



جامعة عين تموشنت بلحاج بوشعيب
Ain Témouchent University Belhadj Bouchaib



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

التخصص: محاسبة وجباية

الموضوع:

فعالية الرقابة على تقييم المعاملات العقارية في تعزيز الإيرادات
الضريبية في الجزائر
دراسة حالة بمديرية الضرائب عين تموشنت

مذكرة مقدمة للحصول على شهادة ماستر أكاديمي

من إعداد الطالبين:

- دحمان سليم
- بن عيسى بلحاج مروان

نوقشت وأجيزت أمام لجنة المناقشة بتاريخ 15 / 06 / 2026

الاسم واللقب	رتبة الأستاذ(ة)	جامعة الانتماء	الصفة
أ.عيدوني حليلة	أستاذة محاضرة	جامعة عين تموشنت بلحاج بوشعيب	رئيسا
أ.عبد الباقي حياة	أستاذة محاضرة أ	جامعة عين تموشنت بلحاج بوشعيب	مشرفا
أ.مهداوي هند	أستاذة التعليم العالي	جامعة عين تموشنت بلحاج بوشعيب	ممتحنا

السنة الجامعية: 2025-2026



إهداء

الحمد لله على لذة الإنجاز والحمد لله عند البدء والختام

﴿وَأَخِرُ دَعْوَاهُمْ أَنْ الْحَمْدُ لِلَّهِ رَبِّ الْعَالَمِينَ﴾ الآية 10 سورة يونس

وبكل حب أهدي ثمرة تخرجي ونجاحي:

إلى الذي زين اسمي بأجمل الألقاب، من دعمني بلا حدود وأعطاني بلا
مقابل، من علمني أن النجاح كفاح وسلاحه العلم والمعرفة داعمي وسندي

بعد الله فخري اعتزازي: أبي العزيز

إلى من جعل الله الجنة تحت أقدامها، واحتضنتني بقلبها قبل يديها وسهلت
لي الشدائد بدعائها، إلى القلب الحنون إلى سر قوتي وسمائي جنتي:

أمي العزيزة.

إلى من ساندني بكل حب وأزاح عن طريقي المتاعب ممهدا لي الطريق زارعا
لي الثقة والإصرار بداخلي وأضاء دربي وطريقي في كل خطوة أخطيها كنتم

لي الحب والسند: إخوتي وأخواتي الكرام

إلى جميع من علموني وأرشدوني ووجهوني: دكاترتي الأعزاء.

دحمان سليم



2026

إهداء

الحمد لله الذي ما تم جهد ولا ختم سعي إلا بفضلته وما توفيقني إلا بالله عليه
توكلت وإليه أنيب

أهدي هذا العمل المتواضع إلى من علمني أن الحياة كفاح وسلاحها العلم والمعرفة،
إلى من غرس في الثقة والطموح

إلى والدي العزيز حفظه الله

إلى من جعل الجنة تحت أقدامها ومن كانت دعواتها سر نجاحي وحنانها بلسم
جراحي إلى من علمتني الصبر والقوة مهما تعثرت بي الحياة.

إلى أُمي الغالية حفظها الله

إلى إخوتي وأخواتي الأعزاء

إلى أستاذتي الكرام الذين لم يتوانوا في مد يد العون والمساعدة لي طوال
مسيرتي العلمية

إلى أصدقائي الذين كانوا الجزء من هذه الرحلة وشاركوني اللحظات
الجميلة والصعبة

أهديكم جميعاً هذا الإنجاز فهو ثمرة دعائكم ودعمكم وحبكم الذي كان لي الدافع
الأكبر للاستمرار والتفوق.

بن عيسى بلحاج مروان





2026



الشكر والتقدير



الحمد لله الذي وفقنا لإتمام هذا العمل، والصلاة والسلام على أشرف المرسلين.

نتقدم بخالص عبارات الشكر والتقدير إلى الأستاذة المشرفة

"عبد الباقي حياة"

على توجيهاتها القيمة ونصائحها السديدة التي كانت عوناً لنا

في إتمام هذا العمل

كما نتقدم بجزيل الشكر إلى جميع أساتذتنا الكرام الذين ساهموا في تكويننا

العلمي طوال مشوارنا الدراسي.

ونتقدم بجزيل الشكر لأعضاء لأساتذتنا لجنة المناقشة والامتنان

ولا يفوتنا أن نتقدم بالشكر والامتنان إلى عائلاتنا على دعمهم وتشجيعهم

المستمر، وإلى كل من قدم لنا يد العون من قريب أو بعيد.

فلكم منا جزيل الشكر والتقدير



الملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى تحليل فعالية الرقابة على تقييم المعاملات العقارية في تعزيز الإيرادات الضريبية في الجزائر، من خلال دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية عين تموشنت، في ظل توجه الدولة نحو تنويع مصادر تمويل الخزينة العمومية وتحقيق العدالة الجبائية.

اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي لدراسة الإطار النظري والقانوني، إضافة إلى منهج دراسة الحالة لتحليل الواقع التطبيقي على مستوى مديرية الضرائب لولاية عين تموشنت، وذلك من خلال تحليل الوثائق والإحصائيات المتاحة.

وقد توصلت الدراسة إلى النتائج الأساسية التالية: تساهم الرقابة على تقييم المعاملات العقارية في زيادة الإيرادات الضريبية من خلال تصحيح القيم المصرح بها وتوسيع الوعاء الضريبي، تحدّ الرقابة الجبائية من ظاهرة التهرب الضريبي المرتبطة بتخفيض القيم الحقيقية للعقارات، تعزز الرقابة مبدأ العدالة الجبائية وترفع مستوى الامتثال الضريبي لدى المكلفين بالضريبة.

الكلمات المفتاحية:

رقابة جبائية؛ تقييم المعاملات العقارية؛ إيرادات ضريبية؛ مديرية الضرائب عين تموشنت؛

Abstract

This study aims to analyze the effectiveness of tax control over the valuation of real estate transactions in enhancing tax revenues in Algeria, through a case study of the Tax Directorate of AinTemouchent Province. The study is conducted within the context of the state's efforts to diversify sources of public treasury funding and to promote tax equity.

The study adopted the descriptive-analytical method to examine the theoretical and legal framework, in addition to a case study approach to analyze the practical application at the Tax Directorate of AinTemouchent, based on the analysis of available documents and statistical data.

The study reached the following main findings: Tax control over the valuation of real estate transactions contributes to increasing tax revenues by correcting declared property values and expanding the tax base, Tax control reduces tax evasion associated with the underreporting of the actual value of real estate properties, Tax control enhances tax equity and improves the level of taxpayer compliance, thereby strengthening the credibility of the tax system.

Keywords:

Tax Control; Real Estate Transaction Valuation; Tax Revenues; Tax Directorate of Ain-Temouchent.





قائمة المحتويات

قائمة المحتويات

الصفحة	المحتوى
I	الإهداء
III	الشكر والتقدير
IV	الملخص
VI	قائمة المحتويات
IX	قائمة الجداول
XI	قائمة الأشكال
[أ-هـ]	المقدمة
[40-06]	الفصل الأول: الإطار النظري للرقابة على تقييم المعاملات العقارية
07	تمهيد
08	المبحث الأول: الإطار المفاهيمي والقانوني للمعاملات العقارية ودورها في تحديد الوعاء الضريبي
08	المطلب الأول: مفهوم المعاملات العقارية وأنواعها
12	المطلب الثاني: حقوق التسجيل المطبقة على المعاملات العقارية في الجزائر
19	المطلب الثالث: تحديد الوعاء الضريبي في ضوء المعاملات الناقلة للملكية العقارية في الجزائر
21	المبحث الثاني: الرقابة الجبائية وآليات تقييم المعاملات العقارية ودورها في تحسين الحصيلة الضريبية
21	المطلب الأول: ماهية الرقابة الجبائية
26	المطلب الثاني: خطوات وإجراءات مراقبة التقييمات على العقارات في ظل التشريع الجبائي
31	المطلب الثالث: دور عملية مراقبة تقييم العقارات في تحسين الحصيلة الضريبية
32	المبحث الثالث: الإطار المرجعي للدراسات السابقة
32	المطلب الأول: الدراسات العربية
35	المطلب الثاني: الدراسات باللغة الأجنبية
38	المطلب الثالث: نقاط التشابه والاختلاف والفجوة البحثية بين الدراسات
40	خلاصة الفصل الأول
[70-41]	الفصل الثاني: الدراسة التطبيقية بمديرية الضرائب لولاية عين تموشنت
42	تمهيد
43	المبحث الأول: التعريف بمديرية الضرائب وبمصلحة مراقبة التقييمات
43	المطلب الأول: نبذة عن مديرية الضرائب الولائية DIW
47	المطلب الثاني: التعريف بمصلحة مراقبة التقييمات

48	المطلب الثالث: مهام رئيس فرقة التحقيق
49	المبحث الثاني: دراسة حالات عن مراقبة تقييم المعاملات العقارية
50	المطلب الأول: الحقوق الجبائية المعاد فرضها في إطار مراقبة تقييم محل تجاري
52	المطلب الثاني: الحقوق الجبائية المعاد فرضها في إطار مراقبة تقييم أرض فلاحية
54	المطلب الثالث: الحقوق الجبائية المعاد فرضها في إطار مراقبة تقييم مسكن فردي
57	المبحث الثالث: مساهمة عملية مراقبة التقييمات على العقارات في رفع الحصيلة الضريبية
58	المطلب الأول: الملفات الجبائية التي خضعت للرقابة في مجال المعاملات العقارية
60	المطلب الثاني: الملفات الجبائية التي خضعت للرقابة بمختلف أنواعها
62	المطلب الثالث: مقارنة تحليلية بين إيرادات الرقابة على المعاملات العقارية وباقي أنواع الرقابة الجبائية
64	خلاصة الفصل الثاني
66	الخاتمة
70	قائمة المراجع
76	الفهرس

قائمة الجداول

قائمة الجداول

الرقم	عنوان الجدول	الصفحة
(1/1)	حقوق التسجيل الرئيسية المنصوص عليها في التشريع الجبائي المعمول به	18
(1/2)	الضرائب المستحقة على المعني حسب الجدول الضريبي رقم أ/ 2025	51
(2/2)	الضرائب المستحقة على المعني حسب الجدول الضريبي رقم ب/ 2025	53
(3/2)	الضرائب المستحقة على المعني حسب الجدول الضريبي رقم ت/ 2025	56
(4/2)	عدد الملفات الخاضعة لعملية الرقابة على المعاملات العقارية (2012-2025)	59
(5/2)	عدد الملفات الخاضعة لعملية الرقابة الجبائية (2012-2025)	60
(6/2)	مقارنة بين الرقابة على المعاملات العقارية وباقي أنواع الرقابة الجبائية (2012-2025)	62

قائمة الأشكال

الرقم	عنوان الشكل	الصفحة
(1/1)	أنواع الرقابة الجبائية	23
(2/1)	الرقابة الشكلية	24
(1/2)	الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب عين تموشنت	44
(2/2)	الهيكل التنظيمي للمديرية الفرعية للرقابة الجبائية	47
(3/2)	الهيكل التنظيمي لمصلحة مراقبة التقييمات	48

المقدمة

يُعدّ النظام الجبائي أحد الدعائم الأساسية التي تعتمد عليها الدولة في تمويل نفقاتها العمومية وتحقيق أهدافها الاقتصادية والاجتماعية، حيث تمثل الإيرادات الضريبية المصدر الرئيس لتمويل الخزينة العمومية وتعزيز الاستقرار المالي. وفي ظل التحولات الاقتصادية التي تشهدها الجزائر، خاصة في ظل السعي إلى تنويع مصادر الدخل وتقليص الاعتماد على العائدات النفطية، تزايد الاهتمام بتعزيز ورفع من الحصيلة الضريبية، ولاسيما في مجال الجباية العقارية التي تُعدّ من أهم الموارد الجبائية القابلة للتنمية.

وتكتسي المعاملات العقارية أهمية خاصة نظراً لارتباطها المباشر بحركية السوق العقارية وما تدرّه من عائدات ضريبية معتبرة، مثل رسوم التسجيل، والضريبة على الدخل الإجمالي الناتجة عن الأرباح العقارية، غير أنّ هذا المجال يشهد العديد من الممارسات التي تؤثر سلباً على مصداقية النظام الجبائي، أبرزها التصريح بقيم عقارية أقل من قيمتها الحقيقية بهدف تقليص العبء الضريبي، وهو ما يؤدي إلى فقدان جزء معتبر من الإيرادات الجبائية ويُخلّ بمبدأ العدالة الجبائية.

ومن هذا المنطلق، تبرز الرقابة الجبائية على تقييم المعاملات العقارية كآلية أساسية تعتمد عليها الإدارة الضريبية للتحقق من صحة القيم المصرح بها، وتصحيح الاختلالات، والحد من مظاهر التهرب والغش الضريبي. وقد سعت الإدارة الجبائية الجزائرية إلى تعزيز هذه الرقابة من خلال تبني جملة من الإجراءات القانونية والتنظيمية، وتطوير وسائل التقييم بالاعتماد على الأسعار المرجعية والخبرة العقارية والتنسيق مع مختلف الهيئات المعنية، بما يسهم في تحسين شفافية السوق العقارية وتعزيز الإيرادات الضريبية.

