

إجراءات تسوية منازعات الجباية العقارية المتعلقة بحقوق التسجيل ورسوم الاشهار العقاري
الناجمة عن مراقبة النقص في الثمن وإعادة التقدير للممتلكات (مع دراسة حالة عملية).

Procédures de règlement des contentieux de la fiscalité immobilière liés aux droits d'enregistrement et aux taxes de la publicité foncière rappelés à l'issue d'un contrôle de l'insuffisance de prix et de réévaluation des biens (avec une étude de cas pratique).

سماعين عيسى Aissa Smain⁽¹⁾

¹جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف، مخبر العولمة وانعكاساتها على اقتصاديات دول الشمال الإفريقي،

s.aissa@univ-chlef.dz

تاريخ النشر: 2021/06/06

تاريخ القبول: 2021/05/25

تاريخ لإرسال: 2020/12/30

ملخص:

تهدف هذه الورقة البحثية إلى محاولة إبراز إجراءات تسوية المنازعات الجبائية في مجال الجباية العقارية المتعلقة بحقوق التسجيل ورسوم الاشهار العقاري الناجم عن مراقبة النقص في الثمن أو إعادة تقدير الممتلكات، بدءا باللجوء إلى لجنة التوفيق الموجودة على مستوى كل ولاية والتي تتولى إستدعاء الأشخاص المعنيين بالضريبة لمحاولة التصالح معهم حول القيمة الحقيقية للأموال الخاضعة للضريبة العقارية، ثم مرورا بالاجراءات المستحدثة في إطار قانون المالية لسنة 2021 وعلى رأسها إستبعاد حقوق التسجيل ورسوم الاشهار العقاري من الطعن النزاعي على خلاف ما كان معمول به سابقا قبل صدور قانون المالية لسنة 2021، وإنهاء بتحريك دعاوي قضائية أمام العدالة سواء أمام المحكمة الادارية أو الاستئناف أمام مجلس الدولة.

وقد خلصت الدراسة إلى أنه وبالرغم من أهمية النظم المسبق في تسوية المنازعات بإعتباره عبارة عن تسوية ودية يمكن من خلالها إيجاد حل للنزاع المثار بدون اللجوء إلى القضاء، إلا أن المشرع الضريبي قد تخطى عن هذا الاجراء بحيث أصبح بإمكان المكلف بالضريبة - بعد مثوله أمام لجنة التوفيق الولائية - اللجوء مباشرة إلى المحكمة الادارية بدون إشتراط المرور على النظم المسبق.

الكلمات المفتاحية: منازعات الجباية العقارية، حقوق التسجيل، رسم الاشهار العقاري، لجنة التوفيق الولائية، إعادة التقييم للممتلكات.

Résumé:

Ce document de recherche vise à tenter de mettre en évidence les procédures de règlement des contentieux fiscaux dans le domaine de la fiscalité immobilière liés aux droits d'enregistrement et aux taxes de publicité foncière issue du contrôle de l'insuffisance de prix ou de l'évaluation du bien, en commençant par le recours à la commission de conciliation située au niveau de chaque wilaya,

qui convoque les personnes concernées par l'impôt pour tenter de concilier avec elles la valeur réelle du bien immobilier, puis en passant par les procédures introduites par la loi de finances 2021, permis lesquels l'exclusion des droits d'enregistrement et des taxes de publicité foncière du recours contentieux, contrairement à ce qui était auparavant en place avant la promulgation de la loi de finances pour l'année 2021, et en terminant par le déclenchement des procès devant la justice, que ce soit devant le tribunal administratif ou en appel devant le Conseil d'État.

L'étude a conclu qu'en dépit de l'importance de la réclamation préalable dans le règlement des litiges car il est considéré comme un règlement à l'amiable permettant de trouver une solution au litige soulevé sans recourir à la justice, le législateur fiscal a abandonné cette procédure afin que le contribuable puisse maintenant - après sa comparution devant la commission de conciliation de la wilaya - en recourant directement au tribunal administratif sans obligation de passer par la réclamation préalable.

Mots clés: Contentieux de la fiscalité immobilière, droit d'enregistrement, taxe de la publicité foncière, Commission de conciliation de la wilaya, Réévaluation des biens.

