الجبائي وقواعده، وكذا ضماناته، بالإضافة إلى إبراز أهمية وأهداف التحصيل الجبائي.

المطلب الأول: تعريف التحصيل الجبائي

يطلق مصطلح تحصيل الضريبة على مجموع العمليات التي تهدف إلى نقل مبالغ الضريبة من جيوب المكلف إلى صناديق الخزينة¹.

نعني بتحصيل الضريبة " مجموعة العمليات والإجراءات التي تؤدي إلى نقل دين الضريبة من ذمة المكلف إلى الخزنة العامة وفقا للقواعد القانونية والضريبية المطبقة في هذا الإطار"².

يعتبر التحصيل الضريبي "مجموع العمليات والإجراءات التي يتم من خلالها نقل قيمة الضريبة من جيوب المكلفين إلى الخزنة العامة للدولة"³.

ويعرف أيضا بأنه: "مجموعة من الإجراءات الإدارية والتقنية التي يتم بواسطتها تحويل قيمة الضريبة من ملكية المكلف إلى الخزنة العمومية"⁴.

وعرف أيضا كونه: "مجموع العمليات التي تقوم بها الإدارة المالية في سبيل وضع القوانين والأنظمة الضريبية موضع التنفيذ وبالتالي إيصال حاصلات الضرائب إلى خزينة الدولة"⁵.

ومن التعاريف السابقة نستنتج أن التحصيل الضريبي هو العملية التي تهدف من خلاله إدارة الضرائب جمع قيمة الضريبة ونقلها للخزينة العمومية، وذلك بإتباع مجموعة من الإجراءات التقنية والإدارية.

المطلب الثاني: قواعد التحصيل الضريبي

ترتكز عملية التحصيل الجبائي على مجموعة من القواعد وهي:

1- الواقعة المنشأة للضريبة: يحدد كل قانون الواقعة المنشأة للضريبة، والتي تعني الواقعة أو التصرف الموجب لحصول الدولة على الضريبة من المكلف بها. ويحدد القانون مجموعة القواعد التي تسري في حالة كل مكلف إذا ما توفرت بالنسبة له شروط خضوعه للضريبة؛

وفيما يتعلق بالضرائب المباشرة، نجد أن الضريبة على إيرادات القيم المنقولة، مثلا تتمثل الواقعة المنشأة لها في توزيع إيراد القيم الخاضعة للضريبة أي وضعه تحت تصرف مستحقيه. أما في الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية فهي تحقق الربح في نهاية السنة المالية للمنشأة. وفي الضريبة على المرتبات والأجور، فإن الواقعة المنشأة لها هي حصول الفرد على المرتب والأجر، وفي الضريبة على أرباح المهن غير التجارية تعتبر انتهاء

¹ حميدة بوزيدة، جباية المؤسسات دراسة تحليلية في النظرية العامة للضريبة الرسم على القيمة المضافة: دراسة نظرية وتطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، 2005، الجزائر، ص 35.

² محمد عباس محرز، اقتصاديات الجباية والضرائب، الطبعة الرابعة، دار هومة، الجزائر، 2008، ص 156.

³ محمد ساحل، المالية العامة، الطبعة الأولى، جسور للنشر والتوزيع، الجزائر، 2017، ص 140.

⁴ Pierre BELTRAME, LA fiscalité en France, Hachette supérieur, 5 eme édition, année 1997, page 45.

⁵ علي زغدود، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2004-2005، ص 230.

السنة الميلادية بتحقق أرباح هو الواقعة المنشئة للضريبة. وفي الضريبة العامة على الإيراد تكون الواقعة المنشئة هي انتهاء السنة الميلادية بتحقيق الإيرادات التي ينص عليها قانون هذه الضريبة؛

أما في الضرائب غير المباشرة، فيعتبر اجتياز السلعة للحدود الإقليمية للدولة هي الواقعة المنشئة للضريبة على الاسترداد أو التصدير، كما يعتبر إنتاج السلعة هو الواقعة المنشئة للضريبة على الإنتاج، وانتقال السلعة من مرحلة إلى أخرى من مراحل إنتاجها أو تداولها هو الواقعة المنشئة للضريبة على رقم الأعمال، ويعتبر توثيق العقد الناقل للتصرف القانوني بنقل الملكية هو الواقعة المنشئة للضريبة على انتقال الملكية (رسوم التوثيق أو التسجيل)، وبالنسبة إلى ضريبة الدمغة فإن كتابة المحررات المفروضة عليها الضريبة هي الواقعة المنشئة لهذه الضريبة.

وتمثل تحديد الواقعة المنشئة للضريبة أهمية كبيرة لتحديد شخص المكلف الذي ينشأ في ذمته دين الضريبة. كما يؤثر كذلك في تحديد سعر الضريبة وما إذا كان قد طرأ عليه تغير سواء بالزيادة أو النقصان بعد تحقق الواقعة المنشئة للضريبة. إذ أن المكلف يلتزم بدفع سعر الضريبة وفقاً لما هو قائم وقت تحقق الواقعة المنشئة لها، بغض النظر عن صدور أي قانون جديد يقضي برفع السعر أو بخفضه؛

ويجب إتباع هذه القاعدة، حتى في حالة إلغاء الضريبة كلياً أو جزئياً. فيجب الاستمرار في تحصيل الضريبة بالنسبة للحالات التي تمت فيها الواقعة لمنشئة لها قبل الإلغاء، إلا إذا نص القانون الجديد صراحة بإلغاء الضريبة بأثر رجعي¹.

2- الملائمة في التحصيل الضريبي:

حتى يكون التحصيل الضريبي فعال وناجح، لا بد أن تتميز إجراءاته بالبساطة، ومواعيده وأساليبه تتلاءم مع الظروف التي يعيشها المكلف بدفع الضريبة، حيث لا يتضرر هذا الأخير عند دفع الضريبة. " آدم سميث " في هذا الميدان يؤكد على ضرورة هذا المبدأ، فعلى الضريبة أن تكون محصلة في الأوقات والظروف وبالطرق الأكثر ملائمة للمكلف بدفعها.

إن في هذا السياق يجب أن يكون التحصيل الضريبي في وقت مناسب يخدم كلا من الطرفين، فلا يضر بالمكلف بالضريبة ولا يترتب عنه إضرار بالخرزينة العمومية. ولتحقق ذلك يستدعي توفر بعض الشروط نذكر منها ما يلي:

- يجب أن يتصف النظام الجبائي بالشفافية، مما يسمح للمكلف بالضريبة بالتعرف على الضريبة التي هو مطالب بدفعها وتحديد قيمتها إذا لم يكن حسابها معقداً بالطبع؛
- بالنسبة للضرائب غير المباشرة تتميز باندماجها في سعر السلعة، لهذا يعتبر وقت الشراء أحسن الأوقات ملائمة للمكلف بالضريبة، بحيث يكون قادراً على الدفع لأنه سيختار وقت الشراء الذي يناسبه؛
- يتوفر عليها المكلف بالضريبة؛

¹ سوزي عدلي ناشد، أساسيات المالية العامة النفقات العامة الإيرادات العامة الميزانية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، 2009، لبنان، ص 203 - 204.

- يجب أن تنظر مصالح الإدارة الجبائية إلى المكلفين بالضريبة وخاصة منهم الذين يعانون من مشاكل مالية وتمويلية باهتمام، ومحاولة تسوية وضعيتهم في الآجال الممكنة دون الإضرار بنشاطهم العادي.

فيما يخص النظام الضريبي الجزائري وعلى مستوى الإدارة الجبائية الجزائرية، فنلاحظ أن هذا المبدأ في الملائمة في التحصيل الضريبي يبقى محترما نسبيا، فإذا نظريا إلى الضرائب على المرتبات والأجور فإنها تقتطع من المنبع أي من الأجر وقت دفع المرتب، أي عند نهاية كل شهر، فهو أفضل وقت بالنسبة للموظفين والأجراء، و " الاقتطاع من المنبع " يعفيهم من إجراءات الدفع حيث تتكفل بذلك المؤسسة التي توظفهم.

أما إذا نظرنا إلى الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG) أو الضريبة على أرباح الشركات (IBS)، فإن تلك الضريبة تدفع بالتقسيط كل ثلاثي مما يخفف من وقعها على خزينة المؤسسة أو الشركة¹.

3- الاقتصاد في نفقات التحصيل الضريبي:

تخفيض نفقات التحصيل الضريبي يبقى ضرورة ملحة ولازمة على الإدارة الجبائية، بحيث يكون الفرق ما بين ما يدفعه المكلف بالضريبة وما تحصله الإدارة الجبائية أقل ما يمكن، لأن أي زيادة في نفقات الضريبة سيؤثر سلبا على التحصيل الضريبي وبالتالي إيرادات الخزينة العمومية، أو بتعبير آخر كلما قلت نفقات التحصيل الضريبي كلما كانت المردودية الجبائية أحسن وأهم؛

وعلى هذا الأساس يهدف مبدأ الاقتصاد في نفقات التحصيل الضريبي إلى زيادة ووفرة حصيلة الضرائب، إلا أن هذا المبدأ يبقى تطبيقه نسبيا وهذا راجع إلى أن التنظيم التقني للضرائب يتطلب عدة عمليات وتقنيات جد معقدة في بعض الأحيان، إذ يشتمل على تحديد وعاء الضريبة ثم تصفية الضريبة لتتبعها بعد ذلك عملية التحصيل، بالإضافة إلى عملية المراقبة الجبائية للتأكد من صحة التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة إلى مصالح الإدارة الجبائية المختلفة؛

كل هذا يتطلب وجود جهاز إداري معتبر، وتوسع الجهاز الإداري سيؤدي وبدون شك إلى ارتفاع نفقات الإدارة الجبائية، نفقات التسيير ونفقات التجهيز على حد سواء. إذن هذا التوسع وارتفاع النفقات يؤثر سلبا على المردودية الجبائية وبالتالي التحصيل الضريبي.

ولتجنب هذا الوضع يجب مراعاة الاعتبارات الآتية:

- تعيين الموظفين في المصالح الجبائية يكون حسب الحاجة وليس لاعتبارات أخرى، لأن أجور الموظفين تمثل نفقات تدفع من خزينة الدولة، كما يجب اختيار الموظفين الذين لديهم كفاءة ومستوى علمي عالي؛
 - استعمال التقنيات المتطورة مثل أجهزة الإعلام الآلي من أجل ربح الوقت وإتقان العمل؛
 - تطبيق الضرائب التي لا تتطلب نفقات كبيرة في تحصيلها، وتجنب فرض الضرائب التي تحتاج إلى نفقات متزايدة، وفي هذا المجال نجد الضرائب على مجموع الدخل أحسن من الضرائب النوعية؛
 - حسن استعمال الوثائق الجبائية باعتبارها تقدم مجانا، فإن تكلفتها تتحملها الإدارة الجبائية أي خزينة الدولة.
- بالنسبة للجزائر نلاحظ استعمال غير منضبط وغير عقلاني للوثائق والمطبوعات من قبل مستخدمي الإدارة

¹ دواوي محمد، الإدارة الجبائية والتحصيل الضريبي في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم المالية، جامعة تلمسان، 2005-2006، ص 18.

الجبائية، وعلى سبيل المثال فإن عملية إصدار وثائق جديدة مثل G 50 (وهي عبارة عن وثيقة جبائية للتصريحات الضريبية صدرت سنة 1995) التي عوضت وثائق قديمة، قد كلفت خزينة الدولة تكاليف باهظة، ضف إلى ذلك وجود مخزون هام من الوثائق القديمة التي لم يعد لها أي استعمال¹.

المطلب الثالث: ضمانات التحصيل الجبائي

من أجل ضمان حصول الدولة على مستحققاتها الضريبية، أعطى المشرع مجموعة من الضمانات تجعل دين الخزينة واجب الأداء من طرف المكلفين بالضريبة، ومن بين تلك الضمانات نجد²:

1- دين الخزينة له حق الامتياز:

ومعنى ذلك أن دين الخزينة يستوفى وتكون له الأولوية في الأداء قبل الديون الأخرى، حيث يكون للخزينة العمومية حق المتابعة للحصول على المبالغ المستحقة ضمانا للتحصيل، ففي حالة إفلاس شركة ما وكانت على عاتقها ديون جبائية، فإنه لا بد من قضاء ديون الخزينة أولا ثم تليها الديون الأخرى؛

2- دين الخزينة محمول لا مطلوب:

إن الضريبة المستحقة على المكلفين بها تخضع لقاعدة "دين الضريبة محمول لا مطلوب"، ومعنى ذلك أن القانون يجبر الأشخاص على حمل حقوق الخزينة إليها لتأديتها وليست الخزينة هي التي تنتقل إلى المكلفين لكي تطالبهم بدفع حقوقها اتجاهها، إذ يتوجب على المكلفين ليس دفع الضريبة المستحقة في الموعد المحدد فقط وإنما أيضا حملها إلى إدارة الضرائب أيضا من تلقاء أنفسهم دون أن تطالبهم بذلك، كما يتعين وفقا لهذه القاعدة أن يقوم ورثة المتوفى بدفع الديون الجبائية التي كانت على عاتق الهالك من أملاكه التي خلفها وراءه،

3- المضايقات الإدارية:

حيث تلجأ إدارة الضرائب إلى مضايقة المكلف بالضريبة إداريا وذلك إذا تخلف هذا الأخير في أداء حقوقها، حيث تستطيع إدارة الضرائب إصدار أمر بالحجز الإداري على أموال المكلفين الذين يتأخرون عن سداد دين الضريبة، كما قد تلجأ هذه الأخيرة إلى تجميد حسابات المكلف لدى المصارف والبنوك أو الحجز عند الموثق في حالة البيع الموثق أو حتى غلق محلاته التجارية والمهنية لمدة معينة من أجل الضغط عليه وإكراهه على سداد ديونه الجبائية المستحقة، كما قد يضع المشرع في الغالب جزاءات جنائية ومدنية شديدة على مخالفة أحكام التشريعات الضريبية كضمانات لحماية تحصيل حقوق الدولة،

4- قاعدة الدفع ثم الاسترداد:

إن الضريبة تخضع لقاعدة الدفع ثم الاسترداد، حيث يلتزم المكلف بدفع دين الضريبة إلى الجهة المختصة ثم يستطيع أن يطعن في فرضها أو مقدارها أو حتى استردادها، والغرض من ذلك استقرار المعاملات الضريبية ومراعاة مصلحة الخزينة العمومية، وحتى لا يستغل المكلفون حقهم في الطعن ويتأخرون في دفع دين الضريبة، فتقديم المكلف لشكوى أو تظلم لا يوقف دفعها ولا يؤثر على التزاماته بالدفع.

¹ نفس المرجع السابق، ص 19.

² سماعيل عيسى، تطبيقات طرق التحصيل الضريبي في النظام الضريبي الجزائري، مجلة القانون العقاري، المجلد 08، العدد 02، 2021، ص 21.

المطلب الرابع: أهمية وأهداف التحصيل الضريبي**الفرع الأول: أهمية التحصيل الضريبي**

تعتبر الضرائب من أهم الموارد المالية لميزانية الدولة والجماعات المحلية، حيث تعد مرحلة التحصيل أهم مرحلة لسببين، ففيها يتم جمع الحصيلة التي تم تقديرها سالفًا، كما أنها تجعل جميع الخطوات السابقة لها لا قيمة لها في حالة عدم إتمام عملية التحصيل، ومنه عجز الميزانية. وتؤدي مرحلة التحصيل إلى اكتفاء ميزانية الدولة ذاتيا دونما حاجة إلى الاقتراض من الخارج وفي ذلك مساس بالسيادة الوطنية وفرض لتوجيهات غير وطنية المنبع، كما أن نجاح عملية التحصيل تؤدي إلى تمكين الدولة من استغلال هذه الموارد في عملية الاستثمار التي تساهم في دفع عجلة تطور الدول وبالتالي تحقيق الرفاهية للمجتمع¹.

الفرع الثاني: أهداف التحصيل الضريبي: وتتمثل أهداف التحصيل الضريبي في² :

- الحفاظ على الاقتصاد الوطني بالتمويل المتواصل لميزانية الدولة؛
- تحصيل الضريبة سنويا كونها من أهم إيرادات الدولة التي تساهم في تحقيق التوازن بين الإيرادات العامة للدولة ونفقاتها؛
- منع التهرب من دفعها عن طريق مختلف العقوبات التي تقرها الدولة؛
- يساهم في تحقيق التنمية الاقتصادية وذلك بزيادة منسوب الادخار من خلال الحد من الاستهلاك الغير ضروري وذلك بفرض ضرائب مرتفعة، وتستهمل أيضا كأداة لتشجيع الاستثمار من خلال منح الإعانات والتخفيضات؛
- إخضاع بعض السلع الضارة بالصحة العمومية والمؤدية إلى أمراض مزمنة وخطيرة، إلى ضرائب مرتفعة بهدف الحد من استهلاكها.

المبحث الثاني: آلية التحصيل الجبائي**المطلب الأول: الهيئة المختصة بعملية التحصيل الجبائي**

تعتبر قبضة الضرائب من المصالح الخارجية للمديرية الولائية للضرائب، وهي المكلفة بعملية التحصيل الضريبي أساسا، حيث تعمل هذه الأخيرة تحت إشراف المديرية الجهوية للضرائب التي تعتبر مصلحة خارجية للمديرية العامة للضرائب وهي بدورها تعمل تحت إشراف وزير المالية.

الفرع الأول: قبضة الضرائب: تسهر هذه الهيئة على مسك الجداول الضريبية وسندات التحصيل المختلفة، دورها الرئيسي هو القيام بتحصيل الضرائب والرسوم والغرامات وسندات التحصيل الأخرى التي خولها القانون بتحصيلها لفائدة الخزينة العمومية. ومن مهام القابض القيام بالعمليات التالية:

- توزيع المهام بين الأعوان الخاضعين لسلطته؛
- يشرف على حسن سير مصالح القبضة؛
- يضمن تحصيل كافة الضرائب والرسوم التي تم تحديدها؛

¹ مبارك محمد الصالح، التحصيل الضريبي واقع وآفاق، مجلة الإحياء، المجلد 21، العدد 29، 2021، ص 1078.

² مرجع سابق، ص 1078.

- يصدر وضعيات إحصائية (شهرية، ثلاثية، سداسية و سنوية) ويقوم بتقديمها للمديرية الولائية للضرائب ولأمين الخزينة الولائية؛

- في نهاية كل سنة يقوم بجرد عام لمجموع الضرائب والرسوم والغرامات وسندات التحصيل الأخرى التي لم يتم تحصيلها لنرحل للسنة القادمة (حساب التسيير).

يسعى إلى ضمان تحويل الأموال المحصلة إلى حساب أمين الخزينة الولائية تتكون القباضة من المصالح التالية:
أولاً: مصلحة الصندوق: هي المصلحة المكلفة بقبض النقود والصكوك والحوالات البريدية التي يدفعها أصحابها المكلفين بالضريبة تسديدا لديونهم الجبائية المختلفة ويتسلمون لقاء ذلك وصلا يثبت عملية التسديد، كما تقوم هذه المصلحة بتقديم شهادات عدم الخضوع للضريبة ومستخرجات الجداول سواء المصفاة منها أو غير المصفاة التي تكون قد أعدتها مصلحة المتابعة بناء على طلبهم.

ثانياً: مصلحة المتابعة: تقوم هذه المصلحة بمسك وتحيين البطاقات الفردية للديون الجبائية، وتستقبل الجداول الجماعية والفردية للمكلفين بالضريبة وتسهر على الحفاظ عليها، يقوم أفراد مصلحة المتابعة بدوريات متابعة كلما استدعى الأمر ذلك، كما تقوم بتحرير الإشعارات والتنبيهات والإخطار بالحجز ما لدى الغير (ATD)، وتحرير شهادات عدم الخضوع للضريبة ومستخرجات جدول الضرائب سواء المصفى وغير المصفى أي المثقل بالديون الجبائية. تنقسم هذه المصلحة إلى قسمين:

- مصلحة متابعة الضرائب.

- مصلحة متابعة الأحكام القضائية.