أولاً- إشكالية الدراسة: في ضوء ما سبق، تتمحور إشكالية الدراسة حول التساؤل الرئيس الآتي:

كيف تساهم الرقابة على تقييم المعاملات العقارية في تعزيز الإيرادات الضريبية بمديرية الضرائب لعين تموشنت؟

- الأسئلة الفرعية:

ينبثق عن هذه الإشكالية مجموعة من التساؤلات الفرعية، من أهمها:

1. ما هي الآليات والإجراءات التي تعتمد عليها الإدارة الجبائية في مراقبة تقييم المعاملات العقارية؟
2. ما مدى فعالية هذه الرقابة في الحد من ظاهرة التصريح بقيم عقارية غير حقيقية؟
3. ما مدى مساهمة الرقابة على تقييم المعاملات العقارية في تعزيز الإيرادات الضريبية، وكيف تتحدد أهميتها مقارنة بباقي أنواع الرقابة الجبائية؟

ثانياً- فرضيات الدراسة:

بالاستناد إلى إشكالية الدراسة وحدود الموضوع، يمكن صياغة الفرضيات كما يلي:

الفرضية الرئيسية:

تساهم الرقابة الجبائية على المعاملات العقارية بشكل فعال في تعزيز الإيرادات الضريبية في الجزائر من خلال الحد من التلاعب وتعظيم الوعاء الضريبي.

الفرضيات الفرعية:

- تطبيق آليات رقابية دقيقة في تقييم المعاملات العقارية يقلص من فجوات التقييم.
- تساهم فعالية آليات الرقابة على تقييم المعاملات العقارية في ردع المكلفين بالضريبة عن التهرب، رفع مستوى الإيرادات الضريبية.
- تختلف أهمية الرقابة على المعاملات العقارية مقارنة بباقي أنواع الرقابة الجبائية من حيث مساهمتها في رفع الحصيلة الضريبية.

ثالثاً - أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى تحليل الإطار الجبائي والقانوني للمعاملات العقارية، وتقييم فعالية الرقابة الجبائية المطبقة على مستوى الإدارة الجبائية، مع التركيز على دور إجراءات التسجيل، حقوق ورسوم التسجيل، آليات إعادة التقييم، ولجنة التوفيق، في تحسين مردودية الحصيلة الضريبية المتعلقة بالعقارات.

رابعاً - أهمية الدراسة:

- وتنبع أهمية هذا الموضوع من عدة اعتبارات، أهمها:
- الأهمية الاقتصادية للجباية العقارية كأحد مصادر التمويل ذات الأهمية البالغة.
 - الانتشار الواسع لظاهرة التلاعب بالقيم المصرّح بها، وما ينجر عنها من خسائر جبائية معتبرة.
 - ضعف الآليات التقنية للتقييم العقاري في الجزائر.
 - الدور المحدود لبعض أجهزة الرقابة الجبائية في مواجهة ممارسات التحايل أو التقييم غير الدقيق.

خامساً - أسباب اختيار الموضوع:

ينبع اختيارنا لهذا الموضوع إلى مجموعة من الأسباب، تتنوع بين موضوعية وذاتية:

- الأسباب الموضوعية:

يعود اختيارنا لهذا الموضوع إلى الدور المحوري للقطاع العقاري كركيزة لتوسيع الوعاء الضريبي في الجزائر، وتماشياً مع توجه الدولة نحو تنويع الإيرادات خارج المحروقات. ويستهدف البحث معالجة تعقيدات تقدير القيمة التجارية للعقارات وسد الفجوات الناتجة عن قصور آليات الرقابة الحالية، سعياً لتقديم دراسة أكاديمية تربط بين كفاءة الرقابة ومستوى الحصيلة الضريبية الناتجة عن عملية التقييم. كما يهدف العمل إلى اقتراح حلول تقنية وقانونية تضمن العدالة الجبائية وتواكب الديناميكية المتزايدة في السوق العقاري الوطني.

-الأسباب الذاتية:

تتمحور الأسباب الذاتية لاختيارنا لهذا الموضوع حول الشغف المعرفي لدينا كطالبيين بمجال المنظومة الجبائية والرقابة، مدفوعان برغبة ملحة في استكشاف آليات تقييم العقارات بدقة علمية رصينة. كما يعكس هذا الاختيار طموحنا في استثمار احتكاكنا السابق بمجال الجبائية لتقديم حلول عملية ومبتكرة تساهم بفعالية في تطوير كفاءة الرقابة على المعاملات العقارية مما يؤدي إلى زيادة الحصيلة الضريبية.

سادسا - حدود الدراسة:

- **حدود موضوعية:** تقتصر الدراسة على متغيرين هما: الرقابة على المعاملات العقارية (ال شراء - الاقتناء -، الهبة ...) والإيرادات الضريبية المرتبطة بالمعاملات العقارية.

(تجدر الإشارة إلى أن عمليات التنازل - البيع - عن العقارات وإيجارها ليست من اختصاص مكتب التقييمات بالمديرية الولائية للضرائب بعين تموشنت، كما أنها ليست ضمن نطاق موضوع دراستنا الحالية).

تركز الدراسة على **الرقابة على تقييم المعاملات العقارية** ودورها في تعزيز الإيرادات الضريبية دون التطرق إلى باقي أنواع الرقابة الجبائية إلا بالقدر الذي يخدم موضوع البحث.

- **حدود بشرية:** تركز على أصحاب الممتلكات العقارية التي تم حيازتها التي تم تقييمها من قبل مصلحة الضرائب لولاية عين تموشنت وفق برنامج التحقيق لسنة 2024 بحيث تمثل ثلاث مكلفين بالضريبة.

- **حدود زمنية:** تغطي هذه الدراسة الفترة الممتدة من سنة 2012 إلى سنة 2025، حيث سيتم الاعتماد على إحصائيات تتعلق بنتائج الرقابة الجبائية على المعاملات العقارية خلال هذه المدة، باعتبارها فترة حديثة تعكس واقع الجبائية العقارية في ظل المتغيرات الاقتصادية والجهود المبذولة لتعزيز الإيرادات الجبائية وتنويع مصادر الدخل.

كما سيتم التطرق إلى دراسة حالات تطبيقية لعملية الرقابة الجبائية، وذلك بالاستناد إلى برنامج سنة 2025، والذي يتناول بالضرورة ملفات وسنوات سابقة، خاصة سنة 2024 وما قبلها، نظراً لكون نتائج عمليات الرقابة لا تظهر إلا مع نهاية السنة المالية.

في المقابل، لم يتم اعتماد برنامج سنة 2026، لكون نتائجه لا تتوفر إلا في نهاية نفس السنة، وهو ما لا يتماشى مع تاريخ إيداع هذه المذكرة.

- **حدود مكانية:** تركز الدراسة على تحليل واقع للمعاملات العقارية في ولاية عين تموشنت فقط، بالاعتماد على دراسة حالات مختلفة عن عملية مراقبة تقييم المعاملات العقارية بمديرية الضرائب للولاية، مع إعطاء بيانات إحصائية تدعم نتائج الدراسة.

سابعاً - منهج الدراسة:

اعتمدنا في هذه الدراسة على المنهج الوصفي والمنهج التحليلي، وذلك بما يتناسب مع طبيعة الموضوع وأهداف البحث. فقد تم توظيف المنهج الوصفي والتحليلي لتأصيل الإطار القانوني والمفاهيمي والتنظيمي لهذه الظاهرة. وفي الإطار التطبيقي، فقد تم الاعتماد منهج دراسة الحالة: من خلال تطبيق الدراسة ميدانياً على مديرية الضرائب لولاية عين تموشنت، بهدف تحليل واقع الرقابة على تقييم المعاملات العقارية و كذلك تحليل بعض البيانات المستمدة من مديرية الضرائب.

ثامناً - هيكل الدراسة:

تم تقسيم هذه المذكرة إلى فصلين رئيسيين، وتستهل ب مقدمة و تنهي بخاتمة، على النحو التالي:

المقدمة: تتضمن الإطار المنهجي للدراسة.

الفصل الأول: الإطار النظري للرقابة على تقييم المعاملات العقارية

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي والقانوني للمعاملات العقارية ودورها في تحديد الوعاء الضريبي

المبحث الثاني: الرقابة الجبائية وآليات تقييم المعاملات العقارية ودورها في تحسين الحصيلة الضريبية

المبحث الثالث: الإطار المرجعي للدراسات السابقة

الفصل الثاني: الدراسة التطبيقية بمديرية الضرائب لولاية عين تموشنت

المبحث الأول: التعريف بمديرية الضرائب وبمصلحة مراقبة التقييمات

المبحث الثاني: دراسة حالات عن مراقبة تقييم المعاملات العقارية

المبحث الثالث: مساهمة عملية مراقبة التقييمات على العقارات في رفع الحصيلة الضريبية

الخاتمة: تتضمن أهم النتائج والتوصيات والآفاق المستقبلية للدراسة.

تاسعاً - صعوبات الدراسة:

أثناء إنجازنا لهذه الدراسة، واجهتنا مجموعة من الصعوبات، من أهمها:

- صعوبة الحصول على بعض البيانات والإحصائيات بشكل دقيق بسبب طابعها السري.
- محدودية الدراسات السابقة المتخصصة في موضوع تقييم المعاملات العقارية على المستوى المحلي.
- القيود الزمنية المرتبطة بإنجاز الدراسة التطبيقية.
- تتميز النصوص القانونية الجبائية بالغموض والتعدد والتغيير بسبب التعديل المستمر لها عبر قوانين المالية والنصوص التنظيمية.
- تعذر علينا إدراج ملاحق تتضمن الوثائق المتعلقة بعملية تقييم العقارات محل الدراسة، وذلك بسبب تعليمات داخلية تمنع تسليم هذه الوثائق لغير الجهات المعنية بالرقابة.

الفصل الأول:

الإطار النظري للرقابة على
تقييم المعاملات العقارية

تمهيد:

تُشكّل الجباية العقارية أحد الدعائم الجوهرية للنظام الجبائي في الجزائر، بالنظر إلى الصلة الوثيقة التي تربط بين الديناميكية التي يعرفها النشاط العقاري من جهة، ودوره في تمويل الخزينة العمومية بموارد مالية معتبرة من جهة أخرى، فالقطاع العقاري، في ظل ما يشهده من اتساع ملحوظ في حجم المعاملات وتعدد في صور التصرفات القانونية، يُعدّ مجالاً خصباً لتكوين وتوسيع الوعاء الضريبي، غير أنّ فعالية هذا الوعاء ومردوديته تظلّان مرتبطتين بمدى نجاعة الإطارين القانوني والتنظيمي المؤطرين له، وكذا بقدرة الإدارة الجبائية على إحكام آليات التقييم والتقدير بما يعكس القيمة الحقيقية للمعاملات المنجزة.

وفي هذا الإطار، تبرز الرقابة الجبائية بوصفها آلية محورية لضبط الامتثال الضريبي وتعزيزه، لاسيما في ميدان المعاملات العقارية الذي يُعدّ من أكثر المجالات قابلية لممارسات التصريح غير الدقيق والتلاعب بالقيم المصرّح بها، مما يؤدي إلى تقليص الحصيلة الجبائية والإخلال بمبدأ العدالة الضريبية، ومن ثمّ، من خلال هذا الفصل سنقوم بإرساء تأصيل نظري للمفاهيم المرتبطة بالمعاملات العقارية والجبائية الناشئة عنها، مع إبراز الإطار القانوني الذي يحكمها في الجزائر.

سننتقل في هذا الفصل للمباحث الآتية:

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي والقانوني للمعاملات العقارية ودورها في تحديد الوعاء الضريبي

المبحث الثاني: الرقابة الجبائية وآليات تقييم المعاملات العقارية ودورها في تحسين الحصيلة الضريبية

المبحث الثالث: الإطار المرجعي للدراسات السابقة.

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي والقانوني للمعاملات العقارية ودورها في تحديد الوعاء الضريبي

تُعَدّ المعاملات العقارية من أبرز مظاهر النشاط الاقتصادي والقانوني، لما تتطوي عليه من تداول للثروة وتتمين للأصول العقارية، وهو ما يجعلها تحتل مكانة محورية ضمن المنظومة الاقتصادية للدولة. ولا يقتصر أثر هذه المعاملات على بعدها التعاقدى أو التداولي فحسب، بل يمتد ليشمل بعدها الجبائي، حيث تمثل مصدراً هاماً لتغذية الوعاء الضريبي، بالنظر إلى القيمة المالية المرتفعة للعقارات وتعدد صور التصرفات الواردة عليها، كعقود البيع والإيجار والهبة وغيرها.

غير أنّ فعالية هذا الدور تبقى رهينة بمدى وضوح الإطار المفاهيمي الذي يضبط مختلف المصطلحات المرتبطة بالمعاملات العقارية، وكذا بمدى إحكام الإطار القانوني المنظم لها، سواء من حيث شروط انعقادها أو آثارها القانونية. فكلما كان هذا الإطار أكثر دقة وتنظيماً، كلما ساهم في تحقيق شفافية أكبر في التصريحات، وسهّل على الإدارة الجبائية عملية تحديد القيمة الحقيقية للمعاملات، بما ينعكس إيجاباً على تكوين وعاء جبائي سليم وعادل.

وفي المقابل، فإن غموض المفاهيم أو تعقّد النصوص القانونية قد يفتح المجال أمام بعض الممارسات غير المشروعة، كالتصريح الناقص أو التحايل على القوانين، وهو ما يؤدي إلى إضعاف مردودية الجبائية العقارية والإخلال بمبدأ العدالة الضريبية. ومن هذا المنطلق، تكتسي دراسة الإطار المفاهيمي والقانوني للمعاملات العقارية أهمية بالغة، باعتبارها مدخلاً أساسياً لفهم آليات تكوين الوعاء الجبائي المرتبط بها.

المطلب الأول: مفهوم المعاملات العقارية وأنواعها

تبرز أهمية ضبط مفهوم العقار باعتباره محل هذه المعاملات، وتحديد طبيعته القانونية وأنواعه، لما لذلك من أثر مباشر في تحديد النظام القانوني الذي يخضع له. كما يقتضي الأمر الوقوف على مفهوم المعاملات العقارية في حدّ ذاتها، باعتبارها الإطار الذي تتدرج ضمنه مختلف التصرفات القانونية الواردة على العقار، مع إبراز أهم أنواعها وصورها التي نظمها المشرع.