(1) عيسى سماعيل، s.aissa@univ-chlef.dz

مقدمة:

لقد رخص القانون الجبائي لإدارة الضرائب بإعادة تقدير مختلف المعاملات الخاضعة للجباية العقارية فيما يتعلق بحقوق التسجيل ورسوم الإشهار العقاري، ومن ثم تستطيع هذه الأخيرة مطالبة المكلف بالضريبة بالحقوق المستحقة الناجمة عن عملية إعادة التقدير علاوة على فرض عقوبات جبائية مترتبة عن النقص في التصريحات (Insuffisance de déclaration) وذلك حسب المبلغ المتهرب منه، الأمر الذي ينجر عنه نشوء منازعات بين إدارة الضرائب من جهة والمكلف بالضريبة من جهة أخرى، حول الوعاء الضريبي المتخذ كأساس لحساب الجباية العقارية، ومنه يتمثل الإشكال الذي سنعمل على معالجته في مداخلتنا هاته في السؤال المحوري التالي: كيف يمكن تسوية النزاعات المتعلقة بالجباية العقارية الناجمة عن نقص الثمن وإعادة التقدير للممتلكات؟.

ولمعالجة الإشكالية المطروحة سنتطرق إلى محورين: محور نظري ومحور آخر تطبيقي، حيث يتناول المحور النظري الإجراءات الإدارية والقضائية لتسوية منازعات الجباية العقارية الناجمة عن نقص الثمن وإعادة التقدير، في حين يتناول المحور التطبيقي دراسة حالة عملية على مستوى مديرية الضرائب لولاية الشلف، وذلك كما يلي:

1. الإجراءات الإدارية والقضائية لتسوية منازعات الجباية العقارية:

إذا رأت إدارة الضرائب أن الثمن المصرح به في إطار المعاملات الخاضعة لحقوق التسجيل وكذا لرسوم الإشهار العقاري لا يعبر عن القيمة الحقيقية لها، فإنها تستطيع إعادة تقدير قيمة هذه الأملاك وفقا لقيمتها السوقية مع تبليغ المعني بذلك، والذي إذا لم يرض بعملية إعادة التقدير، فبإمكانه إتباع جملة من الاجراءات من أجل تسوية هذا النزاع المثار بينه وبين إدارة الضرائب وذلك كما يلي:

1.1. اللجوء إلى لجنة التوفيق (Commission de Conciliation):

إذا لم يرض المكلف بالضريبة بعملية إعادة التقدير المقترحة عليه من طرف مصلحة الضرائب المكلفة بعملية التقييم، يستطيع هذا الأخير طلب عرض ملفه على لجنة التوفيق المستحدثة لهذا الغرض، وذلك في ظرف 30 يوما ابتداء من تاريخ الإستلام لإشعار التقييم النهائي.⁽¹⁾

حيث تُؤسس هذه اللجان على مستوى المديريات الولائية للضرائب المنتشرة عبر التراب الوطني، وهي تتشكل

من الأعضاء الآتية:

- المدير الولائي للضرائب رئيسا؛
- المدير الفرعي للعمليات الجبائية؛
- المدير الفرعي للرقابة الجبائية؛
- مفتش مصلحة التسجيل؛
- رئيس مصلحة الخبرات والتقييمات العقارية للأملاك الوطنية؛
- عون عقاري يعينه الإتحاد العام للتجار والحرفيين الجزائريين؛
- موثق يعينه رئيس الغرفة الجهوية للموثقين المعنية؛
- مهندس خبير عقاري يعين من طرف هيئة المهندسين الخبراء العقاريين.

حيث تجتمع هذه اللجنة بناء على إستدعاء من رئيسها (المدير الولائي للضرائب) لكي تبت في الطلبات المرفوعة إليها والرامية إلى إعادة النظر في عملية إعادة التقييم للأملاك، حيث يتم إستدعاء المكلفون المعنيون عشرون يوما على الأقل قبل تاريخ الإجتماع من أجل الإدلاء بأقوالهم أو إرسال ملاحظاتهم مكتوبة كما بإمكانهم الإستعانة بمستشار يختارونه من تلقاء أنفسهم.

كما يتم الموافقة على رأي اللجنة بأغلبية الأعضاء الحاضرين (خمسة أعضاء على الأقل من أصل ثمانية أعضاء)، وفي حالة تساوي عدد الأصوات يكون صوت الرئيس مرجحاً، ويتم تبليغ القرار المتضمن رأي لجنة التوفيق وكذا الجدول الضريبي إلى المكلف بالضريبة في ظرف ثلاثة أشهر ابتداءً من تاريخ إبداء الرأي الصادر عن هذه الأخيرة.⁽²⁾

2.1. الإستبعاد من الطعن النزاعي (Recours Contentieux):