ثالثاً: مصلحة المحاسبة: تقوم هذه المصلحة بمتابعة صحة العمليات التي يقوم بها أمين الصندوق ومركزة هذه العمليات في الدفتر العام لليوميات وتفصيلها حسب الحسابات المعنية لها في دفتر اليوميات التفصيلي، وفي كل الخامس والعشرين من كل شهر (عدا شهري ديسمبر لنفس السنة وشهر مارس من السنة الموالية للفترة التكميلية للسنة الماضية)، يقوم أمين المصلحة بإغلاق الدفتر العام ودفاتر اليوميات التفصيلي للقيام بعملية توزيع الحسابات المعنية بالتوزيع لفائدة الجماعات المحلية (البلدية، الولاية، الصندوق المشترك للجماعات المحلية) والدولة ولفائدة حسابات الخزينة الخاصة، ويقوم أيضا بتحرير الوضعيات المحاسبية المطلوبة لفائدة المديرية الولائية للضرائب والخزينة الولائية¹.

¹ نفس المرجع السابق، ص 1079.

المطلب الثاني: النطاق الزمني للتحصيل الجبائي

الفرع الأول: مواعيد التحصيل: يحدد المشرع موعدا معيناً لتحصيل كل ضريبة، مراعيًا في ذلك مصلحة كل من الخزينة العمومية من جهة ومصلحة المكلفين بالضريبة من جهة أخرى، فبعد أن يقوم المكلف بتقديم تصريحه لإدارة الضرائب، والتي بدورها تقوم بإرسال اقتراحها للمكلف، حيث تبين فيه مقدار الضريبة وتاريخ استحقاقها الذي بالقبول أو الرفض. وتختلف مواعيد التحصيل باختلاف نوع الضريبة.

أولاً: الضرائب المباشرة: تحصل في مرحلة معينة يحدده المشرع فتحصل قبل اليوم الأول من الشهر الثالث الموالي للشهر الذي يدرج فيه الجدول للتحصيل.

ثانياً: الضرائب غير المباشرة: ليس لها وقت محدد وحصيلتها موزعة على مدار السنة كالضرائب التي تفرض على المبيعات والقيمة المضافة والضرائب على الواردات والإنتاج والاستهلاك، ومثال ذلك الضرائب على عمليات الاستيراد والتصدير التي تفرض عليها الضريبة حال مرورها بالحدود الإقليمية، إضافة إلى ضريبة الطابع التي تفرض وقت شراء الطابع ولصقه على المحررات المفروض عليها الطابع.

الفرع الثاني: آجال التقادم: يعتبر التقادم أحد أسباب انقضاء الالتزام، يوجه إلى الحق الموضوعي فيؤدي إلى سقوطه بانقضاء المدة المحددة في القانون، وهذا ما أخذ به المشرع في المجال الضريبي، فيفقد القباض حق المراجعة وتسقط كل دعوى يباشرونها في حالة عدم قيامهم بأي إجراء من إجراءات المتابعة ضد المكلف بالضريبة طيلة أربع سنوات متتالية ابتداء من يوم وجوب تحصيل الضريبة، أما بالنسبة للرسوم على المداخل فيبدأ أجل التقادم اعتباراً من اليوم الأخير من السنة التي ارتكبت أثناءها المخالفة، أما في حالة إثبات التدليس من المكلف فيمدد الأجل بسنتين¹.

المطلب الثالث: طرق التحصيل

هناك عدة طرق للتحصيل يمكن أن تتبعها الإدارة الجبائية من أجل تحصيل حقوقها الضريبية:

1- طريقة التوريد المباشر:

حسب هذه الطريقة، عندما يتم تحديد دين الضريبة تخطر الإدارة الضريبية الممول بمقدار الضريبة المستحقة عليه، وميعاد الدفع والإجراءات التي يجب إتباعها بتوريد قيمة الضريبة إلى الجهة المختصة (قباضة الضرائب) في الميعاد أو المواعيد المذكورة.

ويتبين لنا من هذا أن التوريد المباشر قد يتم دفعة واحدة على عدة أقساط بحيث يكون تقسيط دين الضريبة محددًا بنص قانوني، إذ لا خيار للإدارة الضريبية أو الممول فيه. كما قد يمنح القانون للإدارة الضريبية سلطة الاتفاق مع الممول على عدد ومقدار ومواعيد الأقساط.

وقد يتم التوريد المباشر للدين الضريبي من خلا قيام الممول بلصق طوابع الدمغة، إذ بمجرد تحديد دين ضريبة الدمغة، يقوم الممول بالوفاء مباشرة بدين الضريبة عن طريق شراء طوابع الدمغة اللازمة ولصقها على العقود والشهادات والمحررات... إلخ.

¹ نفس المرجع السابق، ص 1081.

حيث يسمح هذا الأسلوب بتقليص نفقات تحصيل الضريبة مادام أن المكلف هو نفسه من يتولى عملية التحصيل إلا أن نجاحه يعتمد بدرجة كبيرة على انتشار الوعي الجبائي لدى المكلفين بالضريبة.

2- الأقساط المقدمة: وفقا لهذه الطريقة، يكون للممول من الخبرة ما يمكنه من تقدير قيمة الضريبة التي تستحق عليه في نهاية العام بطريقة تقريبية، ويكون لدى الممول من بعد النظر ما يجعله يقوم بتوريد المبالغ في شكل أقساط شهريا أو كل ثلاثة شهور) مقدما تحت حساب الضريبة.

ثم تتولى الإدارة الضريبية في نهاية العام اتخاذ إجراءات الربط وتحديد دين الضريبة. ثم تقوم بعملية التسوية على أساس ما دفعه من أقساط خلال السنة، فتطالبه بدفع ما تبقى عليه أو ترد له من قيمة الضريبة، أو ترحل هذا المبلغ كقسط مقدم تحت حساب الضريبة.

وتجدر الإشارة بهذا الصدد أن التشريعات الضريبية (خاصة بالدول النامية أين ينخفض فيها الوعي الضريبي) تلجأ إلى عدم ترك حرية الاختيار للممول في إتباع هذا الأسلوب، فتنص على ضرورة تسديد الضريبة على أقساط مقدما يتولى التشريع طريقة احتساب عددها ومقدارها ومواعيد دفعها...إلخ.

يمتاز هذا الأسلوب من أسباب التحصيل بالميزات التالية:

- يخفف من وقع الضريبة على الممول، ويجعل أداؤها سهلا وميسورا، بعكس الحال لو انتظر الممول نهاية السنة فيتراكم عليه مقدار الضريبة المستحقة، وقد يتعذر عليه دفعه في ذلك الوقت فليجأ إلى كافة الوسائل للتحايل والتهرب.

يضمن للخرزينة العامة إيرادات مستمرة على مدار السنة، بما يتناسب مع احتياجات الدولة للأموال بعكس الحال لو تركت كافة إيرادات الضريبة في نهاية السنة المالية¹.

3- الحجز من المنبع: وبها يقوم الغير بدفع الضريبة إلى الإدارة المالية نيابة عن المكلف، وأكثر الضرائب حجرا من المنبع هي ضريبة الرواتب والأجور، حيث يقوم صاحب العمل سواء كان شخصا عاما أم شخصا خاصا بتوريد الضريبة إلى الدوائر المالية وفق القوانين والقواعد الناضمة لذلك².

حيث تتميز هذه الطريقة عن طرق تحصيل الضريبة ب³ :

- سهولة وسرعة التحصيل؛
- استحالة التهرب من الضريبة حيث تحصل قبل حصول المكلف نفسه على المادة الخاضعة للضريبة؛
- لا يشعر الممول بوقع الضريبة وفي أغلب الأحيان يجهل مقدارها،
- انخفاض النفقات الجبائية في ظل هذه الطريقة، خاصة وأن الشخص المكلف بتحويل الضريبة وتوريدها للخرزينة لا يتقاضى في الغالب اجرا نظير ذلك؛

- يضمن هذا الأسلوب تدفق الإيرادات للخرزينة بصفة مستمرة على مدار السنة.

- وعلى الرغم هذه المزايا، يمكن تسجيل على أسلوب الحجز من المنبع العيوب التالية:

¹ حميدة بوزيدة، مرجع سبق ذكره، ص، 35-36.

² خالد شحادة الخطيب، أحمد زهير شامية، أسس المالية العامة، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، الأردن، 2005، ص 194.

³ حميدة بوزيدة، مرجع سبق ذكره، ص، 37-38.

- عدم شعور الممول بوقع الضريبة يجعله لا يهتم بمتابعة، ومراقبة النشاط الحكومي فتضعف فيه صفات المواطن الصالح؛

- اعتماد هذا الأسلوب على شخص من غير موظفي الإدارة الضريبية، قد لا يتوفر فيه الإلمام التام بأحكام القانون الضريبي، والكفاءة اللازمة لتطبيقه، فيغفل أو يخطئ في تطبيق أو تفسير بعض البنود واللوائح الضريبية مما يفوت على الخزينة العامة بعض إيراداتها أو يتقل العبء كامل أو بعض الممولين.

4- طريقة إصدار سند التحصيل:

تقوم هذه الطريقة على قيام إدارة الضرائب بإعداد جداول (أوردة فردية) تبين فيها سنة الإخضاع ونوع الضريبة ومبلغها وكذا العقوبات المرتبطة بها ثم تقوم بإرسالها إلى المكلفين بالضريبة تطالبهم فيها بالدفع في آجال معينة.

ويتميز هذا الأسلوب بأنه مكلف بالنسبة للإدارة الجبائية على اعتبار أنه لا يحترم قاعدة الاقتصاد في النفقة على اعتبار هذه الأخيرة هي من يتولى عملية الحساب والتصفية وكذا إعداد تلك الجداول وإرسالها إلى المكلفين بالضريبة لذلك عادة ما تفرض الإدارة الجبائية رسوم إضافية وكذا عقوبات جبائية في حالة اعتماد هذه الطريقة في التحصيل¹.

المطلب الرابع: التحديد الكمي لوعاء الضريبة

الفرع الأول: التحديد الكيفي لوعاء الضريبة (المادة الخاضعة للضريبة)

إن الاتجاه الحديث في المالية العامة الأخذ بعين الاعتبار للظروف الشخصية لمكلف بالضريبة عند فرض الضريبة، وهذا يستدعي التفرقة بين الضريبة الحقيقية والضريبة الشخصية، فالضريبة الحقيقية تفرض على الدخل بغض النظر عن شخصية المكلف بالضريبة أو ظروفه العائلية والاجتماعية.

فإذا فرضت ضريبة عن الناتج عن ملكية الأرض الزراعية، فإنها تعد ضريبة حقيقية إذا كانت واحدة بالنسبة لجميع الملاك بغض النظر عن ظروفهم الخاصة، فلا فرق بين من يملك هكتار واحد أو أكثر.

أما الضريبة الشخصية فهي التي تفرض على الدخل وتأخذ بعين المركز الشخصي والظروف الشخصية للمكلف بالضريبة فعند تحديد القدرة التكاليفية للشخص، لا يقتصر الأمر على تحديد مقدار الدخل الذي يحصل عليه، ولكن لا بد من الأخذ بعين الاعتبار عدة ظروف شخصية تتعلق بذات الشخص الخاضع للضريبة نفسه وتتمثل في:

- المركز الاجتماعي والعائلي للمكلف بالضريبة: يستلزم ذلك استبعاد جزء من الدخل من إطار فرض الضريبة، وهو ذلك الجزء المخصص لإشباع الحاجات الضرورية للفرد؛

- مصدر الدخل: إن شخصية الضريبة تأخذ في اعتبارها مصدر دخل المكلف بالضريبة، فالدخل الناتج عن العمل يعامل معاملة مختلفة عن الناتج عن رأس المال؛

¹ سماعيل عيسى، مرجع سبق ذكره، ص 20.

- المركز المالي: إن شخصية الضريبة لكونها تعدد بالمركز المالي المكلف للضريبة، تميز في المعاملة بين الدخول المختلفة من حيث أحجامها وشرائحها بحيث تخضع كل منها لسعر خاص يرتفع كلما ازداد مقدار الدخل (ضريبة تصاعدية) ويقل بانخفاض الدخل وذلك كي تحقق المساواة في التضحية بين كافة المكلفين بالضريبة.

الفرع الثاني: التحديد الكمي لوعاء الضريبة

يتوقف حجم الحصيلة الضريبية على طريقة تحديد الوعاء الضريبي، أو تقدير قيمة الدخل الخاضع للضريبة وهناك طرق مختلفة لتقدير قيمة المادة الخاضعة للضريبة وتتمثل في استخدام عدة أسس هي¹:

أولاً: طريقة المظاهر الخارجية: تتمثل في اعتماد الإدارة الضريبية عند تحديد الضريبة على بعض المظاهر الخارجية، التي تتعلق بالمكلف بالضريبة والتي يكون من السهل على الإدارة الضريبية تقديرها. إن هذه الطريقة تتسم بالبساطة وقلة النفقات كما لا تلزم المكلف بالضريبة تقديم أية وثائق، إلا أنها طريقة غير منضبطة بشأن تحديد وعاء الضريبة ولا تتناسب المجتمعات الحديثة والمتقدمة ولذلك فلا يمكن الاستناد عليها لتقدير وعاء الضريبة؛

ثانياً: طريقة التقدير الجزافي: تقوم هذه الطريقة على أساس تحديد دخل المكلفين تحديدا جزافيا، استناد إلى بعض المؤشرات مثل القيمة الإيجارية إذ يعد مؤشرا أو دليلا لمعرفة ربح التاجر وعدد ساعات عمل الطبيب يعد دليلا على دخله، نفس الشيء بالنسبة لأصحاب المهن الحرة؛

وتتشابه طريقة التقدير الجزافي مع طريقة المظاهر الخارجية، حيث أن كل منهما لا تعتمد على الحقائق في تقدير الوعاء الضريبي، ومن تم فإنهما يفقدان الدقة والانضباط بشأن تحديد المادة الخاضعة للضريبة، وأن كانت طريقة التقدير الجزافي تعد أكثر دقة لكونها تعتمد على قرائن موضوعية تعبر بصورة أصدق عن مقدار الدخل الحقيقي.

ثالثاً: طريقة التقدير المباشر: تمثل هذه الطريقة لتقدير المادة الخاضعة للضريبة، تحديدا أكثر انضباطا ودقة من الطرق سالفة الذكر، إلا أنها تستند مباشرة إلى معرفة المادة الخاضعة للضريبة، وتتمثل هذه المعرفة بصورتين، إما بالتصريح أو عن طريق التقدير المباشر بواسطة الإدارة الضريبية.

• **التصريح:** ويتمثل في شكلين أساسيين، تصريح المكلف بالضريبة وتصريح الغير:

- **تصريح المكلف بالضريبة:** مضمون هذه الطريقة أن يقوم المكلف بالضريبة بنفسه بتقديم تصريح في موعد يحدده القانون ويتضمن هذا التصريح عناصر ثروته أو دخله أو المادة الخاضعة للضريبة بصورة عامة، مع افتراض حسن النية وأمانة المكلف بالضريبة، باعتباره، أقر شخص يعرف مقدار دخله على نحو صحيح ولضمان دقة وصحة التصريح، فإن الإدارة تحتفظ لنفسها بالحق في رقابة التصريح وتعديله إذا بني على غش أو خطأ. وتتميز هذه الطريقة بتحقيق العدالة الضريبية: فهي من جهة تعمل على تقدير المادة الخاضعة للضريبة تقديرا منضبطا، ومن جهة أخرى يمكن مراعاة الظروف الشخصية للمكلف بالضريبة.

ومن الانتقادات التي وجهت لهذه الطريقة تدخل إدارة الضرائب في شؤون المكلفين بالضريبة والإطلاع على أسرارهم حتى تتأكد من صحة عناصر التصريح.

¹ محمد عباس محرز، مرجع سبق ذكره، ص 145-147.

- **تصريح الغير:** في هذه الطريقة يلتزم شخص آخر، غير المكلف بالضريبة، بتقديم التصريح إلى إدارة الضرائب، بحيث يشترط أن تكون على علاقة قانونية تربط بين المكلف بالضريبة وشخص الغير.

إذ تعد هذه الطريقة أكثر ملائمة لتحديد المادة الخاضعة للضريبة، خاصة أن الغير ليس له مصلحة في إخفاء مقدار الدخل أو التهرب من الضريبة، وفي حقيقة الأمر أنه وإن كان يبدو أن الغير هو الذي يلتزم بدفع قيمة الضريبة، فإن المكلف قانوناً بالضريبة هو الذي يتحمل الضريبة إذ تقتطع من دخله مباشرة أما الغير فيقتصر دوره على اقتطاع الضريبة وتوريدها إلى إدارة الضرائب.

• **التقدير بواسطة الإدارة الضريبية:** يخول القانون لإدارة الضرائب حق تقدير المادة الخاضعة للضريبة دون أن تتقيد بقرائن أو مظاهر معينة ومحددة.

لذا تسمى هذه الطريقة بالتقدير أو التفتيش الإداري، ويكون للإدارة حرية واسعة في اللجوء إلى كافة الأدلة للوصول إلى تحديد سليم لوعاء الضريبة. ومن هذه الأدلة مناقشة المكلف بالضريبة أو فحص دفاتره وسجلاته المحاسبية. وعادة ما تلجأ إدارة الضرائب إلى طريقة التقدير المباشر في حالة تخلف المكلف بالضريبة أو امتناعه عن تقديم التصريح الضريبي أو إذا كان التصريح غير مطابق للواقع أو ينطوي على خطأ أو غش¹.

المبحث الثالث: الإطار القانوني لعملية التحصيل الجبائي

سنتطرق في هذا المبحث إلى إبراز الإجراءات التي تتبعها الإدارة الضريبية للقيام بعملية التحصيل، بالإضافة إلى العقوبات والغرامات المنصوص عليها في القانون من أجل محاولة الحد من تهرب المكلفين من دفع الضرائب.

المطلب الأول: إجراءات التحصيل الجبائي

تختلف إجراءات التحصيل الجبائي التي تتبعها الدولة في الحصول على الدين الضريبي للمكلف، حيث نجد النوع الأول التحصيل الودي والذي يتوجه فيه المكلف للإدارة الجبائية من تلقاء نفسه لدفع ما عليه من دين، كما نجد النوع الثاني التحصيل الجبري والذي تلجأ إليه إدارة الضرائب في حالة امتناع المكلف عن دفع الضريبة.

الفرع الأول: التحصيل الودي

أولاً: تعريف التحصيل الودي للضريبة:

هو إجراء يتضمن استدعاء مباشر للمكلف بالضريبة قصد تسديد مستحقاته الضريبية في الوقت المحدد طبقاً للتنظيمات الجاري العمل بها، فيتوجه المعني من تلقاء نفسه ليدفع ما عليه من مستحقات ضريبية في الآجال المحددة، حيث يجب على القباضة توجيه استدعاءات للمكلفين بالضريبة قصد تسوية ديونهم الجبائية، وفي حالة عدم الاستجابة للاستدعاء الأول توجه الإدارة استدعاء ثاني في حدود خمسة أيام².

¹ نفس المرجع، ص 148-149.

² مباركي محمد الصالح، مرجع سبق ذكره، ص 1081.

ثانيا: طرق وأساليب التحصيل الودي: تنقسم طرق وأساليب التحصيل الودي إلى ما يلي¹:

• طرق التحصيل الودي: وتتمثل طرق التحصيل الودي في:

- التحصيل المباشر: يقوم المكلف بدفع الضريبة مباشرة إلى الجهة الضريبية المختصة، بعد أن تقوم هذه الأخيرة بحصرها وتقديرها.

- التحصيل الزمني: وتأخذ فيه عملية التحصيل مدة زمنية معينة بين الفعل المولد للضريبة وعملية التحصيل، ويسمى أيضا بالتحصيل الممد.

- التحصيل الفوري: يكون في وقت محدد من الفعل المولد للضريبة، كحقوق التسجيل والطابع.