وعليه، يهدف هذا المطلب إلى توضيح المفاهيم المرتبطة بالعقار والمعاملات العقارية، وبيان أنواع هذه الأخيرة، بما يساهم في بناء أساس نظري متين يُمكن من فهم أعمق لباقي محاور الدراسة، لاسيما ما يتعلق بآثارها في تكوين الوعاء الجبائي.

أولاً: مفهوم العقار وأنواعه

يُعَدّ العقار محلاً أساسياً للمعاملات العقارية، وقد عرّفه المشرع الجزائري في المادة 683 من القانون المدني بأنه: "كل شيء مستقر بحيزه وثابت فيه ولا يمكن نقله منه دون تلف، فهو عقار، وكل ما عدا ذلك من

شيء فهو منقول"، ويترتب عن هذا التمييز آثار قانونية هامة، لاسيما من حيث الاختصاص القضائي، إذ تُسند المنازعات العقارية إلى المحكمة التي يقع في دائرة اختصاصها العقار، بخلاف المنقول الذي يُراعى فيه موطن المدعى عليه.

ويأخذ العقار عدة صور حددها القانون المدني، حيث يشمل العقارات بطبيعتها كالأراضي والبنائات والنباتات المتصلة بالأرض اتصال قرار، سواء كانت مخصصة للزراعة أو البناء. كما يشمل العقارات بحسب الموضوع، والتي تتمثل حسب نص المادة 684 من القانون المدني في الحقوق العينية الواردة على العقار، كحق الملكية وحق الانتفاع وحق الارتفاق، إضافة إلى الحقوق العينية التبعية كالرهن الرسمي وحق الامتياز، وكذا الدعاوى المرتبطة بها.

كما يمتد مفهوم العقار ليشمل العقارات بالتخصيص، وهي حسب نص المادة 683 فقرة 2 من القانون المدني المنقولات التي يضعها مالك العقار لخدمته أو استغلاله، شريطة أن تكون مملوكة له وأن توجد رابطة تخصيص فعلية بين المنقول والعقار.

ثانياً: مفهوم المعاملات العقارية

المعاملات العقارية هي جميع التصرفات القانونية الواردة على العقار والحقوق العينية العقارية، سواء كانت منصبة على حق من الحقوق العينية الأصلية، أو حق من الحقوق العينية التبعية.

وتشمل المعاملات العقارية جميع التصرفات القانونية التي تتم من طرف الدولة والجماعات المحلية الفائزة بالأشخاص الطبيعيين أو الأشخاص الاعتبارية العمومية أو الخاصة، كما تشمل جميع التصرفات القانونية التي تتم بين الأشخاص الطبيعيين أو الأشخاص الاعتبارية الخاصة. (بطو، 2012/2011، صفحة 53) وتشمل عمليات البيع والشراء، الهبة، المقايضة، الإيجار طويل الأجل، وغيرها من التصرفات التي تخضع لإجراءات توثيق وتسجيل رسمية.

وتكتسب المعاملات العقارية أهميتها من ارتباطها الوثيق بقطاعات الاستثمار والعمران والسكن، إضافة إلى دورها في تنشيط الدورة الاقتصادية، مما يجعلها مصدراً مهماً للموارد الجبائية. (مرزوقي، 2022، صفحة 45).

ثالثاً: أنواع المعاملات العقارية

تتدرج المعاملات العقارية، وفقاً لأحكام القانون المدني، ضمن فئة العقود المسماة التي خصّها المشرع بتنظيم قانوني خاص يحدد شروطها وآثارها، نظراً لأهميتها الاقتصادية والقانونية. وتتنوع هذه المعاملات بحسب طبيعتها وأهدافها، ومن أبرزها: عقد البيع، الشفعة، الإيجار، المقايضة، والهبة. (السنهوري، 2000، صفحة 154)

(أ) - عقد البيع:

يُعدّ عقد البيع من أكثر المعاملات العقارية تداولاً في الواقع العملي، وقد عرّفه القانون المدني في نص المادة 351 بأنه العقد الذي يلتزم بموجبه البائع بنقل ملكية شيء أو حق مالي إلى المشتري مقابل ثمن نقدي. ويخضع هذا العقد من حيث المبدأ للقواعد العامة في العقود، إلا أنه في المجال العقاري يتخذ طابعاً شكلياً، حيث يشترط إبرامه في محرر رسمي وشهره بالمحافظة العقارية.

وتثير بعض صور البيع إشكالات قانونية، من أبرزها بيع ملك الغير، وبيع الحقوق المتنازع عليها التي عرفت في الفقرة الثانية من المادة 400 من القانون المدني كما يلي: ويعتبر الحق متنازعا فيه إذا رفعت من أجله دعوى أو كان محل نزاع جوهري، وبيع التركة، وبيع الحقوق الشائعة وهي في حالة إذا تعدد المالكون في الشيء الواحد، بدون أن تتحدد حصص كل واحد منهم، يقال للملك انه شائع ويقال لكل واحد منهم مالك على الشيوع، أو مشاع، أو شريك في الملك، إضافة إلى البيع في مرض الموت وبيع النائب لنفسه، وهي حالات قد تؤثر في صحة العقد أو قابليته للإبطال. كما يشترط في بعض الحالات الخاصة، كبيع أموال القصر، الحصول على إذن قضائي وإجراء البيع بالمزاد العلني.

ومن صور البيع الحديثة، البيع على التصاميم الذي يخضع لتنظيم خاص في إطار النشاط العقاري، وكذا البيع بالإيجار الذي يجمع بين خصائص البيع والإيجار في آن واحد، ويرى الأستاذ "توليه Thuillier" إن البيع بالإيجار في مفهومه الواسع قد يتم في صورتين، إما إيجار بسيط مرفق بوعده بالبيع الملزم الجانب واحد أو انه بيع تام لكن نقل الملكية تسبقه مدة إيجار محددة في العقد. (يطو، 2012/2011، صفحة 55)

ويرتّب عن عقد البيع التزامات متبادلة، حيث يلتزم البائع بنقل الملكية والتسليم والضمان، في حين يلتزم المشتري بدفع الثمن وتحمل النفقات وتسلم المبيع.

(ب) - حق الشفعة:

تُعدّ الشفعة نظاماً قانونياً يخول لصاحب حق معين الحلول محل المشتري في بيع العقار حسب نص المادة 794 من القانون المدني وهذا الأخير قد نظمها باعتبارها وسيلة لحماية بعض المصالح المرتبطة بالملكية العقارية، خاصة في حالات الشيوع أو الجوار، ويسمى الآخذ بالشفعة الشفيع، والمشتري هو المشفوع منه، أما العقار المراد تملكه من طرف الشفيع يطلق عليه العقار المشفوع فيه، والعقار المجاور الذي هو ملك الشفيع فيطلق عليه العقار المشفوع به. (دغيش، 2013، صفحة 29)

وتتميز الشفعة بطبيعتها الخاصة، إذ تعتبر واقعة قانونية مركبة تجمع بين تصرف إرادي من الشفيع وواقعة بيع سابقة. ولا تُمارس إلا بتوفر شروط محددة تتعلق بالشفيع، والتصرف محل الشفعة، والعقار المشفوع

فيه، كما تخضع لإجراءات دقيقة تشمل الإعلان عن الرغبة، وإيداع الثمن، ورفع الدعوى القضائية داخل آجال محددة.

كما تسقط الشفعة في حالات معينة، سواء لأسباب إجرائية كعدم احترام الآجال، أو موضوعية كالتنازل عنها أو زوال شروطها.

(ج) - عقد الإيجار:

يُعرف عقد الإيجار حسب نص المادة 467 من القانون المدني: بأنه العقد الذي يلتزم بموجبه المؤجر بتمكين المستأجر من الانتفاع بعقار لمدة معينة مقابل بدل إيجار معلوم. ويُعدّ من العقود الزمنية التي تلعب دوراً هاماً في تنظيم استغلال العقارات.

ويخضع هذا العقد للأحكام العامة للعقود من حيث الأركان، لاسيما الرضا والمحل والسبب، إضافة إلى اشتراط الشكلية في بعض الحالات، حيث أوجب المشرع تحريره في محرر مكتوب.

كما يترتب عنه التزامات متبادلة، إذ يلتزم المؤجر بتسليم العين المؤجرة وصيانتها وضمانها، في حين يلتزم المستأجر بدفع الأجرة واستعمال العقار فيما أعد له وإرجاعه عند انتهاء العقد.

وينقضي عقد الإيجار بانتهاء مدته أو بتحقيق أسباب خاصة كوفاة المستأجر أو الاتفاق على شرط فاسخ.

(ح) - عقد التبادل (المقايضة):

يعدّ التبادل من المعاملات العقارية التي يتم بموجبها تبادل ملكية عقار بعقار آخر دون مقابل نقدي، وهو يندرج ضمن مدلول المقايضة الذي عرفه القانون المدني في المادة 413 التي تنص على أن: "المقايضة عقد يلتزم بموجبه كل من المتعاقدين أن ينقل إلى الآخر على سبيل التبادل ملكية مال غير النقود"، وقد اعتبرها القانون المدني عقداً يخضع في أحكامه العامة لقواعد البيع، بحيث يُعدّ كل طرف بائعاً ومشترياً في نفس الوقت.

ويشترط في المقايضة، متى تعلقت بعقار، أن تتم في شكل رسمي وأن تخضع لإجراءات الشهر العقاري، ضماناً لثبوت الحقوق وحماية للمتعاملين. كما تخضع في بعض الحالات الخاصة، لاسيما عندما تكون الدولة طرفاً فيها، لإجراءات قانونية وتنظيمية دقيقة.

(د) - عقد الهبة:

تُعرف الهبة بأنها تملك بلا عوض، وتخضع في التشريع الجزائري لأحكام قانون الأسرة، وتُعدّ من التصرفات القانونية التي قد تخضع لأحكام محددة تختلف بحسب ظروفها وأطرافها، ففي حالات مرض الموت تعتبر بمثابة وصية وتطبق عليها أحكام الوصية في حدود الثلث، ولا تنفذ إلا بإذن الورثة بعد وفاة الواهب، أما الهبة لغير الأقارب فتخضع للتكييف الجبائي وفق قانون المالية، ويظل الموثق طرفاً محايداً يكتفي بصياغة

العقد دون التدخل في إرادة الأطراف، كما يمكن تقسيم الملكية في الهبة بين ملكية الرقبة وحق الانتفاع، بحيث يكون حق الانتفاع مؤقتاً والحيازة شرطاً لصحة الهبة، بينما يبقى ملك الرقبة للواهب عند عدم انتقالها للموهوب له. ويحق للواهب الرجوع في الهبة بمقتضى المادة 211 من قانون الأسرة ضمن حالات محددة مثل الهبة للزواج أو لضمان دين أو عند تصرف الموهوب له في العين، ويكون الرجوع بإرادة الواهب وبموافقة الموهوب له. أما بخصوص عقد الوعد بالهبة، فيجوز تحريره لدى الموثق رغم أن بعض الفقهاء يعارضونه، إذ لا يوجد نص قانوني يمنع ذلك، ويعدّ وسيلة قانونية لتأكيد نية الهبة المستقبلي كما تثير مسألة هبة الرقبة دون المنفعة إشكالات عملية، نظراً لارتباط صحة الهبة بشرط الحيازة، إضافة إلى إمكانية الرجوع فيها في حالات محددة قانوناً، لاسيما من طرف الأبوين. وتبقى الهبة من العقود التي تتطلب دقة في التكييف القانوني، خاصة في ظل ارتباطها بأحكام شكلية وموضوعية تهدف إلى حماية الأطراف وضمان استقرار المعاملات.

المطلب الثاني: حقوق التسجيل المطبقة على المعاملات العقارية في الجزائر

تخضع المعاملات العقارية في الجزائر لإطار جبائي صارم يهدف إلى تنظيم تداول الثروة العقارية وتحصيل الموارد الجبائية لفائدة الدولة والجماعات المحلي، وتتنوع هذه الالتزامات بين حقوق التسجيل وحقوق الطابع، بموجب أحكام قانون الطابع وقانون التسجيل.

تخضع المعاملات العقارية في الجزائر لمنظومة جبائية تقوم على جملة من القواعد والإجراءات التي تهدف إلى تنظيم فرض الرسوم والضرائب المرتبطة بعمليات نقل الملكية والحقوق العينية العقارية، وضمان تحصيلها لفائدة الخزينة العمومية. ويكتسي هذا الإطار أهمية بالغة بالنظر إلى ارتباطه المباشر بالتصرفات العقارية التي تُعد من أبرز مصادر الوعاء الجبائي.

ويقوم هذا التنظيم على تحديد القواعد الجبائية التي تحكم مختلف أنواع المعاملات العقارية، إلى جانب بيان الإجراءات الإدارية المتعلقة بتسجيل هذه التصرفات، والتي تُعد مرحلة أساسية لترتيب الآثار القانونية والجبائية عليها، ومن ثم، يهدف هذا المطلب إلى إبراز الإطار الجبائي الذي يحكم المعاملات العقارية في الجزائر من خلال استعراض القواعد العامة المطبقة عليها، وكذا إجراءات التسجيل.

أولاً: مفهوم إجراء التسجيل وأهميته

التسجيل **l'enregistrement** هو إجراء قانوني يفرضه القانون على كل التصرفات الرسمية، لاسيما منها الواردة على عقارات أو حقوق عينية عقارية. كما يفرض التسجيل على العقود والاتفاقات الرسمية وتستوفى بموجبه ضريبة تسمى رسم التسجيل، وهو عبارة عن مبلغ مالي محدد بموجب قوانين المالية وقانون التسجيل، يدفع لصالح الخزينة العمومية، ويمكن تعريفه بأنه إجراء ضريبي يتمثل في إدراج بعض الإجراءات

والتصريحات والتصرفات في سجلات رسمية، بشرط دفع حقوق أو رسوم مالية محددة قانوناً لفائدة الإدارة المكلفة بهذه المهمة.