كمبدأ عام إذا لم يرض المكلف بالضريبة بالإخضاع الضريبي المفروض عليه من طرف الإدارة الجبائية يستطيع هذا الأخير أن يلجأ إلى الطعن النزاعي من خلال تقديم شكاية أولية أمام الإدارة الضريبية وفق شروط معينة يحتج فيها على هذا الإخضاع الضريبي المفروض عليه، حيث تعتبر الشكاية الأولية المقدمة إلى إدارة الضرائب كمرحلة إجبارية وإلزامية قبل اللجوء إلى القضاء، بحيث إشتراط المشرع سبق تقديم الطلب إلى المسؤول الأول لمصلحة الضرائب المختصة لإستصدار قرار صريح أو ضمني بشأن النزاع ليكون أساساً لرفع الدعوى أمام القضاء الإداري⁽³⁾، إلا أن القانون المالية لسنة 2021 وضع إستثناء لهذا المبدأ، حيث إستبعد حقوق التسجيل ورسوم الاشهار العقاري المفروضة نتيجة مراقبة النقص في الثمن وإعادة التقدير من ضمن إختصاص الطعن النزاعي على خلاف ما كان معمول به سابقاً، وهو ما يعني عدم إمكانية تقديم شكاية نزاعية بخصوص مراقبة التقييمات أمام مصلحة المنازعات، حيث بإمكان المكلف بالضريبة إذا لم يرض بالإخضاع الضريبي المفروض عليه أن يرفع مباشرة دعوى قضائية أمام المحكمة الإدارية بدون المرور على الطعن النزاعي، أي بدون تقديم شكاية أولية⁽⁴⁾.

3.1. الطعن القضائي (Recours Judiciaires):

بإمكان المكلف بالضريبة - بعد إستلامه للجدول الضريبي المتضمن الإخضاع الضريبي الناتج عن عملية إعادة التقييم - تحريك دعوى قضائية أمام المحكمة الإدارية بإعتبارها الجهة القضائية صاحبة الاختصاص بالفصل في المنازعات الإدارية لاسيما منها منازعات الضريبة العقارية⁽⁵⁾، وذلك في أجل أربعة (04) أشهر ابتداءً من تاريخ إدراج الجدول الضريبي في التحصيل (La date de mise en recouvrement du Rôle)، سواء تم تبليغ قرار المدير الولائي للضرائب المتضمن رأي لجنة التوفيق أو لم يتم ذلك.⁽⁶⁾

تجدر الإشارة إلى أنه بإمكان القاضي الإداري و قبل الفصل في النزاع المرفوع إليه أن يأمر بإجراء خبرة - إما تلقائيا و إما بناءا على طلب أحد الأطراف تُوكَلُ إلى أشخاص مختصين في الميدان (محاسب معتمد، مفوض حسابات أوخبير محاسبي ...الخ)- تساعد في إتخاذ القرار الصائب الذي يكون ملزم للطرفين. كما بإمكانه أن يأمر بإجراء تحقيق تكميلي من طرف أحد أعوان إدارة الضرائب من غير أولئك الذين شاركوا في إعداد الضريبة⁽⁷⁾.

علما أن قانون الاجراءات الجبائية رخص لأحد طرفي النزاع (مدير الضرائب أو المكلف بالضريبة) بأن يطعن في القرارات القضائية الصادرة عن المحكمة الإدارية أمام مجلس الدولة عن طريق الإستئناف، وذلك في أجل شهرين ابتداء من تاريخ التبليغ الرسمي لحكم المحكمة، وتكون القرارات الصادرة عن مجلس الدولة نهائية وملزمة وغير قابلة للطعن فيها أمام جهة أخرى⁽⁸⁾.

وتجدر الإشارة إلى أن القرارات القضائية سواء الصادرة من طرف المحكمة الإدارية غير موقفة التنفيذ في حالة إستئنافها أمام مجلس الدولة، ويتم تنفيذها من طرف المحضر القضائي بناءا على طلب الطرف الذي ربح دعواه.

2. دراسة حالة عملية لإجراءات تسوية النزاع الناتج عن الضريبة العقارية.

سنستعرض هنا دراسة حالة عملية على مستوى مديرية الضرائب لولاية الشلف - لمكلف بالضريبة قام بشراء عقار مع التصريح به بثمن لا يعبر عن القيمة الحقيقية للعقار، أين خضع لإعادة تقييم من طرف مصلحة مراقبة التقييمات لذات المديرية، - وذلك من خلال عرض مختلف الاجراءات العملية لتسوية النزاع الناتج عن عملية إعادة التقييم.