• أساليب التحصيل الودي: وتتمثل أساليب التحصيل الودي في:

- التحصيل عن طريق الجداول: تعتبر الجداول التي يدخلها وزير المالية أو من يمثله بمثابة أداء تحصيل للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، ويحدد تاريخ إدراج هذه الجداول في التحصيل ضمن نقص الشروط ويبين هذا التاريخ في الجدول وفي الإندارات الفردية المرفقة به، وتصبح هذه الجداول واجبة التحصيل في اليوم الأول من الشهر الثالث الذي يدرج فيه الجدول للتحصيل. حيث باستيفاء هذا التاريخ تبدأ غرامات التحصيل في التصاعد، تبدأ بـ 10% بالنسبة لشهر التأخير الأول، ثم عن كل شهر تأخير زيادة بـ 3% لمدة خمسة أشهر التي تلي شهر التأخير الأول حتى يصل مجموع غرامة التأخير ما نسبته 25% كحد أقصى؛

- التحصيل عن طريق الاقتطاع من المنبع؛

- التحصيل عن طريق الدفع الجزافي: حسب هذه الطريقة يدفع مبلغ الضريبة المستحقة على المكلف الخاضع لهذا النظام كل ثلاثة أشهر، وتطبق غرامة التأخير بعد مضي ستة عشر يوما من هذا التاريخ، أما عن الأشخاص الخاضعين لهذا النظام فهم الذين لا يتجاوز رقم أعمالهم 8.000.000 دج، وعلى الخاضعين لهذا النظام الاحتفاظ بفواتير مموليهم وسجلهم اليومي الذي يكون مرقما ومؤشرا عليه من طرف إدارة الضرائب الذي يسمح بإقرار رقم الأعمال المحقق، كما يمكن للخاضعين لهذا النظام اختيار الخضوع للضريبة حسب نظام الربح الحقيقي في حالة ما لم يصل رقم الأعمال المحقق إلى مبلغ 8.000.000 دج؛

- التحصيل عن طريق الأقساط الشهرية: يطبق هذا النظام على المكلفين بالضريبة الذين لهم مؤسسة دائمة ويمارسون نشاطهم منذ سنة على الأقل، ومثال ذلك الرسم على النشاط المهني، إضافة إلى الرسم على القيمة المضافة الذي يدفع شهريا كذلك؛

- التحصيل عن طريق التسبيقات: يطبق هذا النظام على المكلفين بالضريبة الذين لهم مؤسسة دائمة ويمارسون نشاطهم منذ سنة على الأقل، ومثال ذلك الرسم على النشاط المهني، إضافة إلى الرسم على المكلفين بالضريبة غير الإجراء الذين قيدوا في جدول السنة السابقة بمبلغ يفوق 1500 دج، ويتم تحصيل هذه الضريبة على مرتين الأولى قبل 20 مارس والثانية قبل 20 جوان، هذا بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي، أما الضريبة على أرباح الشركات فيجب أدائها على ثلاثة تسبيقات:

¹ نفس المرجع السابق، ص 1082.

- من 20 فيفري إلى 20 مارس
- من 20 ماي إلى 20 جوان
- من 20 أكتوبر إلى 20 نوفمبر

الفرع الثاني: التحصيل الجبري للضريبة

تلجأ الدولة إلى التحصيل الجبري للضرائب والرسوم، من أجل الحصول على مستحقاتها من الضرائب تمويلًا لميزانياتها للقيام باختصاصاتها وتقديم خدماتها لمجموع المواطنين.

أولاً: تعريف التحصيل الجبري

في كثير من الأحيان يتمتع بعض المكلفين عن دفع مستحقاتهم الضريبية لأسباب كثيرة مثل ضعف الوعي الضريبي لدى المكلف أو محاولة التهرب من دفعها لأسباب كثيرة، وفي جميع الحالات تلجأ الإدارة الضريبية عندئذ لأسلوب التحصيل الجبري، وهو أسلوب قانوني تستخدمه الإدارة الضريبية لإجبار المكلفين العصاة على دفع مستحقاتهم الضريبية، وهو أسلوب يتم على مراحل متعددة تتفاوت فيما بينها في درجة الردع والعقوبة¹.

ثانياً: وسائل التحصيل الجبري: إن وسائل التحصيل الجبري متنوعة ومتدرجة، تفصيلها في التالي:

• **التنبيه أو الإخطار:** يأتي التنبيه في الدرجة الأولى من درجات المتابعة، ويرسل التنبيه بعد يوم من تاريخ استحقاق الضريبة حيث يعتبر التنبيه وثيقة متابعة وعقداً قضائياً قانونياً يرسل للمكلف المعني مع ضمان وصوله إليه مع وضوح جميع المعلومات والتي تتمثل أساساً في: اسم ولقب وعنوان المدين بالضريبة، رقم المادة الضريبية، السنة المالية وتاريخ فرض الضريبة ومبلغ الضريبة².

• **إشعار للغير الحائز على أموال المكلف بالضريبة:** هو " عبارة عن إجراء سريع، بسيط ومرن وغير مكلف، وهو يختلف عن الإجراءات المتعارف عليها ضمن أحكام القانون الخاص، والإشعار للغير الحائز يقوم من خلاله القابض بأمر وإلزام شخص آخر وهو غير الحائز لأموال المكلف بالضريبة أو المدين اتجاهه بدفع تلك الأموال التي بحوزته في حدود قيمة الدين الضريبي إلى القابض ". وبذلك فهو إجراء يعطي للقابض سلطات واسعة لتمكينه من الحفاظ على حقوق الخزينة، حيث يلجأ بموجبه إلى مديني المكلف بهدف تحصيل حقوق الخزينة، وذلك بمجرد حلول آجال استحقاق الدين الضريبي، حيث يقوم قابض الضرائب بتبليغ غير الحائز إشعار مرفقا بحوالة دفع، وفي حالة عدم تمكنه في أجل ثمانية أيام من تحصيل الدين فإنه يلجأ إلى الحجز³.

• **الغلق المؤقت للمحلات:** إذا تعذر على الإدارة الضريبية تحصيل حقوق الخزينة العمومية بالطرق الودية والإدارية، وحفاظاً على حقوق الدولة وباقتراح من قابض الضرائب القائم بالمتابعة، يصدر المدير الولائي للضرائب أو مدير كبريا المؤسسات قراراً بالغلق المؤقت للمحل التجاري أو المهني للمكلف بالضريبة المعني بهذا الإجراء.

¹ أحمد بساس، أهمية التحصيل الجبري في تعظيم الحصيلة الجبائية - دراسة تحليلية لإجراءات التحصيل الجبري وفق النظام الضريبي الجزائري، مجلة القانون العقاري، الأغواط، المجلد 08، العدد 02، 2020، ص 122.

² نفس المرجع السابق، ص 125.

³ قسايسية عيسى، حقوق المكلف بالضريبة في مواجهة امتيازات الإدارة أثناء ممارسة إجراءات التحصيل الجبري للضريبة، مجلة القانون العقاري، العدد 15 (خاص)، 2021، ص 58.

وعليه فهو إجراء استثنائي منحه المشرع للإدارة الضريبية بموجب المادة 146 من (ق. إ.ج) وذلك لتمكينها من تحصيل الدين الضريبي، كما يعتبر عملا تهديديا لإجبار المكلف على الوفاء بمستحقات الخزينة¹.

• **الحجز:** وهو آخر إجراء تقوم به مصلحة المتابعة، أين تقوم بتكليف محضر قضائي بغلق وحجز ممتلكات المكلف ويكون مؤقت ولمدة 06 أشهر وفي حالة عدم الاستجابة في حدود الستة أشهر يكون الحجز نهائيا، وتقوم مصلحة الضرائب بإعلان عن طريق الملتصقات ببيع ممتلكات المكلف في المزاد العلني ومن هنا يظهر لنا مدى أهمية الإنذار والإشعار بالحجز أنه بمثابة فرض للمكلف لتفاديه الحجز ومن جهة أخرى، محاولة المصالح الضريبية تفادي الحجز بهذه الإجراءات كي لا يعقد الأمر لها أكثر، في كثير من حالات من حالات الحجز، وبما أن الهدف هو تحصيل الأموال لفائدة الخزينة العمومية، وضعت آليات تتيح فرص عالية لتحصيل تلك المبالغ في ظل الأجال القانونية وما يمكن أن يعلمه المكلف الذي يجهل أبسط التفاصيل عن العالقة بين المساهمين ومالح الضرائب².

والحجز يصنف إلى أنواع عدة نذكر منها ما يلي:

- **الحجز التحفظي:** هو وضع أموال المدين المنقولة أو العقارية تحت يد القضاء ومنعه من التصرف فيها، يقع الحجز على مسؤولية الدائن (الإدارة الجبائية)، حيث يجب على الحاجز الدائن (الإدارة الجبائية) رفع دعوى تثبيت الحجز أما القاضي في أجل أقصاه خمسة عشر (15) يوما من تاريخ صدور أمر الحجز، وإلا كان الحجز والإجراءات التالية له باطلين³.

- **الحجز التنفيذي:** هو إجراء يسمح بوضع منقولات المتقاعس عن دفع الضريبة والتي تكون في حوزته أو ملك له تحت يد العدالة قصد بيعها لتصفية الدين الذي هو على عاتقه.

- **الحجز على التحصيل الزراعي:** وهو إجراء يسمح بوضع ثمار أو مزروعات أو غرس تحت يد العدالة تكون أصلا ملكا للمتقاعس عن دفع الضريبة.

- **الحجز على الأثاث والمبيعات:** وهو إجراء يسمح بحجز الأثاث والمبيعات في الأسواق والمعارض تكون في متناول المتقاعس عن دفع الضريبة بترخيص من قاضي الاستعمالات أو رئيس المحكم.

- **حجز استرداد:** وهو إجراء يسمح لبعض الأشخاص الذين يدعون أن لهم حقوق ملكية أو حقوق رهنية على ملك عقاري لدى الغير مستعد لتسليمه⁴.

- **الحجز التوفيقى أو الحدي:** وهو إجراء تنفذي يساهم فيه ثلاثة أطراف لأنه يخص ثلاثة أشخاص هو الدائن الأصلي من له حق الحجز لدى المدين وله هو الآخر دين على عاتق شخص ثالث ويسمح هذا الإجراء للمدين أن يحصل دينه قصد تبرئة ذمته لدى الدائن الأصلي.

¹ نفس المرجع، ص 59.

² بارش عيسى، بليمان يمينة، التحصيل الجبائي في الجزائر، مجلة العلوم الإنسانية، المجلد 32، العدد 03، ديسمبر 2021، ص 96.

³ أحمد بساس، مرجع سبق ذكره، ص 126.

⁴ مراد ميهوبي، إجراءات تحصيل الضريبة. أي فعالية، مجلة التواصل في الاقتصاد والإدارة والقانون، العدد 39، 2014، ص 246.

- **الحجز العقاري للعقارات:** هو إجراء يتيح للإدارة الضريبية بأن تطلب من القاضي منحها ترخيص بحجز أملاك عقارية للمتعاس عن الضريبة قصد تحصيل الديون الجبائية التي هي على عاتقه.

الملاحظ أنه في إطار نشاطها الردعي ضد المتقاعسين عن دفع الضريبة، فإن الإدارة الضريبية مدعوة للجوء إلى الإجراءات القضائية التي تضاف أو تتم طرق التنفيذ خارج القضاء¹.

البيع: لا يمكن أن يحدث البيع إلا بعد المرور بإجراء الحجز، وذلك بعد التبليغ الرسمي لهذا الأمر للمحجوز عليه من طرف المحضر القضائي وعند الاقتضاء يجوز القيام بالبيع المنفرد لإحدى أو كل العناصر المادية المكونة للمحل التجاري المحجوز لكن بعد الحصول على الترخيص، حيث يمنح لقاطب الضرائب رخصة البيع من طرف الوالي، أما في حالة مرور 30 يوماً دون الحصول على الترخيص من الوالي يمكن لمدير الضرائب الولائي المختص أو مدير كبريات المؤسسات أن يرخّص للقاطب المعني بمباشرة البيع، أما بالنسبة للمواد أو السلع سريعة التلف يمكن الشروع في بيعها المستعجل بناء على ترخيص من المدير الولائي للضرائب أو مدير كبريات المؤسسات حسب الحالة. إن عملية البيع تتطلب القيام بعدة إجراءات نذكر منها:

- الإعلان أو الإشهار الذي نصت عليه الفقرة الثانية من المادة 151 من قانون الإجراءات الجبائية.
- رسو المزاد على الثمن الأعلى المعروض الذي يجب أن يساوي أو يفوق ثمن التقدير المقترح من مفتشية أملاك الدولة، ويتم دفع الثمن نقداً أو بصك مضمون مضافاً إليه جميع مصاريف البيع.
- صياغة عقد تحويل الملكية، تتم صياغة هذا العقد على يد مفتش رئيس قسم شؤون الأملاك والعقارات بالولاية.
- نشر البيع في غضون شهر وذلك من قبل القابض المباشر للمتابعة.

إذا لم يجد القابض ما يستوفي به الديون الجبائية للمكلف الممتنع وانتهى إلى علمه أنه يملك أموالاً في جهة أخرى، فيلجأ إلى الوسيلة التالية حماية لأموال الخزينة العمومية المؤتمن عليها والمكلف بتحصيلها².

الإكراه الخارجي: هو إجراء قانوني بمقتضاه يقوم القابض المختص بتحويل الديون الجبائية للمكلف المتعاس إلى قبضة الضرائب التي انتهى إلى علم القابض المختص أن المكلف المتعاس قد حول إقامته إلى إحدى بلديات الاختصاص الإقليمي للقبضة الثانية، فيكلفه بتحصيل الديون الجبائية للمكلف المعني، مع احتفاظ القبضة المحصلة بغرامات التأخير وتحويل أصل الدين فقط للقبضة الأم. ويتم إرسال هذا الإكراه إلى المديرية الولائية للضرائب المشرفة على القبضة الثانية عن طريق المديرية الولائية للقبضة الأم³.

المطلب الثاني: العقوبات المنصوص عليها لتحسين عملية التحصيل الضريبية

لقد قام المشرع بفرض عقوبات وغرامات على المكلفين المتهربين من دفع الضرائب، وهذا من أجل محاولة التحسين في عملية التحصيل الجبائي:

1- غرامات عدم تقديم التصريح بالوجود: يترتب هذا عن عدم تقديم التصريح في الآجال المحددة، إذ تنص المادة 194 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على أنه " يعاقب المكلف بالضريبة الذي لا يقدم تصريحاً

¹ نفس المرجع السابق، ص 247.

² مباركي محمد الصالح، مرجع سبق ذكره، ص 1084.

³ نفس المرجع السابق، ص 1084.

بالوجود، المنصوص عليه في المادة 183 من هذا القانون، بدفع غرامة جبائية محددة بـ 30000 دينار وهذا دون المساس بالعقوبات المنصوص عليها في هذا القانون".¹

2- غرامات عدم تقديم التصريح السنوي: وهذا بنص المادة 192 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة " تفرض تلقائياً على المكلف بالضريبة الذي لم يقدم التصريح السنوي، حسب الحالة. إما بصدد الضريبة على الدخل وإما بصدد الضريبة على أرباح الشركات. ويضاعف المبلغ المفروض عليه بنسبة 25% تخفض هذه الزيادة إلى 10% أو 20% ضمن الشروط المحددة في المادة 322.

إذا لم يصل التصريح إلى الإدارة خلال أجل قدره 30 يوم اعتباراً من تاريخ التبليغ في ظرف موصى عليه مع إشعار بالاستلام والقاضي، وبموجب تقديم هذا التصريح في هذا الأجل تطبق زيادة بنسبة 35%².

3- عقوبة الدفع المتأخر للحقوق: تطبق زيادة 10% على المبالغ المصرح بها قبل انتهاء الشهر الذي تكون فيه الحقوق مستحقة ثم تضاف غرامة تقدر بـ 3% كل شهر دون تجاوز للعقوبة 25%، أما فيها يخص الإيداع المتأخر للتصريح G50 و G50A بعلامة " لا شيء" وحسب المادة 360 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة فتفرض عقوبة 500 دج.

4- عقوبة التحصيل الخاصة بالجداول الإضافية: تبدأ عقوبة التأخير للجداول الإضافية عند نهاية أجل وضع الجدول حيز التسديد.

عقوبة التحصيل فيما يخص حقوق التسجيل: يتعرض المحضرون القضائيون الذين لم يسجلوا عقودهم في آجال محددة حسب المادة 93 من قانون التسجيل لعقوبة 10% لما يكون التأخير في حدود الشهر، يرتفع بـ 3% لكل شهر عندما يتجاوز الإيداع 30 يوماً على أن لا تتعدى النسبة 25%.

المطلب الثالث: تحصيل الرسم العقاري والجزاء المترتب عنه

ينتهي نشاط الإدارة الجبائية اتجاه المكلف بالضريبة عندما يصدر قراراً إدارياً بالتحصيل وتتمتع إدارة الضرائب طبقاً للمادة 991 من القانون المدني والمادة 380 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، بحق امتياز الخزينة العامة وحق الأفضلية في استيفاء ديونها من المكلفين بالضريبة.

الفرع الأول: طريقة تحصيل الرسم العقاري: بعد أن يقوم المكلف بالرسم العقاري بالتصريح عن العقارات التي يملكها أو عن الدخل الذي يجنيه من العقارات، تقوم على هذا الأساس إدارة الضرائب بتكليف المصرح بدفع الرسم العقاري المستحق، ثم تقبض الرسم العقاري وفقاً لإجراءات خاصة بالتحصيل على مراحل بداية من تاريخ استحقاقه إلى دفعه أمام الجهة المكلفة بالتحصيل.³

تحصل الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بصفة عامة والرسم العقاري بصفة خاصة بموجب الجدول التي يدخلها حيز التنفيذ الوزير المكلف بالمالية أو ممثله، فالجدول هي أداة لتحصيل الضرائب.⁴

¹ المادة 194:1 قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المديرية العامة للضرائب، سنة 2022، ص 46.

² المادة 192:1 قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المديرية العامة للضرائب، سنة 2022، ص 45.

³ بوعتية فوزية، الأحكام القانونية للرسم العقاري، مرجع سبق ذكره، ص 178.

⁴ نفس المرجع السابق، ص 178.

وبفرض الرسم العقاري في اليوم الأول من الشهر الثالث الموالي للشهر الذي يدرج فيه الجدول للتحصيل. ويحصل الرسم العقاري لفائدة البلديات دون سواها من طرف أمين خزانة البلدية¹. يدفع الرسم العقاري نقدا لدى صندوق القابض القائم على جدول الضرائب أو حسب طرق الدفع الأخرى بما فيها الاقتطاع البنكي والدفع الآلي².

ينتج عن دفع الرسم العقاري تسليم وصل مقطوع من سجل قانون ذي أرومة، وفضلا عن ذلك، يجب على القابضين أن يقيدوا الأداءات في جداولهم تاليا مع حصوله، ويسلم للمكلف مجانا تصريح بالدفع بالضريبة، من قبل القابض، إثباتا للدليل على أدائه لضرائبه³.

الفرع الثاني: الجزاء المترتب عن التأخير في دفع الرسم العقاري:

يترتب قانونا عن التأخير في دفع الرسم العقاري تطبيق عقوبة قدرها 10 % عندما يتم الدفع بعد انقضاء أجل الاستحقاق في حالة عدم التسديد في أجل 30 يوما الموالية للأجل المحدد في الفقرة السابقة، تطبق غرامة تهديدية قدرها 3 % عن كل شهر تأخير أو جزء منه، دون أن تتجاوز هذه الغرامة زائد العقوبة الجبائية نسبة 25 %⁴.

تطبق العقوبات المنصوص عليها في المادتين 303 و 304، على المكلفين بالضريبة الذين تملصوا أو حاولوا التملص بطرق تدليسية من الدفع التام أو الجزئي للضرائب أو الرسوم الواقعة على ذمتهم. لتطبيق الأحكام السابق، تعتبر، على وجه الخصوص طرقا تدليسية قيام المكلف بالضريبة بتنظيم إعساره أو وضع عراقيل من خلال اللجوء إلى طرق أخرى، تحول دون تحصيل أية ضريبة أو رسم مدين به⁵.