وعرف أيضاً بأنه عملية أو إجراء إداري يقوم به الموظف العام في هيئة عمومية، بواسطته يحفظ إثر العملية القانونية التي تقوم بها الأشخاص الطبيعية أو المعنوية، والتي ينجم عنها دفع ضريبة الى الموظف، هذه الضريبة تسمى بحق التسجيل (رمول و دوة، 2008، صفحة 19).

والغرض من عملية تسجيل العقود الرسمية تمكين إدارة الضرائب من مراقبة ومتابعة جميع التحويلات في الملكية خاصة العقارية وإعادة تقويمها وتحصيل الرسوم والضرائب المترتبة عليها.

ويتربط عن القيام بإجراء التسجيل هذا ضمان حفظ المحررات والاتفاقات الرسمية.

أما بالنسبة لحجية التسجيل كإجراء جبائي، فإنه لا ينهض دليلاً قاطعاً أو حجة كاملة بالنسبة الأطراف العقد، كما لا يعتبر لوحده حتى بداية حجة كتابية، وكل ما في الأمر أنه يثبت تجاه الخزينة العامة وجود المحرر أو العقد أو الاتفاق وتاريخه، ولو كان المحرر معيباً شكلاً، بمعنى أن التسجيل يحفظ العقد فقط لا الحق موضوع العقد.

ويتخذ التسجيل في التشريع الجزائري طابعاً إجبارياً، مع مراعاة بعض الإعفاءات القانونية في بعض التصرفات. وهي على كل إعفاء من دفع رسوم، وليست إعفاء من إجراء التسجيل بحد ذاته.

والهيئة التي تتولى القيام بإجراء التسجيل وقبض رسوم التسجيل هي مفتشية التسجيل والطابع وهي هيئة عمومية تابعة لمديرية الضرائب الولائية الخاضعة هي الأخرى لوصاية وزارة المالية، وهذا على خلاف إجراء الإشهار العقاري الذي تقوم به المحافظة العقارية لصنف محدد من الوثائق ذات الصلة بالملكية العقارية أو بالحقوق العينية العقارية. وهنا يظهر الفرق بين الدور الذي يقوم به مفتش التسجيل والدور الذي يقوم به المحافظ العقاري.

ويقوم بهذا الإجراء موظفو أو مفتشو التسجيل، بناء على سعي من الطرف المعني، من خلال تدوين العقد في سجل رسمي خاص مقابل دفع رسوم جبائية تخص الطابع والتسجيل، وأن جميع السندات بمختلف أنواعها تخضع لرسم الطابع، وإن كان رسم الطابع محدداً وثابتاً، فإن رسم التسجيل يختلف كونه يحدد عادة على أساس قيمة العقار المصرح بها، ويجب التنبيه على أنه لا يمكن تسجيل العقد أو المعاملة إلا بعد التوثيق، فمرحلة التسجيل إذن تتوسط مرحلتين مهمتين هما مرحلة التوثيق التي تتم بمعرفة الموثق ومرحلة الإشهار التي يتولاها المحافظ العقاري.

وتطبيقاً لنص المادة 28 من قانون التسجيل فإن الموثق يتولى تحصيل الرسوم والحقوق المالية بمختلف أنواعها لصالح الدولة من الأطراف الملزمين بتسديدها. ويقوم بدفعها أو صلبها مباشرة لدى قباضات الضرائب المختصة (بن مقني، 2015، الصفحات 2-4).

ثانياً: أنواع رسوم التسجيل

رسوم التسجيل هي عبارة عن مبالغ مالية أو جبائية شبيهة بالضريبة غير المباشرة، يحددها التشريع المالي، تحصل من طرف الموثقين والمحضرين القضائيين ومحافظي البيع بالمزاد والإدارات المختصة وكتاب الضبط.

وتستوفي حقوق التسجيل إما بناء على رسم نسبي أو رسم ثابت، تعد كمصادر مالية للدولة تساهم دون شك في الرفع من الموارد العامة وإثراء الخزينة العمومية.

فطبقاً لنصوص قانون التسجيل نجده ينص على نوعين من رسوم التسجيل: فقد تكون ثابتة يحددها المشرع أو نسبية (تصاعدية) تبعاً لاختلاف قيمة العين أو الشيء محل العقد المراد تسجيله.

وفي هذا الصدد نصت المادة الثانية من قانون التسجيل: تكون رسوم التسجيل ثابتة أو نسبية أو تصاعدية تبعاً لنوع العقود ونقل الملكية الخاضعة لهذه الرسوم.

فرسوم التسجيل الثابتة تطبق على العقود التي لا تثبت نقل الملكية أو حق الانتفاع أو التمتع لمدى الحياة أو لمدة غير محددة الأموال منقولة أو عقارية ولا تتعلق بحصة في شركة، ولا قسمة أموال منقولة أو عقارية، وبصفة عامة يطبق هذا الرسم على جميع العقود الأخرى التي تقدم طواعية لإجراء التسجيل حتى ولو كانت معفاة منه.

ويحصل هذا الرسم حسب المعدلات المحددة بموجب المادة 206 والمواد من 208 إلى 212 من هذا القانون فالرسوم الثابتة تكون فيها الحصة ثابتة بالنسبة لجميع العقود التي لا تتضمن أحكام من شأنها تحصيل الرسم النسبي أو التصاعدي.

أما رسوم التسجيل النسبية أو التصاعدية فهي مقررّة في حال نقل الملكية أو حق الانتفاع أو التمتع بأموال منقولة أو عقارية، سواء بين الأحياء أو بعد الوفاة، وكذلك بالنسبة للعقود المشار إليها في المادة 221 أدناه والعقود المثبتة إما لحصة في شركة أو قسمة أموال منقولة أو عقارية.

ثالثاً: الأشخاص المكلفون بالتسجيل

يجب التمييز في عملية التسجيل بين الشخص المكلف بدفع رسوم التسجيل والشخص المكلف بعملية الإيداع للتسجيل والشخص المكلف بإنهاء عملية التسجيل.

أ) - الأشخاص الذين يقع على عاتقهم دفع رسوم التسجيل:

مما هو معمول به أن التصريح بالقيمة الخاضعة لرسوم التسجيل تكون على عاتق أطراف العقد، ويدون ثمن العقار في العقد التوثيقي، خاصة في عقد البيع باعتباره أهم عقود المعاوضة الفورية التي يحررها الموثق، ولا يتحمل الموثق مسؤولية التصريح غير الحقيقي للمعاملة التي تمت أمامه.

ولا يتحمل الموثق أيضا مسؤولية أي عين يقع فيه البائع من شأنه بطلان العقد التوثيقي. فالموثق ملزم فقط بتنبيه الأطراف المتعاقدة بالآثار القانونية المترتبة عن التصريح الكاذب أو الغش الضريبي.

كما لا يتحمل صورية العقد أو التكيف الخاطئ أو المتعمد من قبل أطرافه.

وفي حالة ما إذا ظهر أن قيمة العقار الحقيقية في سوق العقارات بالنظر إلى موقعه ومساحته وواجهته وجاهزيته وجماليته وسمعته التجارية، أكبر بكثير من القيمة المالية المصرح بها، فإنه يجوز لإدارة التسجيل إعادة تقويم العقار أو الأموال المصرح بها، وفقا للمعايير الفنية المتعامل بها، والتي تؤخذ فيها بعين الاعتبار تصنيف المنطقة المتواجد بها العقار، وموقعه، وموصفاته الفنية والمعمارية، وقيمته التجارية أو التاريخية....

ويترتب على ذلك فرض رسوم إضافية على عاتق أطراف العقد، تمثل الفارق بين السعر الحقيقي والسعر المصرح به في العقد التوثيقي، بحسب التقييم الذي توصلت له خبرة مفتشية التسجيل.

وفي هذا الإطار جاء في قرار المجلس الدولة ما يلي:

"حيث أن إعادة التقييم واجبة قانونا في جميع حالات انتقال الملكية أو المعاملات العقارية، وأنه إذا كان معدل الرسم أو نسبته تختلف من عقد الهبة إلى عقد البيع، فإنه لا تختلف قيمة العقار بأية حالة من حالات الانتقال أو المعاملة. وأن إدارة الضرائب لم تأخذ بنفس النسبة في الرسم المعمول به في عقد البيع، إنما أخذت بالنسبة والمعدل المعمول به في عقد الهبة.

ويثبت إخفاء الثمن الناتج أو القيمة الحقيقية للعقار بشتى وسائل الإثبات المقبولة في مادة التسجيل. ومنها اعتراف أطراف العقد أو تصريح الموثق، ويتحمل الأطراف تبعات تصريحاتهم بصفة تضامنية. وإذا تطلب الأمر يمكن لمصلحة التسجيل اللجوء إلى تعيين خبرة عقارية.

كما يجوز لمن له مصلحة اللجوء إلى المنازعة القضائية معترضا على عملية التقييم، وعلى عملية حساب رسوم التسجيل، لاحتمال وجود خطأ مادي في كيفية حسابها أو في معيار تقديرها.

كما يمكن لإدارة التسجيل التمسك ببطلان هذا العقد بعد إثبات وجود مناورات تدليسية من قبل أطراف العقد تهدف إلى إخفاء الثمن الحقيقي لمحل العقد.

وفي هذا الشأن نصت المادة 113-1 من قانون التسجيل، على ما يلي:

يكون باطلا وعديم الأثر كل اتفاق يهدف إلى إخفاء جزء من ثمن بيع عقارات أو تنازل عن محل تجاري أو زبائن وكل جزء من فارق ناتج عن تبادل أو قسمة بتمامه أو جزء منه يتضمن أمولا عقارية أو محلا تجاريا أو زبائن.

وفضلا عن ذلك فإن المشرع قرر جزاء ماليا بموجب نص الفقرة الثالثة من نفس المادة، والتي جاء فيها:

كل إخفاء في ثمن بيع عقارات أو تنازل عن محل تجاري أو زبائن والفارق الناتج عن التبادل أو قسمة، يعاقب عليه بغرامة تساوي ضعف الحقوق والرسوم المتملص منها من دون أن تقل هذه الغرامة عن مبلغ 10.000 دج، ويدفع الغرامة الأطراف المتضامنون و توزيعها بينهم بالتساوي.

وزيادة على ذلك يحق للدولة ممارسة حق الشفعة، وشراء العقار بالثمن المصرح به، وبهذا الإجراء تؤول الملكية الخاصة وتدرج ضمن الأملاك العامة.

ونشير إلى أن الموثق لا يسعى إلى تحصيل رسوم التسجيل فحسب، بل كذلك تحصيل رسوم الطابع الجبائي أو رسوم الدمغة التي يحددها قانون الطابع، ومن هنا يظهر الدور الجبائي الذي يقوم به الموثق لصالح الخزينة العمومية.

ب)- الأشخاص المكلفون بإجراء عملية التسجيل (عملية الإيداع)

يلتزم الأشخاص الذين لهم صفة تحرير الوثائق والعقود الرسمية مثل الموثقين والمحضرين القضائيين ومحافظي البيع بالمزاد ومديري أملاك الدولة وكتاب ضبط الهيئات القضائية بإيداع جميع الوثائق التي نص عليها قانون التسجيل لدى مكتب التسجيل المختص إقليميا وفق المواعيد المحددة في التشريع الجبائي، وبعدها يقوم مفتش التسجيل بإجراء التسجيل.

وقد حددت المادة 82 من قانون التسجيل الأشخاص المكلفين بإيداع التسجيل وهم:

- الموثقون، فيما يخص العقود التي تم إبرامها أمامهم.
- كتاب الضبط والأعوان العموميين الآخرين الذين لهم القدرة على تحرير العرائض والمحاضر.
- كتاب الضبط، فيما يخص الأحكام التي تمت في كتابات الضبط، ما عدا الحالة المنصوص عليها في المادة 94 من قانون التسجيل.
- كتاب الإدارات المركزية والمحلية، فيما يخص عقود هذه الإدارات والتي تخضع لإجراء التسجيل ما عدا الحالة المنصوص عليها في المادة 94 من قانون التسجيل.
- الأطراف، فيما يخص العقود العرفية والعقود المبرمة في الخارج، والتي يجب عليهم تسجيلها، وفيما يخص الأوامر، بناء على العرائض أو المذكرات والشهادات التي يسلمها لهم على الفور القضاة وفيما يخص العقود والقرارات التي يحصلون عليها من المحكمة إذا لم يتم تسجيلها بعد.
- الورثة والموصى لهم والموهوب لهم وأوصيائهم والمنفذين للوصايا فيما يخص الوصايا.

أما عن الآثار المترتبة عن عدم احترام قواعد التسجيل؛ فقد رتب المشرع على عدم احترام مواعيد التسجيل مسؤولية في جانب الموثق، وكذا الهيئات المكلفة بإجراء التسجيل (المحضرين القضائيين ومحافظي

البيع بالمزاد وكتاب الضبط)، وهو ما يعبر عنه بالمسؤولية المالية أو الجبائية للموثق، وهي مسؤولية ذات طابع خاص.

فكل تأخر من جانب الموثق يترتب في ذمته التزاما ماليا، حيث تفرض عليه غرامات جبائية كجزاء عن التأخر في القيام بإجراءات التسجيل أو إجراءات القيد أو إجراءات الشهر، زيادة على إمكانية المتابعة التأديبية من قبل المجلس التأديبي للمنظمة المهنية للموثقين.