1.2. إعادة تقدير قيمة العقار من طرف مصلحة الضرائب:

لقد قام السيد د. س بشراء عقار مبني (مسكن فردي) مساحته 248 م² واقع بحي قزو بالشلف بثمن قدره 3.000.000 دج مصرح به في عقد الشراء المحرر أمام الأستاذ ب. د موثق بمدينة الشلف بتاريخ 11 نوفمبر 2007، أين رأت المصلحة (مكتب التحقيقات والتقييمات التابع لمديرية الضرائب لولاية الشلف) أن الثمن المصرح به في عقد الشراء لا يعكس القيمة التجارية الحقيقية للعقار، لذلك قامت بإعادة تقدير قيمته طبقا لنص المادة 38 مكرر 2 من قانون الإجراءات الجبائية، حيث ولهذا الغرض قامت المصلحة بإستدعاء المعني عن طريق البريد المضمن الوصول بتاريخ 2010/09/01 من أجل القيام بالمعاينة الميدانية للمسكن، إلا أن هذا

الأخير تخلف عن الحضور لذلك تم إخضاعه تلقائيا للضريبة وذلك بإعادة تقدير قيمة العقار بالإعتماد على جدول التعريفات (الأسعار المرجعية) المطبقة على الصفقات العقارية لسنة 2007 وذلك من خلال إعتماد سعر أقصى بقيمة 40.000 دج للمتر المربع الواحد بإفتراض أن مسكن المعني مسكن فردي ذو مساحة 248 م² كلها مبنية وهو من النمط الفاخر (Type Standing)، (أنظر جدول رقم 03 أدناه المتعلق بالأسعار المرجعية المطبقة على الصفقات العقارية المبرمة خلال سنتي 2007 و 2008).

كما تم تبليغ المعني بذلك بتاريخ 2011/01/10، وهو ما أدى إلى إعادة تقدير قيمة العقار بقيمة قدرها 9.920.000 دج (248 م² x 40.000 دج)، نتج عن عملية إعادة التقدير جدول ضريبي رقم 2011/50 أخذنا بعين الاعتبار القيمة المحددة إداريا للعقار بقيمة 9.920.000 دج كأساس للإخضاع الضريبي من أجل حساب حقوق التسجيل و كذا رسوم الإشهار المستحقة على عاتق المعني بقيمة إجمالية قدرها 519000 دج، وذلك كما يلي:

جدول رقم 01: يمثل الضرائب المستحقة على المعني حسب الجدول الضريبي رقم 2011/50.

طبيعة الضرائب	القاعدة الضريبية	القاعدة المصرح بها	الفارق (المبلغ المتهرب منه)	المعدل الضريبي	مبلغ الحقوق المستحقة	نسبة العقوبة	مبلغ العقوبة	المبلغ الإجمالي
حقوق التسجيل	9920000	3000000	6920000	%05	346000	%25	86500	432500
رسوم الإشهار العقاري	9920000	3000000	6920000	%01	69200	%25	17300	86500
المجموع الكلي					415200	/	103800	519000

المرجع: وثائق من مديرية الضرائب لولاية الشلف (الوارد الفردي رقم 2011/50)

2.2. عرض الملف على لجنة التوفيق.

لقد تم عرض ملف المعني المتعلق بإعادة التقييم على لجنة التوفيق الولائية أين تم إستدعاء المعني بالأمر من جديد للحضور أمامها بإرسالية مؤرخة في 13 جانفي 2011 عن طريق البريد المضمن الوصول، إلا أنه تم إرجاع الإستدعاء إلى المصلحة بعبارة "المرسل إليه غائب".

حيث أن لجنة التوفيق المجتمعة بمقر المديرية الولائية للضرائب بالشلف بتاريخ 2011/02/07 أصدرت رأيا بإعتماد نفس التقييم الذي إعتمدته مصلحة الضرائب مع تبليغ المعني بذلك بتاريخ 2011/02/20 بالبريد المضمن الوصول.

3.2. اللجوء إلى التظلم المسبق:

بعد إستلام المعني للوارد الفردي رقم 2011/50 لجأ إلى تقديم شكاية إلى السيد المدير الولائي للضرائب بالشلف⁽⁹⁾ طبقا لنص المواد 70 و 71 من قانون الإجراءات الجبائية مودعة بتاريخ 2011/08/23 و مسجلة تحت رقم 2011/20، مطالبا بإعادة النظر في الضريبة المفروضة عليه و مدعيا أن العقار عبارة عن سكن هيكلي بدون سقف من الخرسانة المسلحة وقد تم ترميمه من طرفه وهو في طور الإنجاز.