¹ المادة 354، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المديرية العامة للضرائب، سنة 2022، ص 100.

² المادة 370، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المديرية العامة للضرائب، سنة 2022، ص 106.

³ المادة 371، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المديرية العامة للضرائب، سنة 2022، ص 106.

⁴ المادة 402-1، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المديرية العامة للضرائب، سنة 2022، ص 110.

⁵ المادة 407، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المديرية العامة للضرائب، سنة 2022، ص 111.

خلاصة الفصل:

من خلال هذا الفصل اتضح لنا أن التحصيل الجبائي هو العملية التي من خلالها يتم انتقال الدين الضريبي للمكلف إلى خزينة الدولة، الأمر الذي يساهم في تحقيق التنمية في شتى المجالات، حيث تخول عملية التحصيل لإدارة الضرائب وتتبع هذه الأخيرة مجموعة من القواعد الطرق والإجراءات التي تهدف من خلالها إلى ضمان تحصيل مستحقاتها الضريبية، ولقد أعطى المشرع الحرية للإدارة الجبائية باللجوء إلى تطبيق إجراءات التحصيل الجبرية في حق المكلف في حالة فشل عملية التحصيل الودي، بالإضافة إلى فرض عقوبات وغرامات جبائية من أجل تحسين عملية التحصيل الضريبي.

إن تحصيل الرسم العقاري لا يختلف عن باقي الضرائب والرسم، إذ يقوم المكلف بالتصريح بالعقارات التي يملكها وبدورها تقوم إدارة الضرائب بتحديد الوعاء الضريبي لهذه العقارات، ثم تقوم بعملية التحصيل مع مراعاة الأجال القانونية، وفي حالة محاولة تملص المكلف من دفع الضريبة العقارية يتم فرض غرامات وعقوبات بنسب متفاوتة وهذا حسب ما حددته المواد الواردة في قانون الضرائب المباشرة والرسم المماثلة.

الفصل الثالث: دراسة تقييمية لدور الرسم العقاري في

عملية التحصيل الجبائي في مجموعة من الدول

المبحث الأول: نماذج تطبيق الرسم العقاري في الدول محل الدراسة

المبحث الثاني: عرض الحصيلة الجبائية للرسم العقاري لدول الدراسة

المبحث الثالث: دراسة تقييمية لمجموعة من الدول

تمهيد:

بعد التطرق لمختلف الجوانب النظرية للرسم العقاري وعملية التحصيل الجبائي في الجزائر، وذلك في الفصلين الأول والثاني سنقوم من خلال هذا الفصل بالتعرف على بعض الجوانب النظرية للرسم العقاري في بعض الدول الأخرى العربية والأجنبية، ثم عرض الحصيلة الضريبية للرسم العقاري في هذه الدول ومحاولة إجراء دراسة حول تطور إيرادات الرسم العقاري لهذه الأخيرة خلال الفترة الممتدة (2015-2020)، وفي الأخير سنقوم بإجراء دراسة تحليلية للرسم العقاري في هذه الدول مع ذكر أوجه التشابه والاختلاف بين هذه الدول بالإضافة إلى إعطاء نظرة عن مساهمة الرسم العقاري في عملية التحصيل الجبائي في دول منظمة التعاون الاقتصادي (OCDE).

حيث قمنا بتقسيم الفصل إلى ثلاث مباحث كالتالي:

المبحث الأول: نماذج تطبيق الرسم العقاري في الدول محل الدراسة

المبحث الثاني: عرض الحصيلة الجبائية للرسم العقاري لدول الدراسة

المبحث الثالث: دراسة تقييمية لمجموعة من الدول

المبحث الأول: نماذج تطبيق الرسم العقاري في الدول محل الدراسة

بعد أن تطرقنا في الفصل الأول إلى الجانب النظري للرسم العقاري في الجزائر، سنقوم من خلال هذا المبحث بدراسة الرسم العقاري في مجموعة من الدول، وهذا من خلال إعطاء نظرة عن الرسم العقاري في مصر، فرنسا والولايات المتحدة الأمريكية، وإبراز أهم الاختلافات فيه بين هذه الدول من حيث تعريفه وأساس فرضه، وكذا مجال تطبيقه والإعفاءات التي تمس هذا الرسم.

المطلب الأول: النموذج العربي (مصر)

تفرض الضريبة العقارية على العقارات المبنية، الأطنان الزراعية والملاهي، وتعتبر ضريبة العقارات المبنية المصدر الأساسي في الضريبة العقارية¹:

الفرع الأول: تعريف الضريبة العقارية وأساس فرضها

أولاً: تعريف الضريبة العقارية في مصر: تم فرض هذه الضريبة بموجب القانون رقم 56 لسنة 1954، وتعرف باسم "العوائد" حيث تم إعادة تنظيم أحكامها بموجب القانون الحالي يخضع لها الشخص الطبيعي أو الاعتباري الذي له الحق في ملكية العقار أو الانتفاع به أو استغلاله، أما المستأجر فلا يعد مكلفاً بأداء الضريبة وإنما يعد متضامناً مع المكلف في سداد الضريبة في حدود الأجرة المستحقة عليه.

حيث تستحق هذه الضريبة في الأول من يناير من كل عام وتحصل على قسطين متساويين، القسط الأول حتى نهاية شهر يونيو والثاني حتى نهاية شهر ديسمبر خلال نفس السنة، إذ يجوز للمكلف سدادها بالكامل في موعد القسط الأول.

ثانياً: أساس فرض الضريبة العقارية في مصر

تفرض الضريبة العقارية في مصر على أساس القيمة الإيجارية المساحية حيث يتم نشر تقديرات هذه القيمة في المواقع المصرية، كما يتم الإعلان عنها في الأماكن العامة وعلى مستوى المأموريات التي تقع في دائرتها هذه العقارية، حيث تقوم مصلحة الضرائب العقارية بإخطار كل مكلف بتقدير القيمة الإيجارية المقدرة في خطاب مسجل موصى عليه، من خلال تسليمه عن طريق موظفي الضرائب.

حيث يطبق سعر موحد ب 10% من القيمة الإيجارية السنوية، بعد خصم 30% للمباني السكنية و32% للمباني غير السكنية، مقابل جميع المصروفات التي يتحملها المكلف بأداء الضريبة بما فيها مصاريف الصيانة. ويتم تقدير القيمة الإيجارية كما يلي:

• الموقع الجغرافي، ويشمل:

- طبيعة المنطقة الكائن بها العقارات المبنية؛
- الشارع الكائن به العقارات المبنية؛
- مدى قرب العقارات المبنية من الشواطئ أو الحدائق أو المنتزهات العامة.

¹ <http://www.rta.gov.eg/Home/Building Tax Type> ,

تم الاطلاع عليه في يوم 25 /05 /2022 على الساعة 13.00

- مستوى البناء (فاخر، فوق متوسط، متوسط، اقتصادي، شعبي) ونوعية مادة البناء (خرسانة مسلحة، طوب مصنع، حجر، خشب وأية مواد أخرى).
- المرافق المتصلة بالعقارات المبنية، وتشمل:
 - الكهرباء والمياه والصرف الصحي؛
 - الخدمات الصحية والاجتماعية والتعليمية المتاحة؛
 - شبكة الطرق ووسائل المواصلات المتاحة؛
 - أية مرافق عامة أخرى.

حيث تحدد قيمة الضريبة وفق الخطوات التالية:

- أولاً: تحديد القيمة السوقية الحقيقية للوحدة (القيمة الرأسمالية) بنسبة 60% من إجمالي القيمة السوقية الأصلية.
- ثانياً: تحديد القيمة الإيجارية بنسبة 3% من القيمة الرأسمالية.
- ثالثاً: تحديد مصروفات الصيانة على الوحدات السكنية بنسبة 30% من قيمتها الإيجارية.
- رابعاً: تحديد الوعاء الضريبي من خلال خصم القيمة الإيجارية للعقار من مصروفات الصيانة.
- خامساً: تحديد الوعاء الضريبي الخاضع للضريبة من خلال طرح حد الإعفاء قبل خصم الضريبة من حد الإعفاء المحدد قانوناً وهو 24000 جنية.
- سادساً: تحديد الضريبة السنوية المستحقة التي سيدفعها الممول من خلال وضع نسبة 10% على الوعاء الخاضع للضريبة.

الفرع الثاني: مجال تطبيق الضريبة العقارية في مصر

تطبق الضريبة العقارية في مصر على جميع العقارات الموجودة في أرض مصر باستثناء تلك المعفاة منها¹:

أولاً: العقارات الخاضعة للضريبة

- تطبق هذه الضريبة على جميع العقارات المبنية المقامة على أرض مصر باستثناء غير الخاضعة منها.
 - العقارات سواء كانت مؤجرة أو يقسم فيها المالك المكلف بأداء الضريبة و سواء كانت تامة ومشغولة أو تامة وغير مشغولة أو مشغولة غير إتمام؛
 - الفيلات أو العمارات أو العوامات أو الشاليهات أي كان موقعها الجغرافي؛
 - الأراضي المستغلة مثل المشاتل والمزارع سواء كانت مؤجرة أو مملوكة للمكلف، وترفع الضريبة على هذه الأراضي إذا أصبحت غير مستغلة.
- كما تخضع للضريبة التركيبات التي تقام على أسطح أو واجهات العقارات اذا كانت مؤجرة أو كان التركيب مقابل نفع أو أجر، والمقصود بالعقار في القانون الجديد هو كل وحدة سكنية وغير سكنية في المبنى وليس المبنى بالكامل.

¹ <http://www.rta.gov.eg/Home/Building Taxe Type>,

تم الاطلاع عليه في يوم 25 /05 /2022 على الساعة 13.20

ثانيا: العقارات التي لا تخضع للضريبة العقارية

- العقارات المبنية المملوكة للدولة والمخصصة لغرض ذي نفع عام، وكذا العقارات المبنية المملوكة للدولة ملكية خاصة على أن تخضع للضريبة من أول الشهر التالي لتاريخ التصرف فيها للأفراد والأشخاص الاعتبارية؛
- الأبنية المخصصة لإقامة الشعائر الدينية أو لتعليم الدين؛
- العقارات المبنية التي تنزع ملكيتها للمنفعة العامة وذلك من تاريخ الاستيلاء الفعلي بواسطة الجهات التي نزع ملكيتها؛
- الأحواش ومباني المقابر؛
- المباني قيد الإنشاء.

الفرع الثالث: العقارات المعفاة من الضريبة العقارية

- حيث نصت المادة 18 من القانون المصري على أنه يعفى من الضريبة ما يلي¹:
- الوحدات السكنية التي تقل قيمتها السوقية عن 2 مليون جنيه أو ما يساوي 24000 جنيه كقيمة إيجارية سنوية؛
 - الأبنية المملوكة للجمعيات المسجلة وفقا للقانون والمنظمات العمالية المخصصة لمكاتب إدارتها أو لممارسة الأغراض التي أنشئت من أجلها؛
 - المؤسسات التعليمية والمستشفيات والمستوصفات والملاجئ غير الربحية؛
 - مراكز الشباب والرياضة المنشأة وفقا للقوانين المنظمة لها؛
 - الدور المخصصة لاستخدامها في مناسبات اجتماعية دون استهداف الربح؛
 - أندية وفنادق القوات المسلحة والمجمعات و المراكز الطبية والمستشفيات والعيادات العسكرية والعقارات المبنية في نطاقها وغيرها من الوحدات التي تقترحها هيئة عمليات القوات المسلحة على أن يصدر بتحديدتها قرار من وزير الدفاع بالاتفاق مع الوزير المختص وفي جميع الأحوال لا تخضع أيا من هذه الجهات لأعمال لجان الحصر والتقدير وفقا لما تقتضيه اعتبارات شؤون الدفاع ومتطلبات الأمن القومي؛
 - العقارات المملوكة للجهات الحكومية الأجنبية شرط المعاملة بالمثل؛
 - الوحدة العقارية التي يتخذها المكلف سكنا خاصا رئيسيا له ولأسرته والتي تقل صافي قيمتها الإيجارية السنوية عن 24000 جنيه، على أن يخضع ما زاد عن ذلك للضريبة. وتشمل الأسرة في تطبيق هذا البند المكلف وزوجه والأولاد القصر؛
 - النقابات المهنية بشرط أن يتم استخدامها في الأغراض المخصصة لها ومقرات الأحزاب السياسية؛
 - العقارات المستعملة لأغراض تجارية أو صناعية أو إدارية أو مهنية يقل صافي قيمتها الإيجارية عن 1200 جنيه على أن يخضع ما زاد للضريبة.

تم الاطلاع عليه في يوم 25 /05 /2022 على الساعة 13.25 <http://www.rta.gov.eg/Home/Building Tax Type>

في حالة امتلاك شخص لأكثر من وحدة عقارية إذا كان ثمن كل وحدة يقل عن 2 مليون جنيه يتم إعفاء وحدة واحدة فقط من أداء الضريبة العقارية.

المطلب الثاني: النموذج الفرانكفوني (فرنسا)

تفرض دولة فرنسا مجموعة من الضرائب والرسوم الفدرالية والمحلية، من بينها يوجد الرسم العقاري الذي يعتبر ضريبة تفرض من قبل الجماعات المحلية بصفة سنوية¹:

الفرع الأول: تعريف الرسم العقاري وأساس فرضه

أولاً: تعريف الرسم العقاري: يعرف الرسم العقاري في فرنسا بأنه " ضريبة محلية يخضع لها مالكي العقارات الخاضعة للضريبة، إذ تنقسم هذه الضريبة إلى نوعين: ضريبة على الأملاك المبنية و ضريبة على الأملاك غير المبنية، يتم حسابها من القيمة الإيجارية المساحية والسعر الذي يصوت عليه المجتمع، حيث تعود عائداتها إلى خزينة البلديات".

ويستحق هذا الرسم في 15 أكتوبر للمدفوعات نقدا والشيكات والأوراق المالية والتحويلات بين البنوك وفي موعد لا يتجاوز 20 أكتوبر بالنسبة للدفع الإلكتروني، تدفع هذه الضريبة مرة واحدة في السنة حيث يتحمل عبء هذه الضريبة مالكي العقارات وليس مستأجريها.

في حال تأخر المالك بدفع الرسم العقاري في السداد وتجاوز المدة المحددة قانونا (45 يوما) من تاريخ التحصيل، فإنه يتعرض لزيادة قدرها 10 % .

ثانياً: أساس فرض الرسم العقاري في فرنسا

تؤخذ ثلاثة عناصر في الاعتبار عند حساب الرسم العقاري وهي:

- القيمة الإيجارية المساحية؛
- معامل إعادة التقييم؛
- معدل الضريبة الذي تصوت عليه البلدية.

يتم احتساب الرسم العقاري في فرنسا بشكل بسيط على الورق وتطبق القواعد بشكل موحد على الجميع حيث تستخدم إدارة الضرائب القاعدة الضريبة للرسم أي الدخل المساحي وهذا ما يتوافق مع نصف القيمة الإيجارية المساحية للعقار الذي يتم تطبيقه بعد ذلك على معدل الضريبة المصوت عليه من طرف السلطات المحلية (البلدية).

فنجد أن المواطنين لا يدفعون نفس مبلغ الرسم بسبب اختلاف المعدلات من بلدية إلى أخرى حيث أن كل سلطة محلية تقوم بتحديد المعدل الخاص بها.

¹ <https://www.economie.gouv.fr/particuliers/taxe-fonciere-bati-calcul-reductions>

بالنسبة للعقارات المبنية تمثل هذه القيمة في الواقع مبلغ الإيجار السنوي الذي سيحصل عليه المالك إذا استأجر العقار، من هذا المبلغ يتم خصم 30% من الرسوم الافتراضية للاحتفاظ بصافي الإيجار من الرسوم، وأخيرا يتم تطبيق معدل الضريبة الحالي الذي تصوت عليه السلطات المحلية على هذه القيمة الوهمية.

يختلف حساب القيمة الإيجارية المساحية على استخدام العقار المبني:

- بالنسبة للمباني التجارية يتم الاعتماد على طريقة حساب التعريف؛
 - بالنسبة للمباني التجارية الصناعية يتم الاعتماد على طريقة المحاسبة؛
 - بالنسبة للمباني ذات الاستعمال السكني يتم الاعتماد على طريقة المقارنة.
- سيتم استبدال طريقة التقييم بنظام التعريف المطبق على المباني التجارية في عام 2026.

أما بالنسبة للعقارات غير المبنية تحسب هذه الضريبة على 80% من القيمة الإيجارية للأرض، أما إذا كانت ضريبة تتعلق بعقار مبني فإن الحساب يعتمد على 50% من القيمة الإيجارية للعقار. في العقارات غير المبنية فإن الخصم من القيمة الإيجارية المساحية للرسوم الوهمية هو 20% لتحديد ضريبة على العقارات غير المبنية وهذا لمراعاة تكاليف الصيانة والاسترجاع.

الفرع الثاني: مجال تطبيق الرسم العقاري في فرنسا

أولا: العقارات المبنية التي تخضع للرسم العقاري في فرنسا

- المباني السكنية (المنزل، شقة، دور علوي، فيلا)؛
- مواقف السيارات؛
- تربة المباني التي تشكل اعتمادا لا غنى عنه فوراً على البناء؛
- المباني التجارية أو الصناعية أو المهنية؛
- القوارب والمراكب المستخدمة في نقطة ثابتة والمجهزة للسكن أو التجارة أو الصناعة؛
- أي منشأة صناعية أو تجارية (سقيفة، ورشة عمل، خزان)؛
- أي أرض للاستخدام التجاري أو الصناعي أو تستخدم في ظل ظروف معينة للإعلان (اللوحات الإعلانية).

ثانيا: العقارات غير المبنية التي تخضع للرسم العقاري في فرنسا

- الأراضي الزراعية، المحاجر، المستنقعات المالحة، المسطحات المائية؛
- الأراضي التي تشغلها السكك الحديدية؛
- تربة الممتلكات المبنية والمباني الريفية والساحات والمباني الملحقة؛
- الطرق الخاصة، الحدائق والمنتزهات، ملاعب القولف - بدون بناء - المستغلة تجارياً.

الفرع الثالث: إعفاءات الرسم العقاري في فرنسا

- تعفى من ضريبة الأملاك المبنية ما يلي:
- المنشآت الجديدة والمعاد بناءات والإضافات الإنشائية تسنقيد من الإعفاء لمدة سنتين؛

- الأملاك المبنية كالمنازل والشقق غير المشغولة، حيث يتعين على المالك تقديم المستندات الداعمة إلى السلطات الضريبية؛
- مساكن قديمة خضعت لأعمال موفرة للطاقة لمدة 5 سنوات، تحدد قيمة الإعفاء من 50 إلى 100%؛
- السكنات الجديدة التي تحمل ملصق BBC 2005 منخفض استهلاك الطاقة، تستفيد هذه الأخيرة من الإعفاء بنسبة 50 إلى 100 % لمدة 5 سنوات؛
- منازل جديد تخضع لعقد الإيجار والانضمام لمدة 15 عاما؛
- السكنات السياحية المفروشة، غرف الضيوف في مناطق التنشيط الريفي بشكل دائم؛
- سكن إيجار شاغر، بشرط أن يكون شاغر لمدة 3 أشهر على الأقل؛
- السكنات بقرب من موقع SEVESO أو بالقرب من خطة الوقاية من المخاطر التكنولوجية، على أساس دائم (يختلف مقدار الإعفاء من 15 إلى 50 %)؛
- مقر الشركات الإبداعية التي تم إنشاؤها قبل 1 يناير 2020 لمدة 7 سنوات؛
- المزارع التي تنتج الغاز الحيوي والكهرباء والحرارة عن طريق الهضم اللاهوائي؛
- الأشخاص الذين تزيد أعمارهم عن 75 سنة والذين يقل دخلهم السنوي عن 10024 يورو ويملكون عقارات خاضعة للرسم العقاري في فرنسا، حيث يستفيد هؤلاء الأشخاص من الإعفاء التلقائي للرسم العقاري وبالتالي الاستفادة من تخفيض قدره 100 يورو بحيث لا يتجاوز الدخل الضريبي المرجعي الخاص بهؤلاء الأشخاص العتبة؛
- الأشخاص الذين تزيد أعمارهم عن 65 عاما والذين يقل دخلهم السنوي عن 1024 يورو يتحصلون على تخفيض قدره 1000 يورو؛
- المستفيدون من مخصصات التضامن للمسنين (ASPA) ومخصصات العجز الإضافي (ASI)؛
- حاملو المخصصات للبالغين المعوقين (AAH)، الذين يكون دخلهم الضريبي المرجعي (RFR) للسنة السابقة أقل من الحد المحدد مسبقا؛
- من أجل الاستفادة من الإعفاء على الإقامة الرئيسية يجب أن يعيش المستفيد بمفرده أو مع زوجته أو مع المعالين، أو من الأشخاص الذين يتلقون نفس المساعدة أو مع أي شخص آخر إذا كانوا يحترمون الحد الأقصى للموارد المذكورة سابقا.