ولذلك يتعين على الموثق أن يكون على دراية تامة بكل التعديلات الدورية لرسوم التسجيل والطابع وكل الضرائب والرسوم المقررة والتي تسن بموجب قوانين المالية السنوية والتكميلية.

وهذه الغرامات قد تكون ثابتة كتحديد غرامة مقدرة بمبلغ 500 د.ج مثلا أو تحدد بصفة تناسبية تقدر بعشرة بالمائة (10%) مثلا من الحقوق المالية غير المصرح بها.

وهذا الجزاء ليس مقتصرا على الموثقين فحسب، بل يمتد أيضا إلى المحضرين القضائيين ومحافظيالمزاد العلني بوصفهم مكلفين بعملية الإيداع للتسجيل، مع الفارق في طبيعة الأوراق المعدة للتسجيل واختصاص كل شخص (بن مقني، 2015، صفحة 5).

رابعا: حقوق التسجيل

تتخذ هذه الضريبة رأس المال وعاء لها عند انتقال الملكية من شخص لآخر، ويمكن أن يكون رأس المال عقارا أو منقولاً طرأت عليه صفة التخصيص وتعتبر الضريبة التي تمس العقار بمناسبة التصرف فيه أهم هذه الحقوق نظرا لفعاليتها وحصيلتها، وأهم هذه العمليات على سبيل المثال ما يلي:

- عمليات انتقال الملكية بمقابل كالبيع، أو دون مقابل كالهبات والتركات
- عمليات إنشاء الشركات أو حلها أو تعديلها
- عمليات القسمة أو المبادلة

وسنقتصر في هذا العنصر على ذكر الحقوق التسجيل التي يلتزم المكلف بتسديدها ودفعها في ما يتعلق فقط بالمعاملات العقارية، وهي موضحة في الجدول أدناه.

جدول رقم (1-1): حقوق التسجيل الرئيسية المنصوص عليها في التشريع الجبائي المعمول به

مجال التطبيق	الوعاء الضريبي	معدلات الحقوق
1. عقود التنازل		
نقل لقاء عوض للممتلكات العقارية أو المنقولات	التمن الوارد في العقد أو القيمة التجارية الحقيقية للملك	5% الأملاك العقارية و 3% المباني الواقعة في دول أجنبية 2.5% الممتلكات المنقولة و 2% الطائرات أو السفن أو القوارب 10% اليخوت أو قوارب النزهة.
التنازل عن الحصص والأنصبة عن طريق البيع في الشيوخ بالمزاد	ثمن بيع المحل والشهرة، التنازل عن حق الإيجار	5% المحل التجاري والزبائن و 5% حق الإيجار
التنازل عن أجزاء من الملكية (حق الانتفاع وحق ملكية الرقبة)	السعر المعلن في العقد أو القيمة التجارية الحقيقية للعقار	5% الممتلكات المنقولة المشاعة الغير قابلة للقسمة 3% الممتلكات العقارية المشاعة 1.5% العقارات المشاعة المقتناة من أحد المشتركين في الشيوخ
الهبات: نقل الملكيات مجانا	التمن المعبر عنه مع إضافة جميع الأعباء أو على أساس القيمة التجارية الحقيقية	3% عقارات تتواجد بلدان أجنبية. 5% تطبق وفقا لنص المادة 53-2 من قانون التسجيل
التركات: نقل الملكية بسبب الوفاة	قيمة الملك موضوع الهبة	0% الحائز على الحق القانوني للكفالة والولد المكفول 0% الأصول والفروع والأزواج و 5% ما فوق الدرجة الأولى من القرابة 1500 دج الأسهم والحصص الاجتماعية.
تقاسم الممتلكات المنقولة وغير المنقولة	الأصول الصافية للتركة العائدة لكل ذي حق (إجمالي الأصول - الديون والرسوم)	5% الحصة الصافية العائدة لكل ذي حق. 3% الأصول والفروع والزوج الباقي على قيد الحياة 3% الأصول عقارية المؤسسة، عند التزام الورثة مواصلة الاستغلال 0% الورثة من الدرجة الأولى للمنزل الفردي الذي شغله المتوفى
2. عقود القسمة		
تبادل ممتلكات عقارية	الحصص المتبادلة متساوية القيمة: قيمة أحد العقارات المتبادلة.	1.5% الممتلكات المنقولة والعقارات 2.5% إعادة تقسيم الممتلكات المنقولة و 5% إعادة تقسيم العقارات.
تبادل عقارات ذات قيمة متساوية: قيمة أحد العقارات ذات قيم غير متساوية: 2.5% قيمة الحصة الأدنى المتبادلة+ 5% الفارق بين حصة وأخرى	الحصص المتبادلة غير متساوية القيمة: قيمة الأدنى للحصة المتبادلة بالإضافة إلى الفارق	
تبادل عقار مقابل ممتلكات منقولة	قيمة أعلى حصة من الحصص المتبادلة	5% يستحق حق واحد لنقل الملكية والموافق للحق الأعلى
تبادل محليين تجاريين أو الزبائن	ثمن بيع المحل والشهرة والتنازل عن حق الإيجار	5% يستحق حق واحد لنقل الملكية والموافق للحق الأعلى

المصدر: من إعداد الطالبين وفق نصوص قانون التسجيل، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجزائر، إصدار 2026

حسب المعلومات الواردة في الجدول (1/1) أعلاه يُلاحظ من خلال تنظيم حقوق التسجيل في التشريع الجبائي الجزائري أن المشرع اعتمد مقارنة مزدوجة تقوم على التمييز بين التصرفات بعوض والتصرفات بدون

عوض، حيث تخضع الأولى لرسوم نسبية تُحتسب على أساس القيمة الحقيقية للمعاملة بما يعكس طابعها الاقتصادي والتجاري، في حين تستفيد التصرفات التبرعية من نسب مخفضة، خاصة عندما تتم بين الأقارب، تكريسًا للاعتبارات الاجتماعية. كما يتجلى حرص المشرع على ضمان فعالية التحصيل الجبائي من خلال منح الإدارة سلطة إعادة تقييم الوعاء الجبائي متى تبين أن القيم المصرح بها لا تعكس القيمة الحقيقية للعقار، وهو ما يشكل آلية أساسية للحد من ظاهرة التهرب الضريبي. وبذلك، يحقق نظام التسجيل توازنًا بين حماية مصالح الخزينة العمومية وتشجيع استقرار المعاملات العقارية، من خلال إرساء قواعد واضحة ومرنة لتحديد الرسوم.

المطلب الثالث: تحديد الوعاء الضريبي في ضوء المعاملات الناقلة للملكية العقارية في الجزائر

تمثل المعاملات الناقلة للملكية العقارية أحد أهم المجالات الخاضعة للرقابة الجبائية بالنظر إلى أثرها المباشر في تعبئة الموارد المالية للخزينة العمومية. ويُعد تحديد الوعاء الضريبي في هذا المجال مرحلة أساسية في احتساب الحقوق والرسوم المستحقة، إذ يرتبط بقيمة التصرف العقاري محل النقل سواء تم بعوض أو دون عوض. وقد حرص المشرع الجزائري على وضع قواعد قانونية تحدد الأساس الذي تُحتسب عليه الضرائب والرسوم المرتبطة بنقل الملكية العقارية مع منح الإدارة الجبائية صلاحيات إعادة التقييم للحد من ظواهر التصريح غير الحقيقي والغش الجبائي (طيب، 2015، صفحة 110).

أولاً: مفهوم الوعاء الضريبي في المعاملات العقارية

يقصد بالوعاء الضريبي في مجال نقل الملكية العقارية القيمة أو الأساس المالي الذي تُحتسب على أساسه الحقوق والرسوم الجبائية المستحقة بمناسبة انتقال الحق العيني العقاري من شخص إلى آخر. ويشكل هذا الوعاء عنصراً جوهرياً في العملية الجبائية، لأن صحة تحديده تؤثر مباشرة في مقدار الرسم الواجب دفعه (طيب، 2015، صفحة 111).

وفي التشريع الجزائري، تخضع التصرفات الناقلة للملكية العقارية لإجراءات التسجيل الإلزامي باعتبارها شرطاً قانونياً لإنتاج آثارها تجاه الغير، كما أن التسجيل يمثل وسيلة لتحديد الوعاء الجبائي واستيفاء حقوق الخزينة العمومية (بشور، 2022، صفحة 2541).

ويختلف تحديد الوعاء بحسب طبيعة التصرف العقاري، سواء تعلق الأمر بعقود المعاوضة مثل البيع والمبادلة، أو عقود التبرع مثل الهبة والوقف.

ثانيا: أسس تحديد الوعاء الضريبي في التصرفات الناقلة للملكية بعوض

يقوم تحديد الوعاء الضريبي في التصرفات العقارية بعوض - وعلى رأسها عقد البيع - على أساس القيمة الحقيقية للعقار محل التصرف أو الثمن المصرح به في العقد متى كان مطابقاً للقيمة الحقيقية للتعامل. ويهدف هذا الأساس إلى تحقيق العدالة الجبائية ومنع الأطراف من تخفيض القيمة التعاقدية بقصد تقليل الرسوم المستحقة. لذلك منح قانون التسجيل للإدارة الجبائية سلطة مراجعة القيم المصرح بها وإعادة تقييمها عند وجود مؤشرات على عدم مطابقة السعر للحقيقة الاقتصادية للعقار محل التصرف (بشور، 2022، صفحة 2543)

كما تختلف الرسوم المرتبطة بنقل الملكية بحسب نوع المعاملة وطبيعة العقار والامتيازات أو الإعفاءات القانونية المقررة بموجب النصوص الجبائية.

ثالثا: تحديد الوعاء الضريبي في التصرفات الناقلة للملكية دون عوض

في التصرفات المجانية، وعلى وجه الخصوص الهبة، لا يستند تحديد الوعاء الضريبي إلى ثمن البيع وإنما إلى القيمة التقديرية أو القيمة التجارية للعقار وقت انتقال الملكية. ويُبَرَّر هذا التوجه بغياب المقابل المالي الذي يمكن اعتماده كأساس للضريبة، الأمر الذي يجعل الإدارة تعتمد معايير التقدير العقاري لتحديد القيمة الحقيقية للعقار ومن ثم احتساب الرسم المستحق. كما أن بعض التصرفات قد تستفيد من إعفاءات أو تخفيضات يقررها المشرع لأسباب اجتماعية أو اقتصادية دون المساس بمبدأ خضوع نقل الملكية لإجراء التسجيل (بوزكري، 2018، صفحة 81) يتضح أن تحديد الوعاء الضريبي في المعاملات الناقلة للملكية العقارية في الجزائر يقوم على مبدأ اعتماد القيمة الحقيقية للتصرف كأساس للضريبة، مع منح الإدارة الجبائية صلاحيات الرقابة وإعادة التقدير لضمان فعالية التحصيل ومكافحة الغش الجبائي، كما يختلف أساس تحديد الوعاء تبعاً لطبيعة التصرف، سواء تم بعوض أو دون عوض، وهو ما يعكس سعي المشرع إلى تحقيق التوازن بين حماية حقوق الخزينة وضمان استقرار المعاملات العقارية.

المبحث الثاني: الرقابة الجبائية وآليات تقييم المعاملات العقارية ودورها في تحسين الحصيلة الضريبية

تُعَدّ الرقابة الجبائية على تقييم المعاملات العقارية من أهم الآليات التي تعتمدها الإدارة الضريبية لضمان دقة القيم المصرح بها ومطابقتها للقيمة الحقيقية للعقار. فمع تزايد المعاملات العقارية، تبرز الحاجة إلى تفعيل وسائل التقييم والمراقبة للحد من ظاهرة التصريح الناقص، لما لها من تأثير مباشر على الوعاء الضريبي.

وفي هذا الإطار، تلعب آليات تقييم العقارات، المدعّمة بالمعاينة الميدانية والاعتماد على الأسعار المرجعية، دوراً أساسياً في تصحيح الانحرافات وتحقيق العدالة الجبائية. كما تساهم هذه الرقابة في تحسين الحصيلة الضريبية من خلال استرجاع الحقوق الضائعة وتعزيز امتثال المكلفين.

وعليه، يهدف هذا المبحث إلى إبراز دور الرقابة الجبائية وآليات تقييم المعاملات العقارية في رفع فعالية التحصيل الضريبي وتحسين موارد الخزينة العمومية.

المطلب الأول: ماهية الرقابة الجبائية

تعتبر الرقابة الجبائية وظيفة أساسية داخل الإدارة الضريبية، إذ لا يقتصر دورها على التحقق من صحة التصريحات الجبائية فحسب، بل تمتد لتشمل تصحيح الانحرافات، ومكافحة التهرب الضريبي، وضمان تطبيق التشريع الجبائي بشكل عادل. كما أنها تمثل أداة توازن بين حق الدولة في التحصيل وحق المكلف في الضمانات القانونية.

أولاً: مفهوم الرقابة الجبائية ودوافعها

"الرقابة الجبائية هي تشخيص محتوى الكتابات المحاسبية بما يتلاءم مع القانون الجبائي و التحقق من هذا المحتوى مع الإثباتات و التصريحات المقدمة ". (hamini, 2001, p. 172)

وعرفت المادة 18-01 من قانون الإجراءات الجبائية: "الرقابة الجبائية هي مراقبة الإدارة الجبائية للتصريحات و المستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو حق أو رسم أو إتاوة ، كما يمكنها أنتمارس حق الرقابة على المؤسسات و الهيئات التي ليست لها صفة التاجر التي تدفع أجورا أو أتعابا أو مرتبات مهما كانت طبيعتها". (المالية، 2024)، وتعرف أيضا على أنها نشاط إداري تتحقق من خلاله الإدارة الضريبية من صدق واكتمال الإقرارات والتصريحات الصادرة عن دافعي الضرائب. كما تمثل سلطة تتيح للإدارة التحقق من التصريحات والأفعال والعمليات التي تشكل أساساً لفرض الضريبة، واكتشاف أي تملص من دفعها سواء كان جزئياً أو كلياً، وتصحيح الإغفال والنقص والأخطاء التي تم اكتشافها في تقدير الضرائب وجمعها. (بوجريو، 2024).