حيث بعد دراسة الشكاية من طرف المصالح المختصة أصدر المدير الولائي للضرائب قرار برفض الشكاية بتاريخ 2012/12/13 مع تبليغ المعني بذلك نظرا لكون الإخضاع الضريبي مؤسس قانونا ونتيجة لعدم تقديم المعني الأدلة التي تثبت إدعاءاته.

4.2. تحريك دعوى قضائية أمام القضاء الإداري.

بعد إستلام المعني لقرار الرفض المتعلق بشكايته الأولية لجأ هذا الأخير إلى رفع دعوى قضائية ضد قرار المدير الولائي للضرائب أمام المحكمة الإدارية بتاريخ 2013/03/13 مسجلة تحت رقم 2013/585، والتي قضت في الحكم الصادر عنها بتاريخ 29 أكتوبر 2013 بقبول الدعوى شكلا مع تعيين أحد أعوان الضرائب من غير أولئك الذين عرفوا الملف ليتولى الانتقال إلى العقار محل النزاع من أجل تحديد قيمته الحقيقية وكذا حساب الضرائب المفروضة عليه.

حيث تم تعيين أحد أعوان الضرائب للقيام بهذه المهمة، والذي قام بعد الاستماع إلى أطراف النزاع بالانتقال إلى العقار محل النزاع بغية معاينته وكذا تحديد قيمته الحقيقية إضافة إلى حساب الضرائب الناجمة عن عملية إعادة التقدير.

1.4.2. الانتقال إلى العقار محل النزاع:

لقد إنتقل عون الضرائب المكلف بالتحقيق إلى عنوان العقار المتنازع عليه بتاريخ 2013/12/31 حوالي الساعة التاسعة صباحا من أجل معاينة العقار حيث لاحظ وجود مسكن مبني بالآجر العادي يتكون من طابقين، طابق أرضي في المرحلة النهائية من البناء يتألف من غرفتين ومطبخ وحمام ومرحاض وفناء ومرآبين فرديين، وكذا طابق علوي مبني حديثا غير مكتمل البناء، مساحته الكلية المبنية 200 م² من مجموع 248 م². يحده من جهة الشمال مسكن ومن الجنوب فراغ ومن الشرق مسكن ومن الغرب طريق. كما لاحظ أنه موصول بالكهرباء والماء وكذا وجود شبكة للصرف الصحي، بالإضافة إلى توصيله بغاز المدينة ابتداء من سنة 2009.

2.4.2. تحديد القيمة الحقيقية للعقار حسب الموقع:

لقد إعتد موظف الاضرائب في تحديد القيمة الحقيقية للعقار حسب الموقع بالإعتماد المناشير المعتمدة من طرف إدارة الضرائب في تقييم العقارات، وذلك كما يلي:

« أحكام المنشور رقم 140/و م/م ع ض/1995 المؤرخ في 23/5/1995 المتضمن كفاءات تقييم الملكيات المبنية وغير مبنية.

« أحكام المنشور رقم 812/و م/م ع ض/2000 المؤرخ في 09/12/2000 المتعلق بمراقبة أسعار الصفقات العقارية.

« الأسعار المرجعية المحددة في جدول التعريفات المطبقة على الصفقات العقارية المبرمة خلال سنتي 2007 و 2008.

1.2.4.2. تحديد موقع العقار:

طبقا لجدول التعريفات المطبق على سنتي 2007 و 2008 الذي يحدد المناطق وكذا المناطق الفرعية لمختلف البلديات التابعة لولاية الشلف، لاحظ عون الضرائب أن بلدية الشلف التي يتواجد بها مسكن المعني تقع في المنطقة (1)، المنطقة الفرعية (أ)، كما أن حي بن سونة المتواجد به العقار يقع في ضواحي مدينة الشلف، بمعنى ضمن المصنوفة التالية: (Zone 1, Sous Zone A, Périphérique).

2.2.4.2. تحديد نمط العقار:

من أجل تطبيق جدول التعريفات المتضمن الأسعار المرجعية للمتر المربع المطبق على الصفقات العقارية الخاصة بسنتي 2007 و 2008 يتعين تحديد نمط العقار إن كان ذو نمط فخم (Type Standing)، أو ذو نمط محسن (Type Amélioré) أو ذو نمط إقتصادي (Type Economique) وذلك بحسب النقاط التي يحصل عليها والمحددة في الملحق الأول المرفق بالمنشور رقم 140 المذكور أعلاه و الذي يحدد عناصر التقييم المعتمدة في تصنيف نمط العقارات المبنية، وذلك كما يلي:

جدول رقم 02: يبين عناصر التقييم المعتمدة في تصنيف العقارات المبنية.