ملاحظة:

في 1 يناير من السنة الضريبية والتي يظل دخلها الضريبي المرجعي الذي يتم تحديته كل عام أقل من سقف معين. بالنسبة لعام 2019 يجب ألا يتجاوز دخل الضريبة المرجعية 11098 يورو للجزء الأول من حاصل الأسرة.

ومع ذلك تجدر الإشارة إلى أن دافعي الضرائب الذين استفادوا من الإعفاء من الرسم العقاري على العقارات المبنية في سنة 2016 بسبب انخفاض الدخل معفيين أيضا في عامي 2017 و2018 حتى لو تجاوز

الآن حدود الدخل الذي يحددها القانون من عام 2019 حل محله نظام آخر: ينطبق خصم الثلثين على القيمة الإيجارية للعقار في عام 2019 (65%)، وهو الثلث في عام 2020.

- إن الرسم العقاري في فرنسا يتعلق بالمالكين فقط، والمستأجرين غير معنيين بدفعها أو الإعفاء منها أو كيفية حسابها.

المطلب الثالث: النموذج الأنجلوساكسوني (الولايات المتحدة الأمريكية)

تنقسم الضرائب المفروضة في الولايات المتحدة الأمريكية إلى ثلاث أنواع، ضرائب تفرض على مستوى الحكومة الفدرالية، وضرائب تفرض على مستوى الولايات، وأخرى تفرض على مستوى المحليات من بينها الضريبة العقارية¹:

الفرع الأول: تعريف الضريبة العقارية في الولايات المتحدة الأمريكية وأساس فرضها

أولاً: تعريف الضريبة العقارية في الولايات المتحدة الأمريكية

هي ضريبة تفرض على الممتلكات العقارية (الأراضي والمباني، السكنية والتجارية على حد سواء)، وكذا التحسينات التي تقوم بها الشركات على أراضيها كالأسوار والممرات والمجاري. يتم فرض هذه الضريبة من قبل الحكومات المحلية على المدن، مع استثناءات حيث تطبق في بعض الأحيان على المقاطعات والمناطق التعليمية.

ثانياً: أساس فرض الضريبة العقارية في الولايات المتحدة الأمريكية

تحتسب الضريبة العقارية في الولايات المتحدة الأمريكية سنوياً على أساس القيمة السوقية للعقار في تاريخ محدد، ويتم تعديل هذه الأخيرة كل ثلاث سنوات حيث يتم تطبيق معدلات مختلفة من حكومة محلية إلى حكومة محلية أخرى، حيث تختلف نسب التقييم ومعدلات الضرائب بين الولايات كما تختلف داخل حدود المدينة الواحدة.

تستخدم الحكومات المحلية طرقاً مختلفة لحساب ضريبة العقار، ويتطلب هذا القيام ثلاث خطوات على الأقل في كل ولاية:

1. تقييم قيمة كل عقار في الولاية؛

2. تحديد القيمة الخاضعة للضريبة لكل عقار؛

3. تطبيق معدل الضريبة على القيمة الخاضعة لكل عقار.

فالعقارات ذات الاستعمال السكني يكون معدلها أقل من المعدل على المساكن ذات الاستعمال التجاري، في حين أن الضرائب على الأراضي الزراعية تكون أقل منها على الاستخدامات الأخرى للأراضي وذلك لأن

¹ <https://taxfoundation.org/individual-and-consumption-taxes/property-taxes>

تم الاطلاع عليه في يوم 27 / 05 / 2022 على الساعة 14:14.

المزارعين يكونون في الغالب أقل دخلا، أما فيما يخص معدل الضريبة فعادة ما يكون نسبة من قيمة الملك. كما يمكن أن تكون قيمة في الألف بالنسبة لعملة التقييم.

علاوة على ذلك، تفرض بعض الولايات ضرائبها على القيمة المقدرة بالكامل للممتلكات بينما تفرض ولايات أخرى ضرائب فقط على جزء بسيط من القيمة المقدرة على سبيل المثال تفرض مقاطعات كارولينا الجنوبية ضريبة على 4 % من القيمة المقدرة للممتلكات التي يشغلها المالك، بينما تفرض مقاطعات كولومبيا ضرائب بنسبة 100% من القيمة المقدرة للممتلكات وبالتالي فإن معدل الضريبة العقارية في مقاطعة كارولينا أعلى من معدل الضريبة في كولومبيا.

الفرع الثاني: إعفاءات الضريبة العقارية في الولايات المتحدة الأمريكية

غالبا ما تستخدم الولايات والحكومات المحلية أيضا حدودا وإعفاءات وخصومات وإئتمانات أخرى لتخفيض من القيمة الخاضعة للضريبة العقارية أو مدفوعات المكلفين.

- يستفيد الأشخاص الذين تجاوزوا سن معين إعفاء جزئي من الضرائب على ممتلكاتهم، حيث يسمح بتأجيل الدفع حتى بيع الممتلكات أو وفاة دافع الضرائب؛

- يحصل أصحاب الدخل المنخفض الذين لديهم التزامات ضريبية على الممتلكات تزيد عن نسبة مئوية محددة من دخلهم؛

- تقدم معظم الولايات إئتمانات ضريبية أو بعض الإعفاءات تعمل من خلالها على التقليل من القيمة المقدرة للممتلكات الخاضعة للضريبة إلى أقل من قيمتها السوقية الفعلية، وبالتالي تمنع الزيادات السريعة في قيمة الممتلكات أي زيادة العبء الضريبي على المالك.

ويستفيد المواطن الأمريكي من إعفاءات ضريبية أخرى حسب الولاية التي ينتمي إليها، فأغلب الولايات تقوم بتقديم عدة برامج للإعفاء من الضريبة العقارية مثل تجميد القيمة المقدرة للعقارات الخاصة بالفرد بمجرد أن يصل إلى سن معينة ، فيتم إغلاق ملفه الضريبي أو تأجيل الضريبة.

على سبيل المثال نجد ولاية لويزيانا تضع إعفاء كبير للعقارات وتمثل الضريبة العقارية بها أدنى معدلات الضرائب العقارية في أمريكا حيث تبلغ نسبة الضريبة 0.172 من القيمة السوقية للعقار عكس ما هو عليه في ولاية تكساس أعلى المعدلات الفعلية لقيم الضرائب العقارية حيث تبلغ 1.8% من القيمة السوقية للعقار وتشكل تكساس من الولايات ذات الدخل المرتفع.

المبحث الثاني: عرض الحصيلة الجبائية للرسم العقاري في دول الدراسة

سنقوم من خلال هذا المبحث بعرض الحصيلة الجبائية للرسم العقاري في الجزائر ومصر وفرنسا والولايات المتحدة الأمريكية خلال الخمس سنوات الأخيرة، ومحاولة تفسير هذه الحصيلة بالتطرق إلى أسباب تزايدها وانخفاضها.

المطلب الأول: دراسة تطور حصيلة الرسم العقاري في الجزائر

سنقوم من خلال هذا المطلب بدراسة تطور حصيلة الرسم العقاري في الجزائر خلال الفترة (2014-2021)

الجدول رقم 05: تطور حصيلة الرسم العقاري في الجزائر خلال الفترة (2015-2021)

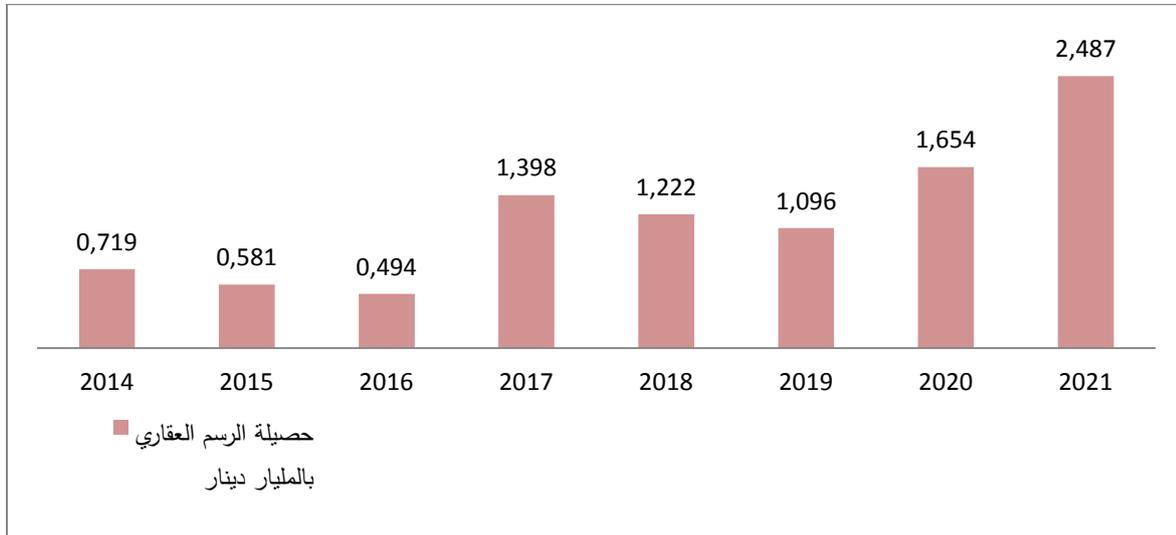
الوحدة: مليار دج

السنة	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
الرسم العقاري	0.719	0.581	0.494	1.398	1.222	1.096	1.654	2.487

المصدر: وزارة المالية

ويمكن تلخيص معطيات الجدول السابق في الشكل الآتي:

الشكل رقم 01: تطور حصيلة الرسم العقاري في الجزائر خلال الفترة (2014 - 2021)



المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على الجدول رقم 05

يبين لنا الجدول رقم (05) والشكل رقم (01) أعلاه تطور حصيلة الرسم العقاري في الجزائر خلال الفترة الممتدة (2014-2021) حيث عرفت الحصيلة خلال السنوات الأخيرة تنذباً بين الارتفاع والانخفاض، فقد بلغت في سنة 2014 0.719 مليار دج لتتخفف في 2015 إلى 0.581 مليار دج، وهذا راجع إلى التأخر في تنفيذ برنامج الإصلاحات التي مست القيمة الإيجابية الجبائية وكذا تعديل بعض الاعفاءات والتخفيضات الخاصة بالرسم العقاري، وهذا عكس ما كانت عليه الحصيلة خلال 2016 حيث شهدت ارتفاعاً محسوساً جاء نتيجة لمجموعة الإصلاحات الجبائية التي قامت بها الدولة.

أما خلال سنة 2017 فقفزت الحصيلة إلى 1.398 مليار دج مقابل 0.494 مليار دج سنة 2016 بزيادة تقدر بحوالي 53%، ثم تراجعت الحصيلة خلال سنتي 2018 و 2019 لتبلغ 1.222 و 1.096 مليار دينار على التوالي، ويرجع هذا الانخفاض في الحصيلة بالدرجة الأولى إلى اجراءات الغلق التي طبقتها الدولة في فترة جائحة كورونا 19.

أما في سنة 2020 فقد تطورت حصيلة الرسم العقاري لتصل إلى 1.654 مليار دينار، وبالرغم من هذا التطور إلا أن مستوى تحصيل الرسم العقاري خلال هذه السنة كارثي، وهذا حسب تصريحات وزير المالية إذ لم تتجاوز نسبته 0.063 % من القيمة الاجمالية للمداخيل الجبائية، وفي سنة 2021 زادت إيرادات الرسم العقاري حيث بلغت حصيلته 2.487 مليار دينار، وهذا راجع إلى تخلي الدولة عن إجراءات الغلق الاحترازية من فيروس كورونا.

المطلب الثاني: دراسة تطور حصيلة الضريبة العقارية في مصر

سنقوم من خلال هذا المطلب بدراسة تطور حصيلة الضريبة العقارية في مصر

الجدول رقم 06: تطور حصيلة الضريبة العقارية في مصر خلال الفترة (2020-2015)

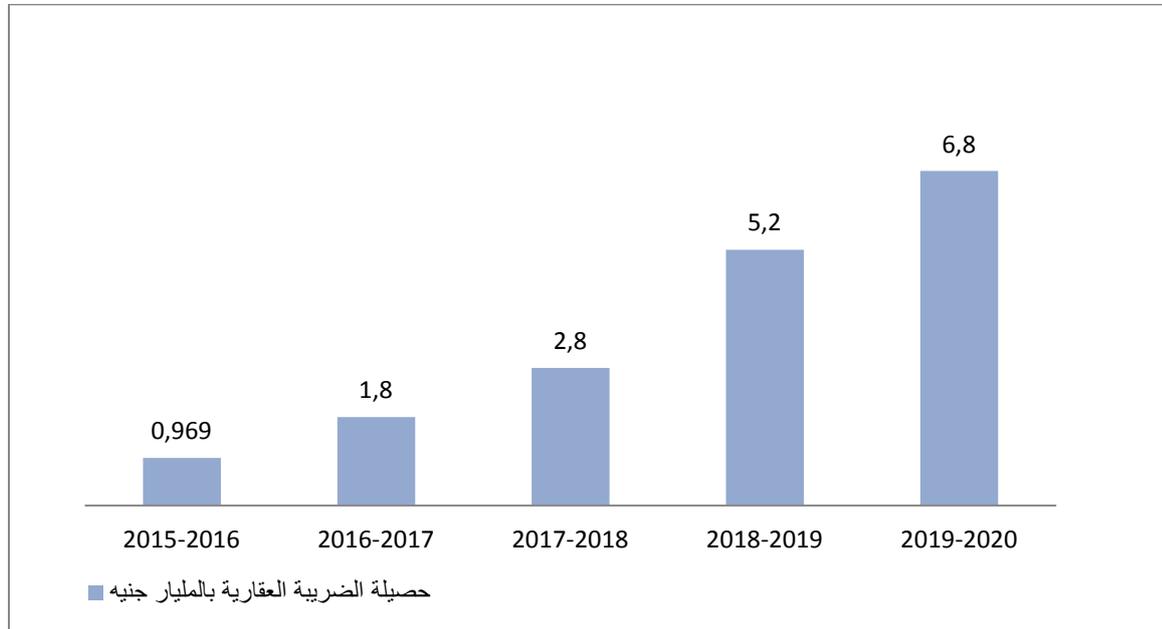
الوحدة: مليار جنيه

السنة	2016 - 2015	2017 - 2016	2018 - 2017	2019 - 2018	2020 - 2019
الضريبة العقارية	0.969	1.8	2.8	5.2	6.8

المصدر: البيان المالي للموازنة العامة في مصر

كما يمكن توضيح حصيلة الضريبة العقارية في مصر من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم 02: تطور حصيلة الضريبة العقارية في مصر خلال الفترة (2020-2015)



المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على الجدول رقم 06

من خلال الجدول رقم 06 والشكل رقم 02 نلاحظ أنه خلال العام المالي 2016/2015 حققت مصر ضرائب عقارية بقيمة 0.969 مليار جنيه، حيث يعتبر هذا التحصيل ضعيف جدا مقارنة بما كان مستهدف ويرجع هذا النقص في التحصيل إلى تأجيل تطبيق قانون الضرائب العقارية الجديد وكذلك عدم احصاء كافة

العقارات على أرض مصر، أما خلال عام 2016-2017 ارتفعت حصيلة الضرائب العقارية إلى 1.8 مليار جنيه حيث أرجعت رئيسة مصلحة الضرائب العقارية هذا التطور إلى التيسيرات التي قدمها وزير المالية لتيسير تطبيق قانون الضريبة العقارية الجديد والتي جعلت المواطنين يتحفزون لسداد الضريبة المستحقة على وحداتهم بصورة طوعية. هذا ما جعل عمل المصلحة العقارية أكثر سهولة. بالإضافة إلى عمليات الترقية التي اعتمدها وزير المالية بهدف تدعيم قوة المصلحة والاستعانة بأخصائيين ومهندسين بتكنولوجيا المعلومات وذلك في إطار خطة الربط الشبكي الإلكتروني بين مصالح الضرائب، وتحديث قواعد البيانات لدى المصلحة عن ثروة مصر العقارية من وحدات عقارية مخصصة لأغراض سكنية أو غير سكنية.

إلا أنه وحسب تصريحات وزارة المالية تعتبر هذه الحصيلة المسجلة خلال سنة 2016 منخفضة بشكل كبير مقارنة بالمستهدف، يرجع سببها إلى عدم تسجيل العقارات في مصر وأنه توجد فقط 10 % من العقارات المسجلة.

بالنسبة للعام المالي 2017-2018 فقد بلغت إيرادات الضريبة العقارية 2.8 مليار جنيه، أما خلال 2018-2019 حصلت الحكومة ما مقداره 5.2 مليار جنيه، ففي الثلاثة أشهر الأولى حصلت مصلحة الضرائب العقارية ما يقارب مليار و600 مليون جنيه من الضرائب العقارية ويقترب هذا المبلغ من ثلث الضريبة الإجمالية المستهدفة في العام كله، وأكدت رئيسة مصلحة الضرائب العقارية أن عملية التحصيل خلال هذا العام تسير وفق الوتيرة المستهدفة من أجل تحقيق 5.6 مليار جنيه ويزيادة بنسبة 55 % من المحقق خلال العام الماضي، وهذا عكس الأعوام الماضية التي لم تتمكن فيها الدولة من تحصيل ضريبة العقارات المبنية المستهدفة، ويرجع سبب هذا النمو في حصيلة حسب تصريحات رئيسة مصلحة الضرائب إلى فرض غرامات على المتأخرين في السداد وتطبيق إجراءات صارمة على المتهربين من دفع الضريبة، إلا أنه رغم هذه الإجراءات لم تحقق مصلحة الضرائب المستهدف من قيمة الضرائب العقارية.

حيث شهد العام المالي 2019-2020 ارتفاعا بنسبة 25.8 % مقارنة بالعام الماضي، حيث بلغت إيرادات الضريبة العقارية 6.8 مليار جنيه ويرجع سبب هذا الارتفاع إلى عمل الدولة على تطوير منظومة الضرائب من خلال تحديث الخرائط الجغرافية للمناطق السكنية التي يتم استخدامها من أجل حصر المباني، وكذلك تفعيل نظام التحصيل الإلكتروني للضريبة العقارية.

أما في عام 2020-2021 حققت مصلحة الضرائب خلال تسعة أشهر الأولى من العام المالي حصيلة 3 مليار و313.3 مليون جنيه، وهذا ما يقابل 83 % من قيمة الضريبة المستهدف تحصيلها خلال هذا العام التي تساوي 5.5 مليار جنيه.

رغم تطور حصيلة الضرائب العقارية خلال خمس سنوات الأخيرة إلا أن نسبة التحصيل تعتبر ضعيفة نسبيا مقارنة مع تستهدفه الدولة في الموازنة العامة. وهذا حسب تصريحات وزارة المالية المصرية.