ومن بين أهم دوافع الرقابة الجبائية يوجد سببين رئيسيين للقيام بها وهما:

1- الرقابة الجبائية كوسيلة لمتابعة التصريحات الجبائية:

تعد الرقابة الجبائية وسيلة هامة لمتابعة النظام الضريبي، حيث يقوم المكلف بتحديد أسس فرض الضريبة و تقديم تصريحاته للإدارة الجبائية. ومن خلال الرقابة الجبائية يتم التحقق من صحة و مصداقية هذه التصريحات، مما يضمن العدالة الضريبية (خير الدين وصيف، 2021، صفحة 25).

2- الرقابة الجبائية لمكافحة التهرب الضريبي:

يلجأ العديد من المكلفين بالضريبة إلى محاولة تخفيض العبء الضريبي بشتى الطرق و الأساليب من بينها التهرب الضريبي، لذلك تسعى الإدارة الجبائية إلى مكافحة هذا النوع من الممارسات التدليسية عن طريق تقنيات مختلفة من بينها الرقابة الجبائية التي هي بمثابة الأداة الضرورية لمكافحة التهرب الضريبي و ضمان مصالح الخزينة العمومية (لياس قلاب، 2011، صفحة 20).

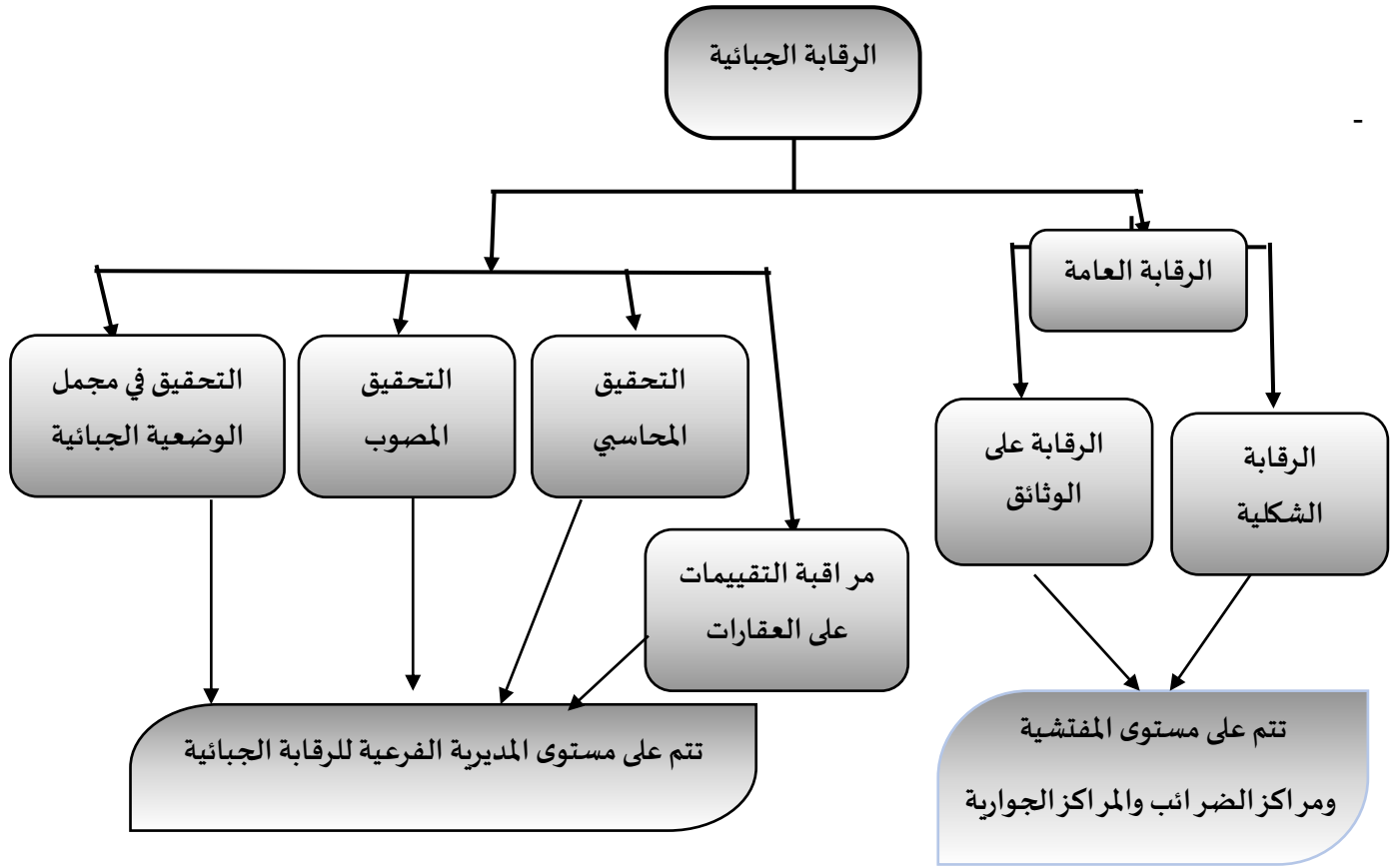
3- الرقابة الجبائية لرفع وتحسين الإيرادات الضريبية:

تُعَدّ الرقابة الجبائية أداة أساسية لرفع وتحسين الإيرادات الضريبية من خلال ضمان صحة التصريحات والكشف عن حالات التهرب أو التقليل من الوعاء الضريبي، مما يسمح باسترجاع الحقوق المستحقة للخزينة العمومية. كما تسهم في تعزيز الامتثال الضريبي وترسيخ مبدأ العدالة بين المكلفين، وهو ما ينعكس إيجاباً على فعالية النظام الجبائي. (Tanzi&Zee, 2000, p. 8).

ثانياً : أنواع الرقابة الجبائية:

في ظل اتساع نطاق المجتمع الجبائي وتزايد عدد التصريحات المودعة لدى المصالح الجبائية، وما يرافق ذلك من تنوع واختلاف بحسب طبيعة الأنشطة وأحجامها ونوعية العمليات محلّ الفحص، اتجه المشرع الجبائي إلى إرساء منظومة رقابية متعددة الأشكال تتناسب مع الأهداف المسطرة لكل نوع منها، وهو ما يمكن توضيحه من خلال الشكل الآتي:

الشكل رقم (1/1): أنواع الرقابة الجبائية



المصدر: من إعداد الطالبين

1- الرقابة العامة:

يتم تنفيذ هذا النوع من الرقابة بشكل دوري في المفتشيات أو مراكز الضرائب، حيث يُجرى دون الحاجة إلى التنقل إلى المقر الرئيسي للمكلف. وبناءً على ذلك، يمكن التمييز بين نوعين من الرقابة العامة، وهما:

1-1 - الرقابة الشكلية:

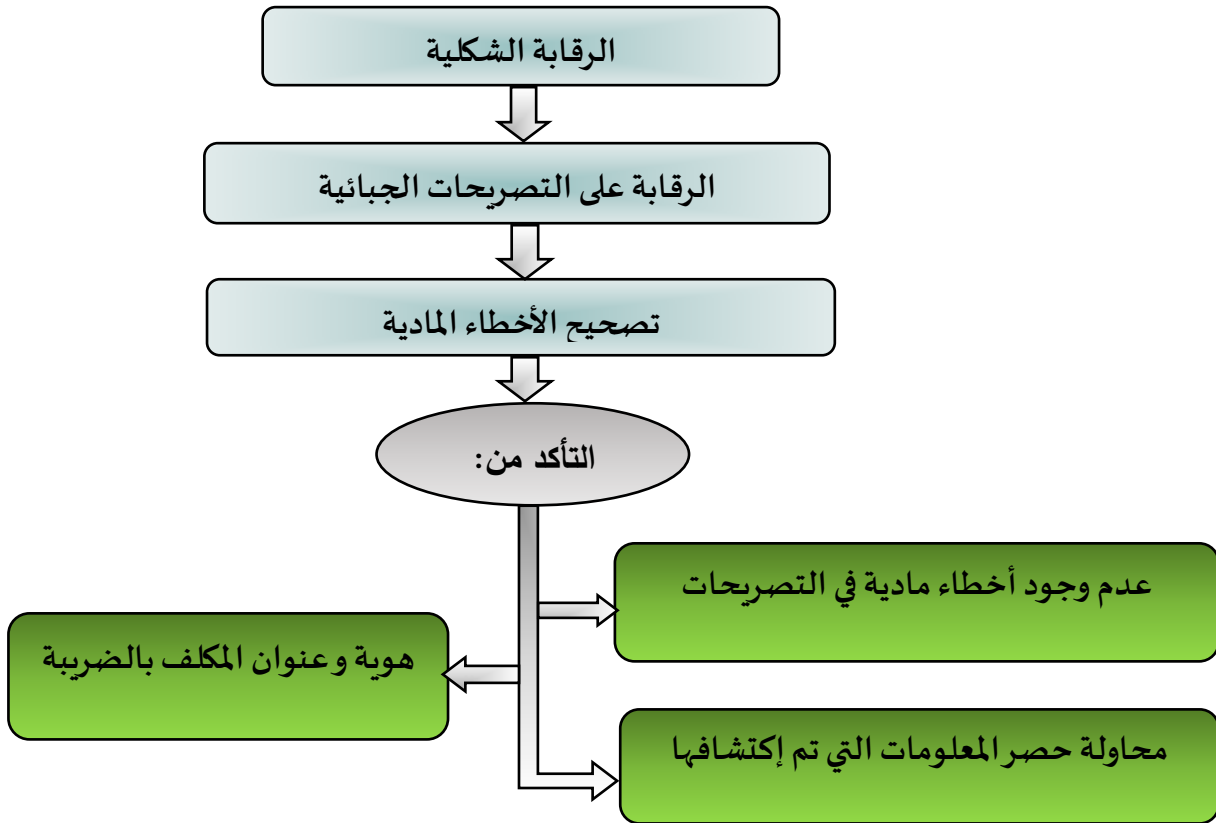
تُعتبر أول خطوة تبدأ بها الإدارة الجبائية في عملية الرقابة، حيث يقوم من خلالها العون المكلف بتسيير ملفات المكلفين الخاضعين للنظام الحقيقي أو نظام الضريبة الجزافية الوحيدة بمختلف التدخلات التي تهدف إلى تصحيح الأخطاء المادية المرتكبة أثناء إعداد التصريحات ومقارنتها مع التصريحات التي تمتلكها إدارة الضرائب.

تتم هذه الرقابة على مستوى المفتشية أو مركز الضرائب أو المراكز الجوارية التي يُمارس فيها النشاط، ويتعين تحديد مكان تواجد المقر الاجتماعي بدقة. وتتم هذه الرقابة، من المفروض، بعد نهاية كل سنة نشاط، وتشمل على الخطوات التالية:

- تصحيح الأخطاء المادية المحتملة في التصريحات G50 أو تصريحات G12 bis، مع مقارنة التصريحات بالمعلومات التي تملكها مصالح الضرائب. (Recoupement)
- مراقبة حسن ملء التصريحات، وخاصة منها G50، وفحص جذري لجميع المعلومات الموجودة فيها.
- كشف المعلومات والعناصر المهمة، مع تصحيح الأخطاء بإرسال ما يُعرف بـ C4.

ويمكن تلخيصها بالشكل التالي:

الشكل رقم (2/1): الرقابة الشكلية



المصدر: بن عمارة منصور، إجراءات الرقابة المحاسبية والجبائية، الطبعة الثانية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2016، ص37.

1-2- الرقابة على الوثائق:

هي رقابة مكتوبة مكتملة للرقابة الشكلية، حيث تسمح للمصالح الجبائية بفحص التصريحات المكتتبة من طرف المكلف، وذلك اعتماداً على المعطيات والمؤشرات المستخلصة من الملف الجبائي للمكلف المعني بالرقابة الجبائية.

ففي البداية يُفترض دوماً حسن النية في المكلف، أي أن التصريحات التي يقدمها للإدارة الجبائية تكون صحيحة وسليمة ودقيقة، لكن يبقى على الإدارة الجبائية أن تتحقق من صحة هذه التصريحات.

لدى الإدارة الجبائية مجموعة من الامتيازات القانونية التي تمكنها من القيام بمهمة الرقابة على أحسن وجه، وتتمثل هذه الأدوات في:

- طلب التوضيحات .
- الحق في الرقابة والاتصال بالمكلف .
- طلب الوثائق الثبوتية والمبررات .

وتمر الرقابة على الوثائق بمرحلتين أساسيتين، هما:

- التحليل المسبق الدقيق للتصريحات الجبائية.
- التحليل التكميلي المعمق، والمعتمد على المقاربات والبحث عن التناقضات الداخلية والخارجية.

- ومن أجل القيام بهاتين المرحلتين على أحسن وجه، يجب على المراقب الجبائي أن يقوم بما يلي:
- مقارنة المعلومات الجبائية التي بحوزة المصلحة، أو التي تحصلت عليها من مصادر خارجية، مع ما هو موجود بالملف الجبائي من تصريحات ومعلومات
 - الاعتماد على المعايير التي قامت بها مصلحة التدخلات بعين المكان .