عدد النقاط	عناصر التقييم المعتمدة في تصنيف العقارات المبنية
180 نقطة	I- العناصر المشتركة بين العقارات الفردية و الجماعية.
20 نقطة	- المساحة الكلية 248 م ² (محصورة بين 200 م ² و 400 م ²)
10 نقطة	- طبيعة المواد المستعملة (قوالب آجر، بلاط عادي، ...)
	- مرآب (فردي)
05 نقطة	II- العناصر الخاصة بالعقارات الفردية.
05 نقطة	- المساحة المعتبرة كملحقات 48 م ² (أقل من 100 م ²)
05 نقطة	- توصيل الماء
05 نقطة	- توصيل الكهرباء
05 نقطة	- وجود قنوات الصرف عمومي
230 نقطة	المجموع

المرجع: وثائق من مديرية الضرائب لولاية الشلف (جدول التقييم رقم 2010/72).

❖ يصنف العقار بأنه ذو نمط فخم إذا حصل على أكثر من 360 نقطة.

❖ يصنف العقار بأنه ذو نمط محسن إذا حصل على نقاط تتراوح بين 230 و 360 نقطة.

❖ يصنف العقار بأنه ذو نمط إقتصادي إذا حصل على أقل من 230 نقطة.

وعليه بالإعتماد على جدول التقييم أعلاه لاحظ موظف الضرائب أن العقار المعني حصل على مجموع 230 نقطة وهي تتراوح بين المجال [230 و 360] مما يعني أن نمط العقار هو من النمط المحسن (Type Amilioré). وعليه بالتطبيق على جدول التعريفات المطبق لسنتي 2007 و 2008 نجد أن سعر المتر المربع يتراوح بين 20.000 دج و 25.000 دج كحد أدنى وحد أقصى على الترتيب، وذلك كما يوضحه الجدول رقم 03 أدناه:

جدول رقم 03: يمثل مستخرج من جدول التعريفات المطبقة على الصفقات العقارية لسنتي 2007 و2008.

المنطقة (الشلف)	المنطقة الفرعية (بلدية الشلف)	القطاع (حي بن سونة)	السعر المطبق لكل م ²	السكن الفردي		
				النمط الفاخر	النمط المحسن	النمط الاقتصادي
1	A	الضواحي	السعر الأقصى	40000 دج/م ²	25000 دج/م ²	20000 دج/م ²
			السعر الأدنى	30000 دج/م ²	20000 دج/م ²	10000 دج/م ²

المرجع: من إعداد الباحث بالاعتماد على وثائق من مديرية الضرائب لولاية الشلف (جدول التعريفات

المطبقة على الصفقات العقارية المبرمة خلال سنتي 2007 و2008).

حيث إعتد عون الضرائب على على القيمة المتوسطة بينهما وهي (20.000 دج + 25.000 دج)/2 = 22.500 دج بمعنى أن المصفوفة للمنطقة (1)، المنطقة الفرعية (أ)، متوسط الضواحي، النمط المُحسّن = 22.500 دج.

(Zone 1, Sous Zone A, Moyen Périphérie, Type Amélioré = 22.500 DA.)

3.2.4.2. حساب المساحة المعدلة:

تجدر الإشارة إلى أن المنشور رقم 812 المذكور أعلاه ينص على تطبيق تخفيض على المساحات غير مبنية التي تشكل ملحقات للملكيات المبنية يتراوح بين 40% و 80%، و عليه أعتد عون الضرائب على قيمة متوسطة للتخفيض بنسبة $(40\% + 80\%) / 2 = 60\%$. و منه تصبح مساحة العقار المعدلة (Surface Corrigée) كما يلي:

المساحة المعدلة = المساحة المبنية + المساحة غير مبنية الملحقة $\times (100 - 40\%)$.

$$= 200 \text{ م}^2 + (48 \text{ م}^2 \times 40\%).$$

$$= 200 \text{ م}^2 + 19,2 = 219,2 \text{ م}^2.$$

4.2.4.2. تحديد القيمة الحقيقية للعقار:

يتم تحديد القيمة الحقيقية للعقار عن طريق ضرب المساحة الكلية المعدلة للعقار في السعر المرجعي المتوسط المحدد سابقا بالاعتماد على جدول التعريفات، و ذلك كما يلي:

$$\text{القيمة الحقيقية} = 219,2 \text{ م}^2 \times 22.500 \text{ دج} = 4.932,000 \text{ دج}.$$

و عليه و بناء على ما سبق فإن القيمة المحددة إداريا بمبلغ 4.932,000 دج هي القيمة الحقيقية للعقار وقت تنفيذ صفقة البيع (أي في سنة 2007).