المطلب الثالث: تطور حصيلة الرسم العقاري في فرنسا

من خلال هذا المطلب سنقوم بدراسة تطور حصيلة الرسم العقاري في فرنسا خلال الفترة (2015-2021)

الجدول رقم 07: تطور الحصيلة الضريبية للرسم العقاري في فرنسا خلال الفترة (2015-2021)

الوحدة: مليار يورو

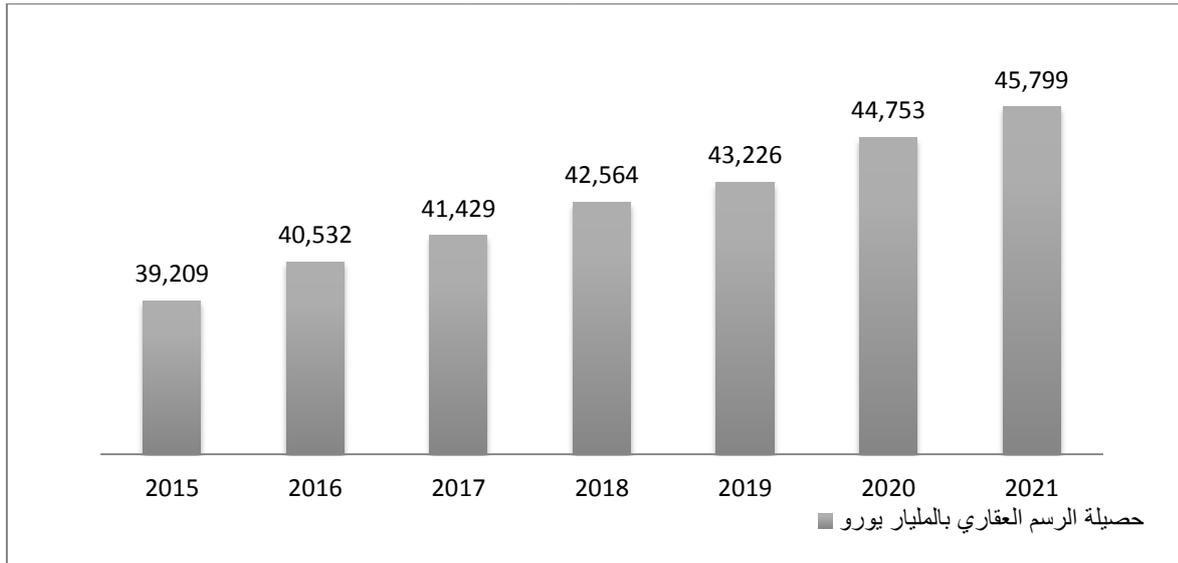
السنوات	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
حصيلة الرسم العقاري	39.209	40.532	41.429	42.564	43.226	44.753	45.799
نسبة الرسم العقاري من إجمالي الضرائب	8.956 %	9.060 %	9.219 %	8.696 %	8.660 %	8.753 %	-

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على إحصائيات وزارة المالية الفرنسية المتوفرة على الموقع الإلكتروني وبيانات منظمة

التعاون الاقتصادي OCDE

ويمكن تلخيص معطيات الجدول رقم 07 بالشكل الموالي:

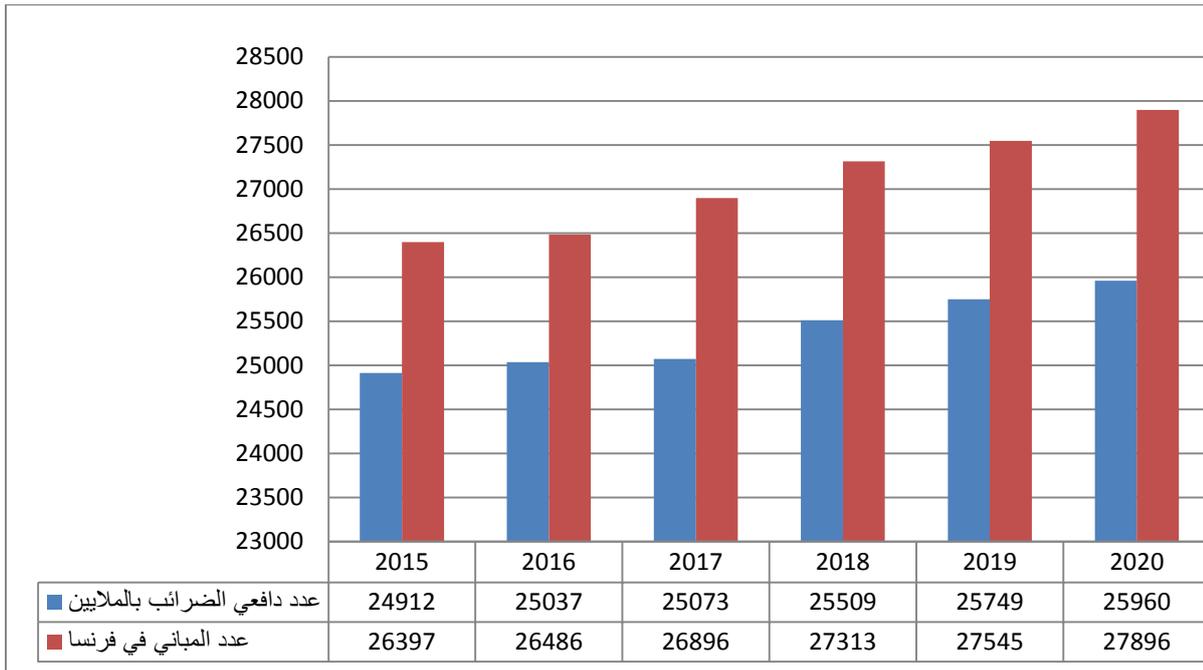
الشكل رقم 03: تطور حصيلة الرسم العقاري في فرنسا في الفترة الممتدة (2015-2021)



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الجدول السابق

يبين لنا الجدول رقم (07) والشكل رقم (03) تطور حصيلة الرسم العقاري في فرنسا خلال الفترة الممتدة من (2015 - 2021)، حيث بلغت قيمة هذا الرسم 39.209 مليار يورو سنة 2015 بنسبة 8.956 % من إجمالي الضرائب، لتصل إلى 42.564 مليار يورو سنة 2018 بـ 8.660 % كنسبة من إجمالي الضرائب، لتبلغ أعلى قيمة لها خلال سنة 2021 بـ 45.799 مليار، ويعود سبب هذا التزايد حسب بيانات DGFIP إلى زيادة عدد المكلفين الخاضعين للرسم العقاري وكذلك زيادة عدد المباني في فرنسا، وهذا ما سيوضح في الشكل التالي:

الشكل رقم 04: تطور عدد الخاضعين للرسم العقاري و عدد المباني في فرنسا خلال الفترة 2015 - 2020



المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على إحصائيات DGFIP

فمن خلال الجدول السابق يتضح لنا تزايد عدد المكلفين بالرسم العقاري ابتداء من 24912 مليون مكلف في سنة 2015 ليصل عددهم إلى 25509 مليون مكلف خلال سنة 2018، بزيادة قدرها 597 مكلف تقابلها ارتفاع في عدد المباني بـ 916 مبنى خاضع للرسم العقاري، كما بلغ عدد الخاضعين 25960 مليون مكلف في سنة 2020 كأعلى حد خلال الفترة (2015 - 2020) في حين قدر عدد المباني بـ 27896 مبنى في نفس السنة.

وتجدر الإشارة إلى أنه لا يمكن تفسير زيادة حصيلة الرسم العقاري خلال الفترة الممتدة من 2015 - 2020 بالزيادة في عدد المكلفين الخاضعين لهذا الرسم أو عدد المباني فقط، لكن توجد عوامل أخرى لها تأثير واسع وكبير في تغير الحصيلة وهي الرفع من معدلات إعادة التقييم حيث تخضع القيم الإيجارية لتحديث سنوي يسمى "إعادة تقييم المبلغ المقطوع" وتكون من مسؤولية الدولة وليس السلطات المحلية، وهذا ما يفسر الزيادة في الوعاء الضريبي.

حيث يبين الجدول الموالي تطور معدل ومعامل إعادة التقييم للرسم العقاري خلال الفترة (2015 - 2020):

الجدول رقم 08: تطور معدل ومعامل إعادة التقييم للرسم العقاري في الفترة الممتدة (2015-2020)

السنة	معامل إعادة التقييم	معدل إعادة التقييم
2015	1.009	0.90 %
2016	1.01	1 %
2017	1.004	0.4 %
2018	1.012	1.20 %
2019	1.022	2.20 %
2020	1.012	1.20 %
2021	1.002	0.20 %
2022	1.034	3.40 %

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على بيانات DGFIP

من خلال الجدول رقم (08) الذي يمثل تطور معدل إعادة التقييم ومعامل إعادة التقييم خلال الفترة 2015-2022 يتضح لنا أن كلاهما في تزايد مستمر، ويرجع هذا إلى تدخل الدولة في تحديثه كل سنة، على سبيل المثال سنة 2022 التي شهدت زيادة حادة في إعادة التقييم السنوي للقواعد الضريبية بـ 3.4 % مقابل 0.2 % في سنة 2021 حيث فسرت هذه الزيادة في محاولة للدولة من أجل تعويض الخسائر التي تكبدتها في جائحة فيروس كورونا.

كما ترجع زيادة الحصيلة الجبائية للرسم العقاري إلى رفع المعدلات الضريبية من قبل السلطات المحلية في المدن، فنلاحظ من خلال الجدول الموالي تطور الزيادة في الرسم العقاري في 20 مدينة رئيسية:

الجدول رقم 09: تطور الزيادة في الرسم العقاري في 20 مدينة رئيسية بفرنسا للفترة (2015 - 2020)

المدن	مقدار الزيادة في الرسم العقاري
NANTES (ناننت)	+ 20.3 %
LIMOGES (ليموج)	+ 18.9 %
VILLEURBANNE (فيلوربان)	+ 16.6 %
SAINT- DENIS (سان دوني)	+ 16.3 %
VITRY-SUR-SEINE (فيتري سور سين)	+ 14.1 %

% 14.1 +	METZ (ميتر)
%13.9 +	SAINT-PAUL (سانت بول)
% 13.8 +	AUBERVILLIERS (أوبارفيليه)
%13.5 +	POITIERS (بواتيه)
%13.3 +	MULHOUSE (ميلوز)
% 13.2 +	(الرنه)
% 12.8 +	CLERMONT-FERRAND (كليرمون فيران)
% 11.9 +	NANTERRE (نانتير)
% 11 +	ANNECY (انسي)
% 10.9 +	CRETEIL (كريتيل)
% 10.5 +	LILLE (ليل)
% 10.5 +	LE MANS (لومان)
% 5.6 +	NIMES (نيم)
% 5.1 +	MARSEILLE (مارسيليا)
% 3.1 +	CAEN (كاين)

المصدر: المرصد الخامس عشر لضريبة الأملاك UNPI

نلاحظ من خلال معطيات الجدول رقم (09) والذي يوضح لنا مقدار الزيادة في الرسم العقاري لـ 20 مدينة رئيسية فرنسية، أن الرسم العقاري انفجر في مدينة نانت بـ + 20.3%، حيث شهدت هذه الأخيرة أعلى زيادة في الرسم مقارنة بالمدن الأخرى ويرجع السبب في ذلك إلى تفعيل المعدل 6.41 %، وتعد ليموج ثاني أكثر المدن التي شهدت ارتفاع كبير في الرسم العقاري بـ 18.9 %، في حين احتلت فيلوربان المرتبة الثالثة في تحقيق زيادة قدرها 16.6% وهذا خلال الفترة الممتدة من 2015 إلى 2020، وهذا راجع إلى الزيادة بمقدار نقطتين ونصف في المعدل المحلي، في حين سجلت كاين أدنى زيادة قدرت بـ 3.1% من 2015 إلى 2020 بينما بلغ إعادة تقييم القاعدة الضريبية 6.1%، ثم تليها مرسيليا بزيادة قدرت بـ 5.1%، لتليها مدينة نيم بزيادة 5.6%.

شهد الرسم العقاري في الفترة 2015 - 2020 ارتفاعا بنسبة 11.4%، بسبب أن المعدلات التي فرضتها الجماعات المحلية كانت أقل مقارنة بالسنوات الأخيرة الماضية، ولكن اعتبرت هذه الزيادات كبيرة نوعا بسبب عدم مراعاة الضرائب الإضافية كرسوم التطهير.

المطلب الرابع: دراسة تطور حصيلة الرسم العقاري في الولايات المتحدة الأمريكية

تعتبر الضرائب العقارية مصدرا رئيسيا من مصادر دخل الحكومات المحلية، فهي تمثل ما نسبته 30 % من إجمالي الإيرادات الضريبية.

الجدول رقم 10: تطور حصيلة الضريبة العقارية في الولايات المتحدة خلال الفترة (2015-2021)

الوحدة: مليار دولار أمريكي

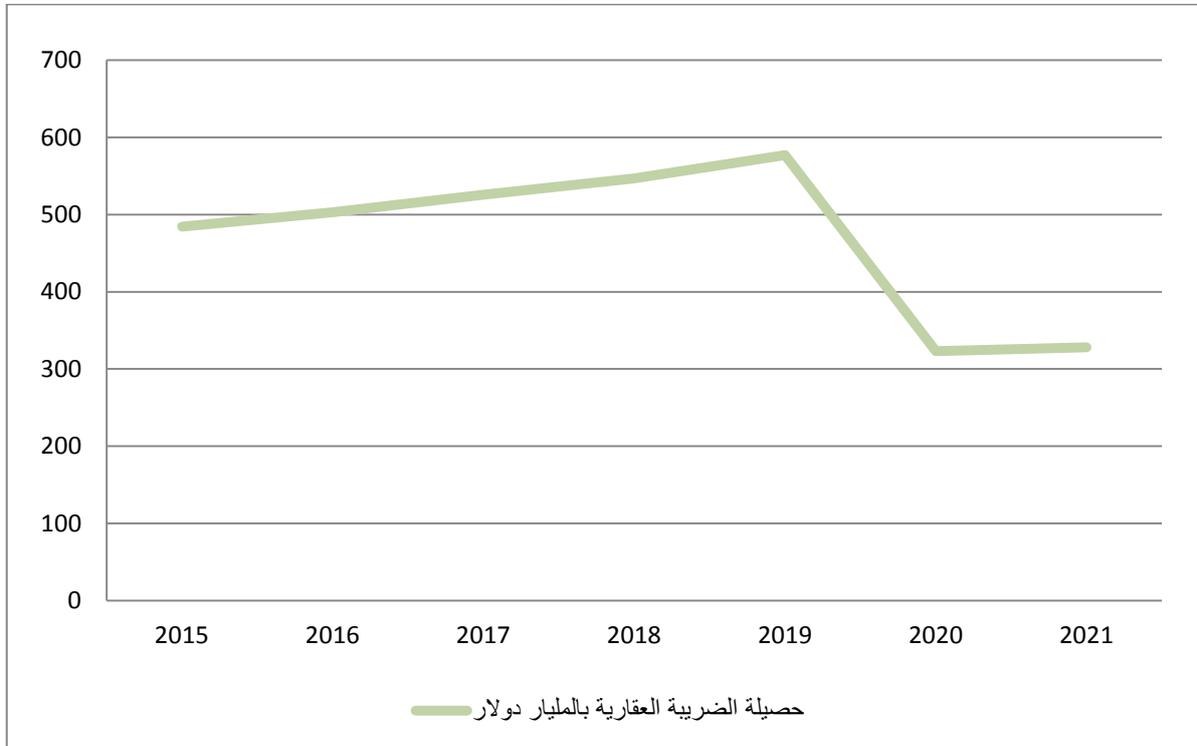
السنوات	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
حصيلة الضريبة العقارية	484.44	503.24	525.9	547.04	577.01	323	328
نسبة الضريبة العقارية من إجمالي الضرائب	11.306	11.621	11.096	11.816	11.485	11.935	-

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على البيانات المتاحة على الموقع الإلكتروني

<http://statista.com/statistics/249133/us-state-and-local-property-tax-revenue/>

كما يمكن توضيح تطور حصيلة الضريبة العقارية في الولايات المتحدة خلال الفترة 2015-2021 من خلال الشكل التالي:

شكل رقم 05: تطور حصيلة الضريبة العقارية في الولايات المتحدة خلال الفترة (2015-2021)



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الجدول السابق

من خلال الجدول رقم (10) والشكل رقم (05) نلاحظ التزايد المستمر للضريبة العقارية ابتداء من قيمة 484.44 مليار دولار في سنة 2015، بنسبة 11.306% من إجمالي الضرائب وصولاً إلى 577.01 مليار دولار خلال سنة 2019 محققة نسبة 11.485% من إجمالي الضرائب وهذا راجع إلى ارتفاع متوسط القيمة السوقية المقدره للمساكن، أما في عام 2020 سجلت الولايات المتحدة الأمريكية زيادة بـ 5.4% من قيمة الضريبة العقارية حيث اعتبرت هذه الزيادة ثاني أصغر الزيادات خلال السنوات الخمس الماضية، إذ بلغت حصيلة الضرائب على العقارات 323 مليار دولار لنفس السنة، أما في عام 2021 سجلت زيادة بـ 1.6% في قيمة الضريبة العقارية وكانت هذه أدنى الزيادات خلال الخمس سنوات السابقة، حيث حققت الولايات المتحدة 328 مليار دولار في هذه السنة كضريبة عقارية، حيث يمكن تفسير هذه الزيادة بارتفاع متوسط الضريبة على منازل الأسرة الواحدة في 2021 بنسبة 1.8% من 3719 دولار في عام 2020 إلى 3785 دولار في سنة 2021 بمعدل ضرائب فعلي بـ 0.9% انخفاضاً من 1.1% في عام 2020، كما تعود هذه الزيادة إلى ارتفاع أسعار المنازل في جميع أنحاء البلاد بنسبة 16% إلا أنه في الواقع هذه الزيادات لم تكن الأعلى بل العكس، مما يشير إلى أن التقييمات الضريبية كانت متخلفة عن ارتفاع قيم العقارات وهذا ما أدى إلى انخفاض المعدلات الفعلية حتى مع ارتفاع إجمالي الضرائب، بالإضافة إلى ازدهار سوق العقارات وارتفاع حجم الطلب عن العرض بسبب قيام العديد من الأسر التخلي عن المناطق المزدحمة والوحدات السكنية الأكثر عرضة لفيروس كورونا، وهذا من أجل السلامة النسبية والمساحات الأكبر التي توفرها المنازل والوحدات السكنية، وهذا وفقاً للمعطيات والمعلومات المجمعة من قبل شركة ATTOM لتحليل البيانات العقارية.

1- أهم الولايات التي سجلت أعلى و أدنى ضريبة لسنة 2019:

جدول رقم 11: معدلات الضريبة في الولايات المتحدة الأمريكية

المعدل	الولايات ذات أعلى معدل	المعدل	الولايات ذات أدنى معدل
2.13 %	نيوجيرسي New jersey	0.31 %	هاواي Hawai
1.97 %	الينوي Illinois	0.37 %	ألاباما Alabama
1.89 %	نيو هامبشاير New hampshire	0.51 %	لوزيانا Louisiane
1.76 %	فيرمونت Vermont	0.51 %	وايومينغ Wyoming
1.73 %	كونيتيكت Connecticut	0.52 %	كولورادو Colorado
1.60 %	تكساس Texas	0.53 %	ساوث كارولينا Caraline du sud
1.54 %	نبراسكا Nebraska	0.53 %	فرجينيا الغربية Virginie- occidentale
1.53 %	ويسكونسن Wisconsin	0.56 %	يوتا Utah
1.52 %	اوهايو Ohio	0.59 %	ديلاوير Delaware
1.43 %	ايوا Iowa	0.61 %	أركنساس Arkansas

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على معطيات مكتب الاحصاء الأمريكي

من الجدول أعلاه نلاحظ أن هناك تفاوت بين معدلات الضريبة العقارية حيث تختلف من ولاية الى أخرى ويتضح لنا أن أعلى المعدلات تكون في الولايات المتواجدة بالشمال والشمال الشرقي للولايات المتحدة الأمريكية، بينما نجد أدنى معدلات الضريبة العقارية في الولايات التي تقع في جنوب أو غرب الولايات المتحدة، حيث كانت الولايات الأكثر اعتمادا على عائدات الضريبة العقارية سنة 2019 هي نيوهامبشير New Hampshire إذ حققت أعلى نسبة بلغت 36% من إجمالي إيراداتها العامة والمحلية على مستوى الولاية، في حين حققت نيوجرسي 29% وكونيتيكت بين 26% و27%.