2-الرقابة المعمقة:

إن الهدف الأساسي للتحقيق المعمق بأشكاله المختلفة هو استدراك واكتشاف التهرب الضريبي، الذي من الممكن أن يكون قد انتقل إلى جملة من الملفات الجبائية. ويُعد هذا النوع امتداداً لعملية الرقابة على الوثائق، حيث تثبت من خلال نتائجها وجود حالات مشكوك في صدق بياناتها وتصريحاتها، ولا يمكن اكتشاف ذلك إلا من خلال إخضاعها لعملية تدقيق معمق للتسجيلات المحاسبية.

وفي هذا النوع من الرقابة، تقوم مديرية إدارة المعلومات والتحقيقات الجبائية ببرمجة المكلفين الخاضعين للتحقيق المحاسبي أو التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة وكذلك مراقبة تقييمات العقارات، بناءً على اقتراحات المديريات الولائية، والتي تقوم بدورها، من خلال المديريات الفرعية للرقابة الجبائية، بمراسلة مختلف مفتشيات الضرائب ومراكز الضرائب والمراكز الجوارية للضرائب لإعداد اقتراحات حول الملفات الواجب إخضاعها للرقابة الجبائية بالنسبة للمكلفين بالضريبة ذوي الأنشطة التجارية والصناعية والمهنية والحرفية.

وبالنسبة لعملية اقتناء العقارات فيتم مراسلة مفتشية التسجيل لأجل بعث نسخ من عقود الشراء لمختلف العقارات حتى يتسنى للمديريات الفرعية للرقابة الجبائية برمجة المشتريين الذين لم يصرحوا وفق مرجع أسعار العقارات.

وتتمثل أشكال الرقابة في:

(1)- التحقيق في المحاسبة: عرفته المادة: 20-1 من قانون الإجراءات الجبائية: " يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة و إجراء كل التحريات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها.

ويتولى مهمة التحقيق في المحاسبة أعوان الإدارة الجبائية الذين يملكون على الأقل رتبة مفتش.

(2)- التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة:

- عرفته المادة 21-1 من قانون الإجراءات الجبائية كآلاتي: "يمكن لأعوان الإدارة الجبائية أن يشرعوا في التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي، سواء توفر لديهم موطن جبائي في الجزائر أم لا، عندما تكون لديهم التزامات متعلقة بهذه الضريبة، و في هذا التحقيق يتأكد الأعوان المحققون من الانسجام الحاصل بين المداخل المصروح بها من جهة، و الذمة أو الحالة المالية و العناصر المكونة لنمط معيشة أعضاء المقر الجبائي، من جهة أخرى، ويمكن القيام بتحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة عندما تظهر وضعية الملكية وعناصر نمط المعيشة لشخص غير محصي جبائيا، وجود أنشطة أو مداخل متلمصة من الضريبة، لا يمكن القيام بهذا التحقيق إلا من طرف أعوان من الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مفتش على الأقل.

(3)-التحقيق المصوب في المحاسبة:

ثم استحداث شكل آخر من أشكال الرقابة الجبائية طبقا للمادة 24 من قانون المالية لسنة 2010 والمسمى بالتحقيق المصوب في المحاسبة (VCP)، حيث إذا كان التحقيق في المحاسبة السابق الذكر يقوم بالتدقيق في كل المعلومات المحاسبية التي لها علاقة بالمكلف محل التحقيق وفي كل الضرائب والرسوم المعني بها، فإن التحقيق المصوب في المحاسبة هو على خلاف من ذلك، وتقتصر عملية التحقيق فيه على نوع أو عدة أنواع من الضرائب والرسوم وما يرتبط بها من معلومات محاسبية ولكنه لا يختلف عنه من حيث الإجراءات، وعرفته المادة 20 مكرر-1 من قانون الإجراءات الجبائية كآلاتي: " يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق مصوب في محاسبة المكلفين بالضريبة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب، لفترة كاملة أو لجزء منها غير متقدمة أو لمجموعة أو معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية، وبصفة عامة التحقيق المصوب في المحاسبة هو إجراء رقابي مصوب، أقل شمولاً، سريع وأقل شمول من التحقيق المحاسبي، من خلال فحص الوثائق الثبوتية والمحاسبية لفئة محددة من الضرائب والرسوم ولمدة قصيرة يمكن أنتقل عن سنة.

المطلب الثاني: خطوات وإجراءات مراقبة التقييمات على العقارات في ظل التشريع الجبائي

تخضع الرقابة على تقييمات العقارات في الجزائر لإطار قانوني دقيق حدّد التشريع الجبائي، حيث لم يترك المشرّع هذه العملية لاجتهاد الإدارة الجبائية، بل نظمها عبر مجموعة من الإجراءات والخطوات الإلزامية

التي تضمن حماية حقوق كل من الخزينة العمومية والمكلف بالضريبة. وتندرج هذه الإجراءات ضمن أحكام قانون التسجيل وقانون الإجراءات الجبائية من خلال المواد 38 مكرر 1 و المادة 38 مكرر 3، لاسيما المواد المتعلقة بمراقبة التقييمات وإعادة تقدير القيم العقارية.

وعليه، فإن عملية الرقابة على تقييمات العقارات تمر بعدة مراحل متسلسلة، تبدأ بالإعلام المسبق للمكلف بالضريبة، ثم فحص وتقييم العقار، وصولاً إلى تبليغ نتائج الرقابة ومنح حق الرد والتسوية، وذلك وفق ضوابط قانونية دقيقة تكرس مبدأ الشرعية الجبائية وتضمن الشفافية والعدالة في تحديد الوعاء الضريبي.

أولاً: مرحلة الإخطار المسبق والتحضير للرقابة

تتطلق عملية مراقبة التقييمات بإعلام المكلف بالضريبة مسبقاً، حيث لا يمكن مباشرة هذه الرقابة إلا بعد توجيه إشعار رسمي إليه، سواء عن طريق رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام أو تسليمه يدوياً مقابل وصل.

ويجب أن يتضمن هذا الإشعار، تحت طائلة بطلان الإجراء، جملة من البيانات الأساسية، من بينها:

- هوية ورتب أعوان الإدارة الجبائية المكلفين بالمراقبة (على أن تكون رتبهم مفتشاً على الأقل).
- تحديد العقد أو التصريح موضوع المراقبة .
- تاريخ وساعة استدعاء المكلف للحضور إلى المصلحة .
- التنصيص على حق المكلف في الاستعانة بمستشار من اختياره .

كما تُمنح للمكلف مهلة لا تقل عن عشرة (10) أيام ابتداءً من تاريخ استلام الإشعار، قصد تمكينه من التحضير للمراقبة.

وفي حالة عدم حضوره، يتم توجيه استدعاء ثانٍ خلال أجل أقصاه عشرة (10) أيام، وفي حال استمرار عدم الاستجابة، تُطبق الإجراءات المنصوص عليها قانوناً، ما لم تكن هناك قوة قاهرة مثبتة.

ثانياً: مرحلة المعاينة الميدانية وتحديد طبيعة العقار

خلال هذه المرحلة، تقوم الإدارة الجبائية بفحص التصريحات والعقود، مع إمكانية إعادة تقييم العقارات إذا تبين أن الثمن المصرح به أقل من القيمة التجارية الحقيقية، وذلك استناداً إلى أحكام المادة 38 مكرر ، كما تجدر الإشارة إلى أن المديرية العامة للضرائب قد عملت، عبر منصتها الإلكترونية، على توضيح أسس ومصادر مراقبة تقييمات العقارات لكلٍ من أعوان الضرائب وأفراد المجتمع، وذلك بهدف تكريس مبدأ التصريح الصحيح وفق الأسعار الحقيقية والفعالية السائدة في سوق العقار. ويتجسد ذلك من خلال نشر مرجع أسعار العقار لكل المناطق الخاص بعمليات البيع و الكراء، والذي يتم تحيينه دورياً كل سنتين، ويُعد أداة استرشادية

مهمة تساعد في الحد من ظاهرة التقليل من القيم المصرح بها. ويمكن الاطلاع على هذا المرجع عبر الرابط الإلكتروني التالي:

[https://www.mfdgi.gov.dz/services-pro-ar/autres-services-numeriques-ar/referentiel-des-prix-de-limmobilier-ar?view=frontlist&catid\[0\]=506](https://www.mfdgi.gov.dz/services-pro-ar/autres-services-numeriques-ar/referentiel-des-prix-de-limmobilier-ar?view=frontlist&catid[0]=506)

لتطبيق مرجع أسعار العقار لكل المناطق بما يفرضه القانون الجبائية خاصة فيما يتعلق بالعقارات أو المحلات التجارية، يقوم العون المكلف بالتقييم بزيارة ميدانية لمكان العقار قبل إعداد تبليغ التقييم، وذلك بهدف الوقوف على خصائصه الحقيقية.

وتُعد هذه المرحلة أساسية، حيث تسمح بـ:

- تحديد طبيعة العقار (سكني، تجاري، فلاحي.....)
- تصنيفه (راقٍ، اقتصادي، سهلي، منحدر.....)
- تقييم موقعه وخصائصه العمرانية أو الاقتصادية .

ويتم تحرير محضر معاينة ميدانية، يُدعى المكلف بالضريبة للتوقيع عليه، مع الإشارة إلى رفضه إن وُجد، وهو ما يُعزز الطابع القانوني للإجراء.

كما يعتمد العون المكلف بالتقييم على مختلف وسائل الإثبات المتاحة، بما في ذلك المعلومات الجبائية، والمعاينات الميدانية، والمقارنات السوقية، لتحديد القيمة الحقيقية للعقار. كما يلتزم بتوضيح منهجية التقييم والأسس المعتمدة في تحديد القيمة الجديدة.

ثالثاً: مرحلة إعادة التقييم وتبليغ التقدير المقترح

استناداً إلى نتائج المعاينة وجداول الأسعار المرجعية، تقوم الإدارة الجبائية بإعادة تقدير القيمة التجارية للعقار، وذلك في الحالات التي يكون فيها الثمن المصرح به أقل من القيمة الحقيقية، وفقاً لما نصت عليه المادة 38 مكرر 2/أ من قانون الإجراءات الجبائية، ويترتب عن ذلك إعداد تبليغ بالتقييم يتضمن وجوباً:

- الأسس المعتمدة في إعادة التقييم .
- القيمة التجارية الجديدة للعقار .
- كيفية تحديد هذه القيمة .
- النصوص القانونية المعتمدة .
- إمكانية الاستعانة بمستشار .

ويُرسل هذا التبليغ إلى المكلف بالضريبة بنفس طرق التبليغ القانونية، مع منحه مهلة ثلاثين (30) يوماً للرد ابتداءً من تاريخ الاستلام.

رابعًا: مرحلة رد المكلف ودراسة ملاحظاته

خلال مهلة الثلاثين (30) يومًا، يمكن للمكلف بالضريبة:

- قبول التقييم صراحة .
 - أو تقديم ملاحظات وتبريرات مدعمة .
- وفي هذه الحالة، تلتزم الإدارة بدراسة هذه الردود بعناية، حيث:
- إذا كانت المبررات مقبولة، يتم التخلي عن التقييم وإشعار المعني بذلك .
 - أما إذا رُفضت كليًا أو جزئيًا، يتم إعداد تبليغ تقييم نهائي مع توضيح أسباب الرفض .

كما يُعتبر عدم الرد خلال الأجل المحدد بمثابة قبول ضمنى للتقييم المقترح.

كما يمكن للإدارة، خلال أجل أربع (4) سنوات، إثبات نقص التقدير وإعادة فرض الرسوم المستحقة، مع تطبيق زيادات وعقوبات تختلف حسب مبلغ الحقوق المتملص منها.

وعند انتهاء عملية الرقابة، لا يمكن إخضاع نفس العقد أو التصريح لرقابة مماثلة إلا في حالة ثبوت وجود إخفاء أو تدليس. كما تتمتع الإدارة بحق الشفعة في بعض الحالات إذا رأت أن السعر المصرح به غير كافٍ، وفق الشروط القانونية المحددة في نص المادة 38 مكرر 3 من قانون الإجراءات الجبائية : تستطيع إدارة التسجيل أن تستعمل لصالح الخزينة، وذلك خلال أجل ثلاثة (3) أشهر من تاريخ إتمام إجراءات التسجيل، حق الشفعة على العقارات الحقوق العقارية أو المحلات التجارية أو الزبائن أو حق الإيجار أو الاستقادة من وعد بالإيجار على العقار كله أو جزء منه، وكذا الأسهم أو الحصص الاجتماعية، الذي ترى فيه بأن ثمن البيع المصرح به أو القيمة غير كاف وذلك بعرض دفع مبلغ السعر المصرح به للبائع وكذا التكاليف المسجلة بشكل صحيح، التي أثقلت عملية البيع.

لا يمكن تطبيق حق الشفعة في الحالات التالية:

التنازل لصالح هيئات الدولة في إطار مهمة المنفعة العامة.

وجهة الملك المباع هو ممارسة شعائر دينية أو لضمه إلى مبنى مخصص بالفعل لهذا الاستخدام.

البيع بالمزاد العلني العمومي الذي يتم وفقا لإجراء منصوص عليه في التشريع المعمول به.

البيع الذي يتم بين الأصول والفروع أو بين الزوجين، أو بين الأقارب حتى الدرجة الرابعة، أو بين الأصهار لغاية الدرجة الثانية.

ويبلغ قرار ممارسة حق الشفعة إلى ذوي الحقوق أو الممثل القانوني للشركة، بواسطة محضر قضائي أو بواسطة رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام، يوجهها مدير الضرائب بالولاية التي توجد في نطاقها الأملاك المذكورة.

خامسًا: مرحلة التبليغ النهائي وتأسيس الضريبة

بعد انتهاء مرحلة الرد، تقوم الإدارة الجبائية بإعداد التبليغ النهائي للتقييم، والذي يتضمن الأسس الضريبية النهائية المعتمدة.