3.4.2. حساب الضرائب المستحقة على العقار محل النزاع.

لقد أشار عون الضرائب المكلف بالتحقيق إلى أنه ومن أجل حساب الضرائب الواجب دفعها يتعين الإشارة إلى النصوص الجبائية التي تتضمن الرسوم المطبقة على بيع العقارات وكذا العقوبات الجبائية المطبقة في حالة التصريحات الناقصة وذلك كما يلي:

1.3.4.2. النصوص الجبائية:

بالرجوع إلى قانون التسجيل نجد أنه ينص في مادته 252 على تطبيق حق تسجيل بنسبة 5% من قيمة بيع العقار أثناء تسجيل العقد كما ينص في مادته 353 الفقرة 2 على تطبيق رسم الإشهار العقاري بنسبة 1% من قيمة العقار بمناسبة القيام بالإشهار في المحافظات العقارية.

وعلاوة على ذلك فإنه ينص أيضا في مادته 107 على العقوبات التالية (عقوبة الوعاء) في حالة النقصان في الثمن أو التقدير:

- 10% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها أقل أو يساوي 50.000 دج
- 15% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها أكثر من 50.000 دج و أقل أو يساوي 200.000 دج.
- 25% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 200.000 دج.

2.3.4.2. حساب حقوق التسجيل و الإشهار العقاري:

يتم حساب الضرائب الواجب دفعها بتطبيق معدل 5% بالنسبة لحقوق التسجيل و 1% بالنسبة لرسم الإشهار العقاري إنطلاقا من الفارق بين القيمة الحقيقية للعقار والقيمة المصرح بها مع إضافة عقوبة النقص في التصريح تحسب حسب المبلغ المتملص منه - إلى الحقوق المستحقة و ذلك كما يلي:

جدول رقم 04: يمثل مبلغ الضرائب المستحقة على العقار محل النزاع بعد إجراء تحقيق تكميلي.

البيان	حقوق التسجيل	رسم الإشهار العقاري
القيمة الحقيقية للعقار (المحددة في التحقيق التكميلي الأول)	4.932.000 دج	4.932.000 دج
القيمة المصرح بها (في عقد الشراء)	3.000.000 دج	3.000.000 دج
الفارق بين القيمتين (القيمة الحقيقية - القيمة المصرح بها)	1.932.000 دج	1.932.000 دج
المعدل المطبق (المادة 252 و المادة 2/353 من قانون التسجيل)	5%	1%
مبلغ الحقوق المستحقة (الفارق في القيمة X المعدل المطبق)	96.600 دج	19.320 دج
نسبة العقوبة المطبقة (المادة 107 من قانون التسجيل)	15%	10%
مبلغ العقوبة المطبقة (مبلغ الحقوق المستحقة X نسبة العقوبة المطبقة)	14.490 دج	1.932 دج
المبلغ الإجمالي (مبلغ الحقوق + مبلغ العقوبة)	111.090 دج	21.252 دج
المبلغ الإجمالي الكلي (حقوق التسجيل + حقوق الإشهار العقاري)	132.342 دج	

المرجع: وثائق من مديرية الضرائب لولاية الشلف (تقرير التحقيق التكميلي المعد من طرف عون الضرائب).

وعليه تكون الضرائب الواجب دفعها إلى إدارة الضرائب بخصوص العقار المتنازع عليه هي 132.342

دج، والتي تمثل قيمة كل من حقوق التسجيل بالإضافة إلى قيمة رسم الإشهار العقاري لسنة 2007.

خاتمة:

لقد حاولنا من خلال هذه المداخلة دراسة إجراءات تسوية المنازعات المتعلقة بالضرائب العقارية المفروضة

على إثر مراقبة التقييمات، والتي توصلنا من خلالها إلى بعض الاستنتاجات أهمها:

- إن بعض المكلفين بالضريبة عند إبرامهم لصفقات عقارية يلجأون إلى التصريح بأثمان لا تعبر عن القيمة الحقيقية لهذه العقارات، حتى يتمكنوا من تخفيض الضرائب العقارية المفروضة عليهم، إلا أن القانون الجبائي رخص لإدارة الضرائب بإعادة تقدير قيمة هذه العقارات وفقا لقيمتها الحقيقية مع فرض ضرائب عقارية مستحقة في حالة إكتشاف نقص في الاثمان إضافة إلى تطبيق عقوبات جبائية حسب المبلغ المتهرب منه.
- إن إجراءات تسوية النزاعات في مثل هذا النوع من الضرائب قبل صدور قانون المالية لسنة 2021 كانت تتمحور في ثلاث مراحل بدءا بعرض الملف على لجنة التوفيق الولائية ومرورا بالتظلم المسبق في إطار الطعن النزاعي وانتهاءا بتحريك الدعوى أمام القضاء الاداري، إلا أن قانون المالية لسنة 2021 إستبعد التظلم المسبق في مثل هذا النوع من المنازعات، بحيث أصبح بإمكان المكلف بالضريبة - بعد مثوله أمام

لجنة التوفيق الولائية - اللجوء مباشرة إلى المحكمة الادارية بدون إشتراط المرور على التظلم المسبق كما كان معمولا بذلك سابقا، رغم أهمية التظلم المسبق في تسوية المنازعات بإعتباره عبارة عن تسوية ودية يمكن من خلالها إيجاد حل للنزاع المثار بدون اللجوء إلى القضاء.

وعليه وفي ختام هذه الورقة البحثية نقدم بعض التوصيات من أجل تقادي المنازعات التي تثار فيما يتعلق بالجبابة العقارية الناجمة عن مراقبة النقص في الاثمان و إعادة التقدير منها:

- لابد من إعتداد طريقة ثانية لتبليغ المكلف بالضريبة سواء عن طريق البريد الالكتروني أو عن طريق الرسائل النصية القصيرة (SMS) من أجل ضمان حق المكلف بالضريبة في الاعلام المسبق، وبالتالي تجنب طريقة الاخضاع التلقائي للضريبة التي سينجر عنها حتما منازعات قد تصل الى القضاء.
- لابد من نشر التعريفات المطبقة على الصفقات العقارية المعمول بها من طرف إدارة الضرائب على مستوى مكاتب المحامين حتى يكون المكلف بالضريبة على دراية بالثمن المطبق من طرف إدارة الضرائب عند إبرام العقد، وكذا من أجل تقادي عملية إعادة التقدير المترتبة عن النقص في الثمن وكذا العقوبات الجبائية المترتبة عنها.
- لابد من إستحداث هيآت قضائية متخصصة في المسائل الجبائية كالجرف الجبائية على مستوى المحاكم أو على الأقل قضاة متخصصين في مجال الجباية يتولون النظر في المسائل الجبائية، إذ الواقع الحالي يبين قصور الجهاز القضائي وعجزه في تسوية المنازعات الجبائية المعروضة عليه الأمر الذي يضطرهم في كثير من الأحيان إلى اللجوء إلى الخبرة أو التحقيق الاضافي لإصدار أحكامهم والتي قد تكون منحازة لطرف ما.

التهميش والإحالات:

- (01)- أنظر المادة 56 من قانون المالية لسنة 2021 المعدلة للمادة 38 مكرر 2 أ من قانون الاجراءات الجبائية (جريدة عدد 83 المؤرخة في 31 ديسمبر 2020).
- (02)- أنظر المادة 56 من قانون المالية لسنة 2021 المعدلة للمادة 38 مكرر 2 ب/د من قانون الاجراءات الجبائية (جريدة عدد 83 المؤرخة في 31 ديسمبر 2020).
- (03)- فريحة حسين، 2008، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، عنابة، دار العلوم، ص 14.
- (04)- أنظر المادتين 59 و 61 من قانون المالية لسنة 2021 (جريدة رسمية عدد 83).
- (05)- بوكروش فوزية، زهدور كوثر، 2014، الطعن القضائي كآلية لتسوية منازعات الضريبة العقارية في القانون الجزائري، مجلة القانون العقاري والبيئة، جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم، الحجم 05، العدد 02، ص 149.

- (06)- أنظر المادة 56 من قانون المالية لسنة 2021 المعدلة للمادة 38 مكرر 2 د 2 من قانون الاجراءات الجبائية (جريدة عدد 83 المؤرخة في 31 ديسمبر 2020).
- (07)- أنظر المادتين 85 و86 من قانون الإجراءات الجبائية.
- (08)- أنظر المادتين 90 و91 من قانون الإجراءات الجبائية.
- (09)- تجدر الإشارة إلى أنه قبل صدور قانون المالية لسنة 2020 كان مسموح للمكلف بالضريبة تقديم تظلم مسبق بخصوص حقوق التسجيل والرسم على الاشهاد العقاري قبل اللجوء إلى المحكمة الادارية.