وبشكل عام جمعت العشر ولايات ذات أعلى معدل ضريبة حوالي 20% أو أكثر من الإيرادات العامة على مستوى الولاية والمحلية من الضريبة العقارية. في المقابل جمعت ألاباما وهاواي ولويسيانا ووايومينغ وكولورادو وساوث كارولينا وفيرجينيا الغربية ويوتا وأركنساس وديلاوير، أقل من 10% من عائدات الولاية والمحلية العامة من الضريبة العقارية.

المبحث الثالث: دراسة تقييمية لمجموعة من الدول

المطلب الأول: تحليل نتائج الحصيلة الجبائية للرسم العقاري في دول الدراسة

تعتمد أغلب دول العالم في تمويل ميزانية الجماعات المحلية وخاصة البلديات على الضريبة العقارية، ونجد أن أغلب هذه الدول هي الدول المتقدمة فهذه الأخيرة تمثل فيها نسبة الضريبة العقارية ما بين 10% و15% من القيمة الإجمالية الجبائية. على عكس الدول المتخلفة والنامية التي لا تتعدى فيها نسبة الضريبة العقارية 1% على الرغم من أنه يوجد تشابه كبير في نطاق فرض هذه الضريبة فنجد أن العقارات سواء المبنية أو غير المبنية التي تكون خاضعة للضريبة هي نفسها في معظم الدول، وكذا توجيه إيراداتها، فالرسم العقاري أو الضريبة العقارية تعود منفعتها لصالح الجماعات المحلية وبالأخص البلديات وهذا في معظم الدول كذلك، إلا أنها تختلف في نسبة تحصيل هذا الرسم فهي مقبولة في الدول المتقدمة وضعيفة إلى معدومة في الدول النامية والمتخلفة وهذا ما يعكس غياب نظام اللامركزية المحلية فنجد على سبيل المثال في الجزائر أن مستوى تحصيل الرسم العقاري ضعيف جدا بل كارثي مقارنة بالحضيرة العقارية الموجودة في الجزائر.

وبالنسبة للرسم العقاري في الجزائر لا يمكن اعتباره مورد مالي أساسي على الرغم من التوسع العمراني و تزايد حجم المباني في الجزائر، فنجد أن أغلب العقارات في الجزائر لا تخضع للرسم العقاري، أو تكون هذه الأخيرة أساسا تشغلها الدولة، وبالتالي لا تستفيد هذه الجماعات ولاسيما البلديات من حصيلة هذا الرسم، وهذا ما يجعل المردودية المالية محدودة لهذه الجماعات، بالإضافة إلى اعتماد هذه الأخيرة بشكل كبير على الرسم على النشاط المهني بالدرجة الأولى والرسم على القيمة المضافة اللذان يعتبران أكثر فعالية بالنسبة للمالية المحلية بسبب توسع مجال تطبيقهما.

وبالرغم من كثرة الضرائب والرسوم المحصلة لفائدة الجماعات المحلية، إلا أنها تعتبر ذات مردودية ضعيفة وتعود أسبابها إلى مجموعة من العوامل التي تؤثر في حصيلة هذه الضرائب والرسوم، أهمها الغش والتهرب الضريبي، فالجزائر كغيرها من الدول النامية تعاني من مشكل التهرب من الرسم العقاري، باعتبار هذا

الأخير ضريبة تفرض بشكل مباشر على المكلف وتدفع جبرا ومن دون مقابل، ما يجعل المكلف يحس بعبئها ويحاول التخلص منها. ويمكن إرجاع أسباب التهرب من دفع الرسم العقاري عموما إلى ضعف الوعي الجبائي لدى المكلفين، ولا يمكن تجاهل تأثير الدولة في حصيلة هذا الرسم، من خلال تقريرها للإعفاءات وتدخلها في تحديد معدلات وقواعد الرسوم المحلية، مما يجعل هذه الرسوم أقل فعالية، فضلا عن مشاكل تحديد قيم العقارات.

أما في مصر نجد نفس المشكل وهو ضعف إيرادات الضريبة العقارية، فحسب تصريحات رئيسة مصلحة الضرائب العقارية أنه وعلى الرغم من التطور المتفاوت في إيرادات الضريبة العقارية خلال هذه السنوات الأخيرة إلا أن مستوى التحصيل في مصر ضعيف ويعيد عن المستهدف تحقيقه، وترجع أسباب هذا الضعف حسب المركز المصري للدراسات الاقتصادية إلى عدم وضوح هدف فرض الضريبة العقارية في النظام الضريبي المصري فبينما يحاول في هذا الأخير تطبيق العدالة الاجتماعية والتنمية في المحليات إلا أن هدفه الأصلي زيادة الحصيلة الضريبية يطغى على الأهداف الأخرى، وكذلك عدم تبني التكنولوجيا الحديثة في رصد وتحديد قيمة العقار ما يفتح الباب أمام الاجتهاد وبالتالي احتمالية وقوع الفساد، بالإضافة إلى المشاكل الخاصة بالضرائب على العقارات ذات الاستعمال السكني والعقارات ذات الاستعمال الصناعي والتي تشير إلى غياب القاعدة الأساسية للقوانين لأن وجود العقار ليس بالضرورة دليل على الثراء وكذلك الضرائب العقارية المفروضة على المصانع بحاجة للتعديل وإعادة المراجعة بالنظر إلى اهتمامات الدولة لخلق مناصب الشغل وتحقيق التنمية المحلية، فهذه الأسباب تؤثر بشكل كبير على حجم إيرادات الضريبة العقارية في مصر هذه الأخيرة التي لا تتعدى نسبتها 1% من إجمالي الضرائب.

أما في دولة فرنسا فتبلغ نسبة الرسم العقاري حوالي 9% من إجمالي الضرائب، ويعتبر مستوى هذا التحصيل مقبول، فالرسم العقاري في فرنسا يفرض كما في باقي الدول وتحصيله يكون لفائدة ميزانية البلديات بنسبة 100% كما في الجزائر، ولكن الفرق يكمن في تحديد القاعدة الضريبية والمعدلات ففي فرنسا تحدد معدلات الرسم العقاري من طرف السلطات المحلية دون تدخل السلطة المركزية (الدولة) وهذا ما يضمن عملية حصر وتحديد قيم العقار بكل فعالية، ووضع المعدلات المناسبة لكل بلدية، كما أن فرنسا كأغلب دول العالم تعتمد بالدرجة الأولى على الضريبة العقارية لتمويل المحليات.

وفي الولايات المتحدة الأمريكية نجد نسبة الضريبة العقارية تبلغ 11% من القيمة الاجمالية الجبائية، حيث تحقق الولايات المتحدة إيرادات الضريبة العقارية أكثر مما تستهدفه، وهذا راجع إلى الارتفاع الكبير في متوسط قيمة العقارات في الولايات خاصة خلال السنوات الأخيرة، إذ ترجع أسباب نجاعة تحصيل الضريبة العقارية في الولايات إلى تمتع الجماعات المحلية بنظام اللامركزية في تحديد القاعدة الضريبية وفرض المعدلات وكذلك قيام الحكومة المحلية بتعيين مسؤولين متخصصين في عملية حصر وتقييم العقار، هذا ما يجعل هذه الحكومات على دراية بجميع العقارات الموجودة على مستوى كل ولاية وكذلك قيمة كل عقار مما يسهل عملية فرض الضريبة.

المطلب الثاني: دول الـ OCDE كنموذج ناجح في تطبيق الرسم العقاري

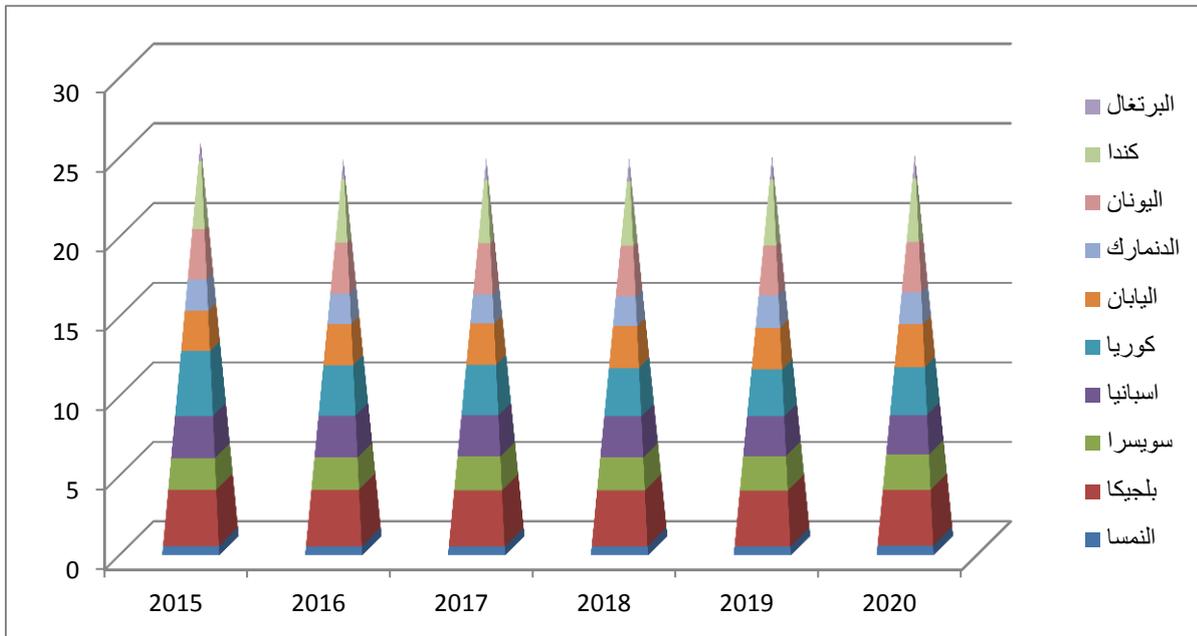
الجدول رقم 12: الضريبة العقارية كنسبة من الناتج المحلي الاجمالي

السنة	2015	2016	2017	2018	2019	2020
النمسا	0.571	0.546	0.526	0.545	0.543	0.580
بلجيكا	3.458	3.474	3.459	3.439	3.434	3.450
سويسرا	1.943	1.974	2.066	2.015	2.108	2.152
اسبانيا	2.585	2.570	2.535	2.539	2.451	2.436
كوريا	3.976	3.113	3.098	2.964	2.862	2.933
اليابان	2.478	2.528	2.533	2.551	2.568	2.631
الدنمارك	1.923	1.836	1.790	1.829	1.998	1.958
اليونان	3.076	3.152	3.139	3.091	3.054	3.074
كندا	4.154	3.856	3.863	3.931	4.008	3.908
البرتغال	1.284	1.282	1.356	1.445	1.424	1.452

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على بيانات OCDE

ويمكن تلخيص الجدول السابق في الشكل التالي:

الشكل رقم 06 : الضريبة العقارية كنسبة من الناتج المحلي الاجمالي



المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على الجدول رقم 14

الجدول رقم 13: الضريبة العقارية كنسبة من اجمالي الضرائب

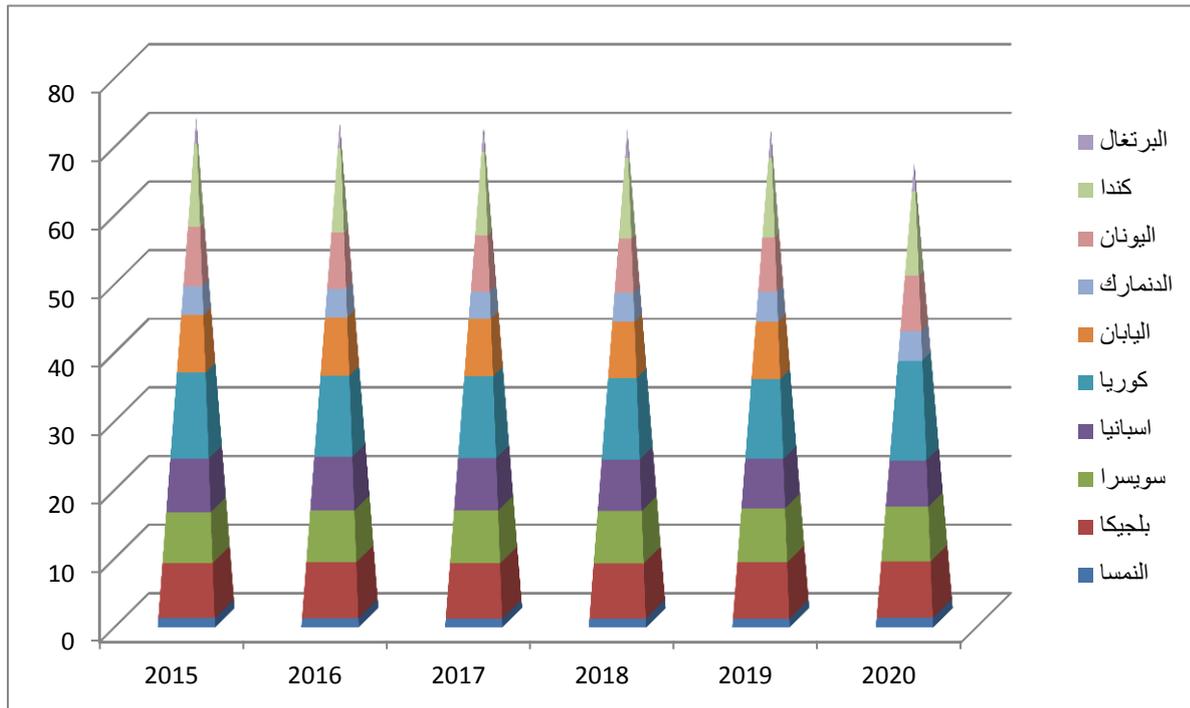
السنة	2015	2016	2017	2018	2019	2020
-------	------	------	------	------	------	------

						البلد
1.376	1.275	1.290	1.256	1.308	1.324	النمسا
8.010	8.034	7.839	7.887	8.021	7.835	بلجيكا
7.800	7.705	7.516	7.554	7.409	7.290	سويسرا
6.652	7.066	7.325	7.485	7.651	7.638	اسبانيا
14.210	11.400	11.610	11.688	11.566	12.355	كوريا
-	8.176	8.086	8.191	8.348	8.194	اليابان
4.208	4.287	4.141	3.936	4.035	4.176	الدنمارك
7.926	7.736	7.728	7.989	8.101	8.399	اليونان
12.079	11.405	11.530	11.898	12.052	11.906	كندا
4.178	4.127	4.169	3.974	3.764	3.734	البرتغال

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على بيانات OCDE

ويمكن تلخيص معطيات الجدول السابق في الشكل التالي:

الشكل رقم 07: الضريبة العقارية كنسبة من إجمالي الضرائب



المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على الجدول السابق

من الجداول والأشكال السابقة نلاحظ أن دول منظمة التعاون الاقتصادي تعتبر من النماذج الناجحة في تطبيق الضريبة العقارية، إذ تسجل أعلى النسب من الناتج المحلي الإجمالي وإجمالي الضرائب، حيث نجد أن أغلب هذه الدول متقدمة على سبيل المثال دولة كندا تحقق إيرادات ضريبة عقارية تصل نسبتها إلى 4 % من الناتج المحلي و 12 % من إجمالي الضرائب، تليها كوريا واليابان بنسبة 3 % و 2 % من الناتج المحلي على

التوالي، وما نسبته 12 % إلى 14 % و 8 % على التوالي من إجمالي الضرائب وهذا خلال الفترة الممتدة (2015-2020)، فبمقارنة مدى مساهمة الرسم العقاري أو الضريبة العقارية في الحصيلة الجبائية لدول منظمة التعاون الاقتصادي مع ما هو محقق في الجزائر نتوصل إلى أن مساهمة الرسم العقاري في الحصيلة الجبائية لهذه الأخيرة ضعيفة جدا ومحدودة ما يجعل هذا الرسم أقل فعالية.

المطلب الثالث: أوجه التشابه والاختلاف في الرسم العقاري بين الدول

ويمكن تلخيص أوجه التشابه والاختلاف في الرسم العقاري بين دول الدراسة كما يلي:

الجدول رقم 14: أوجه التشابه والاختلاف في الرسم العقاري بين الدول

اسم الدولة	من حيث التعريف	من حيث أساس الفرض	من حيث التحصيل	مستوى التحصيل
الجزائر	الرسم العقاري ضريبة محلية سنوية تفرض على الملكيات المبنية وغير المبنية.	تفرض على أساس القيمة الإيجارية الجبائية للعقارات المبنية وغير المبنية.	تحصل بنسبة 100% لفائدة الجماعات المحلية (البلديات)	يعتبر مستوى تحصيل الرسم العقاري ضعيف جدا، حيث لا تمثل نسبته أقل من 1% من إجمالي الضرائب
مصر	الضريبة العقارية تفرض على كافة العقارات الموجودة على أرض مصر بما فيها المباني وكذلك العقارات المقامة على الأراضي الزراعية	تفرض على أساس القيمة الإيجارية للعقارات والتي تحدد من قبل لجان الحصر والتقدير	لا تستفيد المحليات من الضريبة العقارية إلا في إطار ما تقرره الدولة	يعتبر مستوى تحصيل الضريبة العقارية ضعيف ، إذ لا تتعدى نسبتها 1% من إجمالي الضرائب
فرنسا	الرسم العقاري ضريبة محلية يخضع لها مالكي العقارات الخاضعة للضريبة، إذ تنقسم إلى ضريبة على العقارات المبنية وضريبة على العقارات غير المبنية	يفرض الرسم العقاري على أساس القيمة الإيجارية المساحية	يحصل الرسم العقاري لفائدة البلديات فقط	يعد مستوى تحصيل الرسم العقاري جيد، إذ تمثل نسبته حوالي 9% من إجمالي الضرائب
الولايات المتحدة الأمريكية	ضريبة تفرض على الممتلكات العقارية وكذلك التحسينات التي تقوم بها الشركات على أراضيها	تفرض الضريبة العقارية على أساس القيمة السوقية	تحصل الضريبة العقارية لفائدة الجماعات المحلية فقط	يعتبر مستوى التحصيل جيد، حيث تبلغ نسبة الضريبة العقارية حوالي 11% من إجمالي الضرائب

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على المعلومات السابقة

مما سبق نلاحظ أن نسبة الضريبة العقارية المحققة في الدول المتقدمة أعلى بكثير من تلك المحققة في الدول النامية، ويمكن أرجاع السبب لعدم كفاءة الحكومات المحلية لهذه الدول الأخيرة في فرض الضريبة

العقارية، وهذا بسبب غياب المنهجية الواضحة والصحيحة في تقييم العقار وبالتالي تحديد قيمة الضريبة، عكس الدول المتقدمة التي تتمتع بوجود جهاز واضح متخصص في تقييم العقارات، بالإضافة إلى نقص انتشار ظاهرة التهرب والغش الضريبي في هذه البلدان نتيجة وجود أجهزة رقابية مشددة وكذلك وعي المواطنين بحقوقهم والتزاماتهم اتجاه الدولة، الأمر الذي يغيب في الدول النامية والمتخلفة التي تعاني من نقص الأجهزة الرقابية الصارمة، ونقص الثقافة الجبائية عند المكلف وإحساسه بأن فرض الضريبة عليه تثقل كاهله ولها أثر سيئ، وهذا بسبب ضعف الدولة في اقناعه بأنه يستفيد من حقه من خلال تأديته لواجبه، مما يفتح المجال أمامه بالتهرب من دفع الضريبة العقارية. وهذا عكس ما نجده عند المكلف في الدول المتقدمة حيث يعد هذا الأخير معيارا للمواطنة.

إن من أسباب اختلاف إيرادات الضريبة العقارية للدول هو اختلاف أساس فرض هذه الضريبة، فنجد أن أغلب الدول المتقدمة تعتمد في حسابها للضريبة العقارية على القيمة السوقية والقيمة المساحية للعقار، عكس الدول النامية التي تعتمد أغلبها على القيمة الإيجارية الجبائية التي تحددها الحكومات على سبيل المثال الجزائر ومصر، و فيما يلي جدول مقارنة للدول يحدد أسس تقدير الضريبة العقارية.

الجدول رقم 15: جدول يحدد أسس تقدير الضريبة العقارية للدول

الدولة	القيمة السوقية	القيمة الإيجارية	المساحة
الجزائر		✓	
مصر		✓	
فرنسا		✓	✓
الولايات المتحدة الأمريكية	✓	✓	
أستراليا	✓	✓	
كندا	✓		
ألمانيا	✓		
اليابان	✓		
المجر			✓
بولندا			✓
روسيا			✓
أوكرانيا			✓
الأرجنتين	✓		
تشيلي			✓
كولومبيا	✓		

		✓	المكسيك
	✓		الهند
		✓	اندونيسيا
		✓	الفلبين
	✓	✓	تايلاند
	✓		غينيا
✓		✓	كينيا
		✓	جنوب افريقيا
		✓	تنزانيا
✓	✓		تونس

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على المعلومات السابقة

وما يمكن استنتاجه في الأخير هو أن الرسم العقاري أو الضريبة العقارية كما يطلق عليها في بعض الدول الأنجلوساكسونية، تعتبر المصدر الأساسي لتمويل ميزانية الجماعات المحلية خاصة في الدول المتقدمة، هذه الأخيرة تتوفر على لجان متخصصة في تقييم العقارات ومراقبتها والعمل على حصرها بكل كفاءة وفعالية، كما تتمتع هذه الدول باللامركزية المحلية في تحديد قواعد هذا الرسم ووضع المعدلات المناسبة لكل منطقة دون تدخل الدولة، الأمر الذي يجعل هذه الضريبة تساهم بشكل معتبر في عملية التحصيل الجبائي في هذه الدول. عكس ما نجده في الدول النامية التي تغيب فيها اللامركزية المحلية، إذ تقوم الدولة بتحديد القاعدة الأساسية للرسم العقاري ووضع المعدلات بشكل عشوائي، بالإضافة إلى ضعف هذه الدول في حصر وتحديد قيمة العقار الأمر الذي يجعل مردودية هذه الضريبة محدودة إلى ضئيلة في هذه الدول، ولا سيما دولة الجزائر.

خلاصة الفصل

من خلال ما سبق نستنتج أن الضريبة العقارية ضريبة محلية يختلف أساس فرضها من دولة إلى أخرى، فنجد أن أغلب الدول المتقدمة تفرضها على القيمة السوقية والمساحية، عكس الدول النامية التي تعتمد في فرضها لهذه الضريبة على القيمة الإيجارية الجبائية. كما تختلف معدلاتها من منطقة لأخرى حسب ما تحدده الجماعات المحلية، الأمر الذي يجعل حصيلة هذه ضريبة تختلف من دولة إلى أخرى، فنجدها تساهم بشكل معتبر في عملية التحصيل الجبائي للدول المتقدمة، عكس ما تكون عليه في الدول النامية التي تكون فيها الحصيلة ضئيلة إلى شبه معدومة، نتيجة تأثر هذه الأخيرة بمجموعة من العوامل كالتهرب الضريبي وغياب اللامركزية المحلية وكذا عدم كفاءة الدول في حصر وتحديد قيمة العقار.

الخاتمة

بعد اتساع حجم المعاملات المالية العقارية، أصبح العقار محور اهتمامات هذه الأخيرة التي تحاول البحث عن إيرادات جديدة من أجل تمويل خدماتها ونفقاتها، لهذا قام المشرع بفرض ضرائب ورسوم على مالكي هذه العقارات في الدول، من بينها الرسم العقاري أو ما يصطلح عليه الضريبة العقارية في بعض الدول الأخرى، ويعتبر ضريبة سنوية محلية تفرض على كافة العقارات المبنية وغير المبنية باستثناء تلك المعفاة منها، حيث يندرج هذا الرسم ضمن الضرائب التي تكون محصلة لفائدة البلديات فقط. ويعتبر الرسم العقاري المصدر الأساسي لتمويل ميزانية الجماعات المحلية في معظم دول العالم حيث يساهم بشكل معتبر في الحصيلة الجبائية لهذه الدول لاسيما الدول المتقدمة منها.

ومن أجل معرفة مدى مساهمة الرسم العقاري في الحصيلة الجبائية للجزائر للدول الأخرى تطرقنا في الجانب النظري للإطار المفاهيمي للرسم العقاري والتحصيل الجبائي في الجزائر أما في الجانب التطبيقي تناولنا المفاهيم الأساسية الخاصة بهذا الرسم في دولة مصر وفرنسا وكذا الولايات المتحدة الأمريكية، ثم قمنا بإجراء دراسة تقييمية لدور الرسم العقاري في عملية التحصيل الجبائي للدول وذلك من خلال عرض ودراسة تطور حصيلة الرسم العقاري في الجزائر والدول السابقة ومقارنتها مع دول منظمة التعاون الاقتصادي ومحاولة تفسير نتائج هذه الحصيلة.

ومن خلال دراستنا لهذا الموضوع تمكنا من التوصل إلى مجموعة من النتائج منها ما هو متعلق بالجانب النظري للموضوع وما هو متعلق بالجانب التطبيقي، سنقوم باختبار الفرضيات قبل التطرق إليها كما سنشير إلى جملة من الاقتراحات بالإضافة إلى إبراز الآفاق المكتملة لموضوع الدراسة.

- اختبار الفرضيات:

بالعودة إلى فرضيات الدراسة وعلى ضوء النتائج التي تم التوصل إليها من خلال دراستنا للموضوع بجانبه النظري والتطبيقي، يمكن اختبار الفرضيات كما يلي:

الفرضية الأولى: والتي تتمثل في أن طريقة حساب الرسم العقاري تختلف من دولة لأخرى باختلاف أساليب وأسس الإخضاع، فقد تحققت حيث تعتمد أغلب الدول المتقدمة في طريقة حسابها للرسم العقاري على القيمة السوقية أو المساحية، أما الدول النامية فتعتمد على القيمة الإيجارية الجبائية وهذا ما تم التوصل إليه في الفصل الأول والثالث.

الفرضية الثانية: بخصوص هذه الفرضية والمتعلقة بأنه توجد اختلافات معتبرة بين الدول في مساهمة الرسم العقاري في عملية التحصيل الجبائي، فقد تحققت حيث تحقق الدول المتقدمة إيرادات معتبرة في الرسم العقاري عكس الدول النامية التي تعد فيها إيرادات الرسم العقاري محدودة وضيئلة جدا، وهذا ما توصلنا إليه في الجانب التطبيقي من خلال النتائج المتحصل عليها.

الفرضية الثالثة: بخصوص هذه الفرضية والتي تتمثل في أن نسبة تحصيل الرسم العقاري في الدول المتقدمة أكبر بكثير من تلك المحققة في الدول النامية، فقد تحققت إذ تمثل نسبة الرسم العقاري أو الضريبة العقارية في

الدول المتقدمة ما بين 10 % و 15 % من إجمالي الإيرادات الضريبية وهذا أكبر بكثير من الدول النامية التي لا تتجاوز فيها النسبة 1%.

نتائج الدراسة:

- يعتبر الرسم العقاري ضريبة مباشرة عينية سنوية محلية تفرض على كافة العقارات المبنية وغير المبنية باستثناء تلك المعفاة منها، إذ تعود إيرادات هذا الرسم لخزينة البلديات دون سواها.

- يفرض الرسم العقاري في الجزائر على أساس القيمة الإيجارية حيث تختلف معدلاته باختلاف طبيعة العقارات.

- يعد التحصيل الجبائي أهم مرحلة في العملية الجبائية، فهي تعتبر نتاجه ولا يكون هناك معنى للمرحل السابقة دون أن تتم هذه المرحلة ، حيث ينقسم إلى نوعين تحصيل ودي يقوم فيه المكلف بدفع مستحقات الإدارة الجبائية بشكل طوعي، وتحصيل جبائي تلجأ فيه الإدارة الضريبية إلى أخذ مستحقاتها بشكل قسري من المكلفين الخاضعين.

- يختلف أساس فرض الرسم العقاري من دولة لأخرى فهناك الدول التي تقوم بحسابها على أساس القيمة الإيجارية وهناك الدول التي تقوم بحسابها على أساس القيمة السوقية والقيمة المساحية وتكون أغلبها دول متقدمة.

- تعتمد أغلب الدول المتقدمة على الضريبة العقارية كمصدر أساسي لتمويل ميزانية الجماعات المحلية عكس دولة الجزائر التي تعتمد بالدرجة الأولى الرسم على النشاط المهني والرسم على القيمة المضافة بالدرجة الثانية في تمويل محلياتها.

- تعتبر حصيله الرسم العقاري في الجزائر ضعيفة جدا مقارنة بالعقارات المبنية وغير المبنية الموجودة في الجزائر، كما أن مستوى تحصيلها لهذا الرسم يعتبر محدود غير قادر على المساهمة الفعالة مقارنة مع مستوى تحصيل هذا الرسم في الدول المتقدمة وعلى سبيل المثال دول منظمة التعاون الاقتصادي الـ ocde.

- تعاني الدول النامية ولا سيما دولة الجزائر من مجموعة من العوامل التي تؤثر على حصيله الرسم العقاري كتدخل الدول في تحديد القواعد الضريبية وانتشار مشكلة التهرب الضريبي وضعف الوعي الجبائي لدى المكلفين، هذه العوامل غير منتشرة في الدول المتقدمة.

الاقتراحات:

- التعرف على المشاكل التي تواجه الرسم العقاري ومحاولة معالجتها.
- فصل القوانين الخاصة الرسم العقاري عن القوانين الأخرى، وجعلها من اختصاص الجماعات المحلية.
- تعيين لجان متخصصة في حصر وتقييم العقارات الموجودة في الدولة.
- تحسين وتطوير الإجراءات المتبعة في عملية التحصيل الجبائي من خلال رقمنة الإدارة الجبائية.
- اعتماد وسائل التكنولوجيا الحديثة ومتابعة التطورات التي تحدث في سوق العقار.

- تغيير طريقة أساس فرض الرسم العقاري واعتماد القيمة السوقية بدلا من القيمة الإيجارية.
- توعية المواطنين بأهمية دفع هذه الضريبة ومدى مساهمتها في تطوير الخدمات المقدمة لهم من طرف الجماعات المحلية.
- محاربة ظاهرة التهرب الضريبي.

أفاق الدراسة:

- حاولنا من خلال الدراسة الراهنة تحديد أهم المتغيرات التي تؤثر في الإيرادات الضريبية، ويسبب ضيق الوقت فإننا نعتقد أن هذا الموضوع لا يزال يتطلب تحليلا أكثر تفصيلا، وأن هناك جوانب جديد بالدراسة والبحث، ونقترح المواضيع التالية كإشكاليات مستقبلية:
- واقع الرسم العقاري في الجزائر.
 - دور الرسم العقاري في تنمية مالية الجماعات المحلية.
 - لا مركزية الجماعات المحلية كأداة لتدعيم خزينة البلديات.



قائمة المراجع

أولاً: المراجع العربية

1- الكتب

1. برحمانى محفوظ، الضريبة العقارية في القانون الجزائري دراسة مقارنة، دار الجامعة الجديدة، مصر، 2009.
2. حامد عبد المجيد دراز وآخرون، مبادئ المالية العامة - القسم الثاني، الدار الجامعية ، مصر، 2003.
3. حسين مصطفى حسين، المالية العامة، الطبعة الخامسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2006.
4. حمدي باشا عمر، نقل الملكية العقارية، دار هومة للطباعة والتوزيع، الجزائر، 2009.
5. شعباني لطفي، جباية المؤسسة، الجزائر، 2017.
6. طارق الحاج، المالية العامة، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2009.
7. عادل فليح العلي، المالية العامة والتشريع المالي الضريبي، الطبعة الأولى، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، 2007.
8. عمار علوي، العقار - الملكية والنظام العقاري في الجزائر ، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، سنة 2004.
9. فليح حسن خلف ، المالية العامة، الطبعة الأولى، عالم الكتب الحديث، الأردن، 2008.
10. فوزي عطوي، المالية العامة النظم الضريبية وموازنة الدولة، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت- لبنان، 2003.
11. مجدى شهاب، أصول الاقتصاد العام المالية العامة، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2004.
12. محمد الصغير بلي، يسرى أبو العلا، المالية العامة، دار العلوم للنشر والتوزيع، الجزائر.
13. محمد عباس محرزى، اقتصاديات الجباية والضرائب، الطبعة الثالثة، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر.

2- الرسائل الجامعية

1. بولوافي عبد المالك، أثر الإصلاح الاقتصادي على فعالية النظام الضريبي الجزائري في الفترة 1992-2008، مذكرة مقدم لنيل شهادة ماجستير في العلوم المالية، جامعة وهران، 2012/2011.
2. توفيق زيداني، الجباية العقارية في التشريع الجزائري، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم السياسية، 2016/2015.
3. حبيب فاطمة، الجباية العقارية وانعكاساتها على التنمية الاقتصادية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون العام، جامعة الجزائر1- بن يوسف بن خدة، سنة 2020/2019.
4. قطاف نبيل، دور الضرائب و الرسوم في تمويل البلديات، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة محمد خيضر بسكرة -الجزائر- ، 2008/2007.

5. محمود جمام، النظام الضريبي وأثاره على التنمية الاقتصادية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة محمود منتوري قسنطينة، سنة 2010/2009.

3- المجالات

1. ابراهيم بوخضرة، أثر الضرائب العقارية على مالية الجماعات الاقليمية _الرسم على العقارات المبنية نموذجا، مجلة الاجتهاد للدراسات القانونية والاقتصادية، المجلد 10، العدد 02، سنة 2021.
2. أحمد مقدمي، مدى مساهمة الجماعات المحلية في زيادة حصيلة الجباية المحلية، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، المجلد 17، العدد 25، 2021.
3. بن عزوق منير، طالبي بن عيسى، لامركزية الجباية العقارية كآلية لتدعيم موارد الدولة و ميزانية الجماعات المحلية، مجلة تشريعات التعمير والبناء، المجلد 03، العدد3، 2017.
4. بوعتبة فوزية، الأحكام القانونية للرسم العقاري، مجلة القانون العقاري - مخبر القانون والعقار، المجلد 03، العدد1، 2016.
5. تيشوش فاطمة الزهراء وسعادة فاطمة الزهرة، دور العقار في التنمية وترقية الاستثمار، مجلة الفكر القانوني والسياسي، المجلد 01، العدد 01.
6. حرز الله كريم، السوق العقارية ودورها في عملية التقييم العقاري في الجزائر، مجلة دراسات قانونية، المجلد 2014، العدد 20، 2014.
7. رشيد ونادي وآخرون، مكونات الميزانية المحلية للبلديات الجزائرية، مجلة الاقتصاد والتنمية البشرية، المجلد11، العدد1، 2020.
8. ريم مراحي، الضريبة على الملكيات غير المبنية، مجلة العلوم الاجتماعية والإنسانية ، المجلد 08، العدد 10.
9. زيرمي نعيمة، سنوسي بن عومر، الجباية المحلية في الجزائر بين الواقع والتحديات، مجلة الاستراتيجية والتنمية، المجلد 03، العدد 05.
10. سابح جبور علي، عزوز علي، مكانة الجباية العادية في تمويل الميزانية العامة للدولة في الجزائر، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، المجلد14، العدد 19، 2018.
11. سارة دلالة، أهمية إصلاح الجباية المحلية في سبيل تحقيق التنمية المحلية، مجلة اقتصاد المال والأعمال، المجلد 02، العدد 01، 2017.
12. العقون زهرة، فكارشة سفيان، تأثير الضريبة على أرباح الشركات على نمو الصناعة خارج المحروقات في الجزائر باستخدام نموذج الانحدار الذاتي للفترة 1992 - 2018، المجلد السابع، العدد 03، 2021.
13. لحبيب بلية، تقييم واقع الجباية المحلية في الجزائر - الاختلالات والحلول - ، مجلة القانون الدستوري والمؤسسات السياسية، جامعة عبد الحميد بن باديس - مستغانم، المجلد الثاني، العدد3.

14. لطيفة بهي، شهرزاد مناصر، آليات تحسين الموارد البلدية من أجل النهوض بالتنمية المحلية، مجلة العلوم القانونية والسياسية، العدد 12، 2016.
15. مزياني فريدة، دور العقار في التنمية المحلية، مجلة دفاتر السياسة والقانون، المجلد 4، العدد 6، 2012.
16. ناصر لباد، السوق العقارية: محاولة تعريف، المجلة الجزائرية للعلوم القانونية والاقتصادية والسياسية، المجلد 45، العدد 1، سنة 2008.

4- القوانين والنصوص التنظيمية

1. قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المديرية العامة للضرائب، 2022،

ثانيا: المراجع الأجنبية

1. La république algérienne démocratique et populaire, journal officiel, N°100 , jeudi 25 jourmadael oula 1443, correspondant au 30 décembre 2021.
2. Ministère des finances , Direction générale des impôts ,Guide pratique de la tva 2021.
3. Ministère des finances , direction générales des impôts, code des impôts directs et taxes assimilées.
4. République française , <http://impots.gouv.fr>
5. <http://www.rta.gov.eg/Home/Building Tax Type>.
6. <https://www.economie.gouv.fr/particuliers/taxe-fonciere-bati-calcul-reductions>
7. <https://taxfoundation.org/individual-and-consumption-taxes/property-taxes>

الملخص

تعتبر الضرائب والرسوم المورد الأساسي التي تعتمد عليه أغلب الدول في تمويل ميزانيتها ونفقاتها العامة، حيث تعتمد عليها في تحديد سياساتها المالية والاقتصادية، ومن بين هذه الضرائب والرسوم نجد الرسم العقاري الذي يعتبر ضريبة محلية تحصل لفائدة البلديات وتفرض على الملكيات المبنية وغير المبنية، هذا الأخير يعتبر المورد الأساسي لتمويل ميزانية الجماعات المحلية لأغلب الدول.

حيث تهدف هذه الدراسة إلى معرفة مدى مساهمة الرسم العقاري في الحصيلة الجبائية للجزائر مقارنة بالدول الأخرى، فمن خلال تطرقنا للمفاهيم الأساسية الخاصة بالرسم العقاري في الجزائر ودول الدراسة، ثم عرض تطور الحصيلة الجبائية لهذه الدول، تم التوصل إلى أن الرسم العقاري لا يعتبر مورد أساسي في الجزائر إذ أنه لا يساهم بشكل معتبر في تمويل ميزانية الجماعات المحلية، بسبب مجموعة من العوامل التي تؤثر على حصيلة هذه الأخيرة كالتهرب الضريبي ونقص الوعي الجبائي وكذا لامركزية المحليات في تحديد القواعد الضريبية، عكس ما هو عليه في الدول الأخرى لاسيما الدول المتقدمة.

الكلمات المفتاحية: الضريبة، الرسم العقاري، ضريبة محلية، العقارات المبنية، العقارات غير المبنية، الحصيلة الجبائية.

Abstract :

Taxes are the primary resource on which most countries depend to finance their budget and public expenditures. They depend on them for determining their financial and economic policies. Among these taxes, we find the real estate tax, which is a local tax for the benefit of municipalities and imposed on built and unbuilt property.

This study aims to determine the extent to which real estate taxes contribute to Algeria's fiscal revenues compared to other countries. by addressing the basic concepts of real estate in Algeria as well as in others countries, we described the evolution of these states' fiscal revenues. It was concluded that the real estate tax was not an essential resource in Algeria, since it did not significantly contribute to the financing of the budget of local communities. Owing to a range of factors affecting the latter's outcomes, such as tax evasion, lack of fiscal awareness and decentralization of localities in determining tax rules contrary to what it is in other countries, especially developed countries.

Keywords: Tax, Real Estate tax, Local Tax, Built Property, Unbuilt Property, Fiscal revenues.