ويترتب عن ذلك:

- إدراج القيم الجديدة ضمن جدول التحصيل .
- احتساب الحقوق والرسوم المستحقة (حقوق التسجيل، رسم الإشهار العقاري...)
- تطبيق العقوبات عند الاقتضاء .

وفي هذه المرحلة، يُمكن للمكلف ممارسة حق الطعن وفق الإجراءات القانونية، ما لم يكن قد قبل التقييم صراحة.

سادسًا: حق الطعن

وتقادي الإضرار بالمكلف بالضريبة من خلال المساس بحقه في الطعن، تم تعديل أحكام الفقرة 02 من المادة 38 مكرر (د) والمادة 82 من قانون الإجراءات الجبائية، حيث ضمن النصّ بشكل صريح على أنّ الجدول الجبائي المتضمّن الضرائب الناتجة عن الرقابة التقييمية هو الذي يمكن الطعن فيه أمام المحكمة الإدارية. لذلك تم إدراج هذه الأحكام ضمن المادة 38 مكرر (ب) من قانون الإجراءات الجبائية، مع تقليص أجل التبليغ من ثلاثة (03) أشهر إلى شهر واحد (01) وذلك وفق المنشور المتعلق بالمادة 38 مكرر (ب) من قانون الإجراءات الجبائية وتضمنت ما يلي:

التأكيد على أن المكلف الذي يتظلم يمكنه رفع عريضة إلى المحكمة الإدارية للطعن في الأساس القانوني أو في مبلغ الضرائب المفروضة عليه، وفق الشروط المحددة بالمادة 82 من قانون الإجراءات الجبائية. وبالتالي، وطبقًا لأحكام المادة 108 من قانون المالية لسنة 2025 التي عدّلت وكملت المادة 82 من قانون الإجراءات الجبائية، أصبح القضاء الإداري مختصًا باستقبال الطعون المقدّمة من المكلفين ضد الضرائب الصادرة في إطار عملية مراقبة تقييم العقارات، وذلك في أجل أربعة (04) أشهر ابتداءً من تاريخ الشروع في تحصيل جدول الضريبة.

يتضح من خلال هذه المراحل أن عملية مراقبة التقييمات على العقارات تخضع لإطار قانوني دقيق يضمن حقوق كل من الإدارة والمكلف بالضريبة، حيث تجمع بين الطابع الإجرائي (الإشعار، الآجال، التبليغ) والطابع التقني (المعاينة، التقييم، الأسعار المرجعية). كما تُبرز هذه العملية دورًا محوريًا في تصحيح الوعاء الضريبي والحد من التصريحات غير الدقيقة، مما ينعكس إيجابًا على تعزيز الحصيلة الجبائية.

المطلب الثالث: دور عملية مراقبة تقييم العقارات في تحسين الحصيلة الضريبية

الرقابة الجبائية بشكل عام لا تُعتبر مجرد إجراء تقني، بل هي وظيفة إستراتيجية تهدف إلى ضمان استقرار النظام الجبائي وتحقيق فعالية التحصيل الضريبي من خلال تعزيز الشفافية والمصادقية في التعاملات الاقتصادية (بوحوش، 2020، صفحة 78)، وفي نفس السياق، الرقابة الجبائية تمثل أداة قانونية تسمح للإدارة الجبائية بإعادة فحص الوضعية الجبائية للمكلفين قصد التأكد من مطابقة تصريحاتهم مع الواقع الاقتصادي الحقيقي، خاصة في ظل انتشار التهرب الضريبي في بعض الأنشطة الاقتصادية مثل المعاملات العقارية (بن عيسى، 2021، صفحة 45)

أما عن رقابة تقييم العقارات فلها الدور الكبير في زيادة الإيرادات الضريبية من خلال ما يلي:

أولاً: تصحيح الوعاء الضريبي وتوسيع القاعدة الضريبية

تساهم رقابة تقييم العقارات في تصحيح الوعاء الضريبي من خلال إعادة تقدير القيم العقارية المصرح بها بما يتوافق مع القيمة السوقية الحقيقية، وهو ما يسمح بإخضاع الثروة العقارية للضريبة بشكل عادل ويحد من ظاهرة التقليل المتعمد للأسعار. كما يؤدي هذا التصحيح إلى توسيع القاعدة الضريبية عبر إدماج القيم غير المصرح بها أو المقدّرة بأقل من قيمتها، مما ينعكس مباشرة على زيادة الحصيلة الجبائية (Bird&Zolt, 2005, p 138).

ثانياً: الحد من مظاهر التهرب الضريبي في المعاملات العقارية

تلعب الرقابة الجبائية دوراً محورياً في الحد من التهرب الضريبي المرتبط بالمعاملات العقارية، خاصة من خلال الكشف عن حالات التصريح الصوري أو التقليل من قيمة العقارات في العقود. كما أن اعتماد آليات التقييم والمقارنة مع الأسعار المرجعية للسوق يساهم في تقليص فرص التلاعب، ويُعزز من قدرة الإدارة الجبائية على استرجاع الحقوق الضريبية المستحقة وفرض العقوبات عند الاقتضاء (Keen&Slemrod, 2017, p1645).

ثالثاً: مساهمة الرقابة الجبائية في تعزيز الامتثال الضريبي

تؤدي رقابة تقييم العقارات إلى تعزيز الامتثال الضريبي من خلال خلق نوع من الردع لدى المكلفين، حيث يدفعهم احتمال خضوع معاملاتهم للمراقبة إلى التصريح بالقيم الحقيقية. كما تساهم في بناء الثقة بين الإدارة والمكلفين من خلال تطبيق القوانين بشكل عادل وشفاف، وهو ما يشجع على الالتزام الطوعي ويُحسن من فعالية النظام الجبائي على المدى الطويل. (OECD, 2010)

في ذات السياق، رقابة تقييم العقارات في تكريس مبدأ المساواة أمام الضريبة، من خلال ضمان خضوع جميع المكلفين لنفس القواعد والمعايير، خاصة في مجال تقييم المعاملات العقارية، حيث يتم التحقق من القيم

الحقيقية للعقارات دون تمييز أو تساهل، كما أن الكشف عن حالات التصريح الناقص أو التلاعب في القيم العقارية يؤدي إلى إعادة التوازن الجبائي بين المكلفين، ويمنع استفادة البعض من امتيازات غير مشروعة على حساب الآخرين، وهو ما يعزز العدالة الجبائية بشكل مباشر و يؤدي حتما إلى تحسين وتعزيز مردودية الحصيلة الجبائية و تزايدها.

المبحث الثالث: الإطار المرجعي للدراسات السابقة

تتناول هذه الدراسة بالبحث والتحليل الأدبيات السابقة باللغة العربية وغيرها من اللغات حول هذا الموضوع الهام. وتعتمد هذه الدراسات مناهج متنوعة، إذ يركز بعضها على الجوانب القانونية والتنظيمية. وتم التطرق إلى أهم الجوانب النظرية التي تناولت موضوع فعالية الرقابة الجبائية على المعاملات العقارية في تعزيز الإيرادات الضريبية في الجزائر، وسيتم في هذا المبحث عرض بعض الدراسات التي تناولت موضوع المذكرة أو كانت لها علاقة به، إضافة إلى محاولة إجراء مقارنة بين هذه الدراسات والدراسة الحالية من حيث أوجه التشابه والاختلاف، وكيفية الاستفادة منها وسنستعرضها من الأحدث إلى الأقدم.

المطلب الأول: الدراسات العربية

1- دراسة: توفيق زيداني (2025)، بعنوان: "المعاملة الضريبية لدخل الملكية العقارية"، المجلة الجزائرية للأمن الإنساني، جامعة باتنة 1، الجزائر، المجلد 10، العدد 02، الصفحات 388-403.

يتناول هذا المقال المعاملة الضريبية للدخل المتأتي من الملكية العقارية. ويكشف التشريع الضريبي الجزائري في هذا السياق أن المشرع يفرض الضريبة على الدخل الفعلي الذي تدره الملكية العقارية، خاصة الإيرادات المحققة من الإيجارات، إضافة إلى فوائض القيمة الناتجة عن التنازل بمقابل عن العقارات والحقوق العقارية. وقد اعتمد الباحث على المنهج التحليلي الوصفي، واستنتج أن المشرع أولى عناية كبيرة لهذه الضريبة باعتبارها دورية ومتجددة، ومؤشراً مهماً على المقدرة التكاليفية للأشخاص، حيث حدد المداخل الخاضعة للضريبة ومقدارها والمكلفين بدفعها والتزاماتهم الجبائية، بما يكفل حماية حقوقهم ويضمن في الوقت ذاته مستحقات الخزينة العمومية.

2- دراسة: مولاي لخضر إدريسي، وأخضر بساس (2025)، بعنوان: "إجراءات المراقبة الجبائية للمعاملات العقارية المعاد تقييمها - دراسة تطبيقية"، مجلة الامتياز لبحوث الاقتصاد والإدارة، جامعة عمار ثليجي بالأغواط، الجزائر، المجلد 9، العدد 1، الصفحات 222-239.

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة القصد من المعاملات العقارية، والأساس الذي يتم بموجبه إعادة تقييمها من طرف الإدارة الضريبية، بالإضافة إلى تحديد وسيلة المراقبة الجبائية المعنية بعملية التسوية العقارية. وقد تم الاعتماد على المنهج الوصفي للتعريف بمتغيرات الدراسة، والمنهج التطبيقي في الدراسة الميدانية. وتوصلت

الدراسة إلى رصد مختلف المخالفات التي قد تشوب المعاملات العقارية وكيفية التعامل معها باستخدام أساليب ردية، مع ضرورة التقيد بنصوص المادة (38) مكرر (2) من قانون الإجراءات الجبائية، حيث إن أي إخلال بها قد يؤدي إلى بطلان عملية المراقبة. و أوصت الدراسة بضرورة إعادة النظر في معدل رسم التسجيل من خلال تخفيضه للحد من التهرب الضريبي.

3- دراسة عبد الله بن عبد الرحمن بن محمد البدر (2025)، بعنوان: "قاعدة التصرف على الرعية منوط بالمصلحة وتطبيقاتها في المعاملات العقارية"، مجلة الدراسات العربية، جامعة الملك سعود بن عبد العزيز للعلوم الصحية، المملكة العربية السعودية، المجلد 51، العدد 4، الصفحات 2409-2444.

هدفت هذه الدراسة إلى بيان المعاني ذات الصلة بالقاعدة والمعاملات العقارية، وإيضاح ألفاظ القاعدة وسبب الصيغة المختارة، وأدلة مشروعيتها، وضوابط إعمالها، وقد اعتمد الباحث على المنهج الاستقرائي التأصيلي الوصفي، وأثبتت النتائج أن القاعدة هي عامة في كل تصرف على الرعية من كل ولي أمر. كما أن لها تطبيقات عديدة على المعاملات العقارية، مثل تعليق الانتفاع ببعض التصرفات العقارية، والإلزام بتنمية العقارات المهملة، وعدم النظر في الدعاوى العقارية المتقدمة، وحماية العقارات التاريخية، وفرض الضريبة العادلة على المعاملات العقارية لأجل التنمية المستدامة، وتوجيه القطاع الإعلامي لخدمة القضايا العقارية، والانضمام إلى الاتفاقيات الدولية المعنية بالإصلاح العقاري، وتأسيس الأجهزة المعنية بالمعاملات العقارية، والإلزام بتوثيق المعاملات والتسجيل العقاري، وكذا إلزامية العقود الإيجارية بين الأفراد عبر المنصات الحكومية. وأوصى الباحث بالاهتمام بهذه القاعدة وتطبيقاتها بشكل عام، وبيان آثارها الشرعية والقضائية، خاصة في القضايا المالية المعاصرة.

4- دراسة سميرة بلغواطي، دريس كمال فتحي (2023)، الموسومة ب: إجراءات إعادة تقييم الأموال المتصرف فيها لعدم كفاية الثمن والخاصة بحقوق التسجيل وتسوية الخلافات الناجمة عنها طبقاً للأحكام الجديدة بموجب قانون المالية لسنة 2021 ،

هدفت الدراسة إلى تحليل الإصلاحات القانونية المرتبطة بتقدير وإعادة تقدير الأموال العقارية والمحلات التجارية المتعلقة بحقوق التسجيل، حيث أعاد المشرع النظر في هذه القوانين مسنداً مهمة التسوية إلى لجنة ولائية وفق قانون الإجراءات الجبائية، كما عزز قانون المالية لسنة 2021 هذه الأحكام من خلال تحديد اختصاصات اللجنة وتبسيط إجراءات التقييم، بما يحقق التوازن بين حقوق الخزينة العامة وضمانات المكلف بالضريبة.

5- دراسة: علياتي محمد (2021)، بعنوان: "فعالية نظام التوثيق ودوره في تحقيق استقرار المعاملات العقارية"، مجلة دفاثر البحوث العلمية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، مخبر السيادة والعولمة، جامعة يحي فارس بالمدينة، الجزائر، المجلد 9، العدد 1، الصفحات 412-429.

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز أن نظام التوثيق يُعد من أهم الضمانات لحفظ الحقوق وقطع المنازعات وتحقيق استقرار المعاملات العقارية. واعتمد الباحث على المنهج التحليلي القانوني، حيث بين أن المشرع الجزائري قام بتنظيم مهنة التوثيق من خلال تحديد الأشخاص القائمين بها وتكوينهم والتزاماتهم. كما ازدادت الحاجة إلى التوثيق نتيجة تشعب جوانب الحياة، مما يجعل المتعاقد عاجزاً عن استيعاب جميع الإجراءات القانونية، الأمر الذي يستدعي الاستعانة بذوي الاختصاص. ولا يقتصر دور الموثق على إضفاء الطابع الرسمي على العلاقة العقدية وتقديم النصح والإرشاد، بل يمتد إلى حماية المعاملات العقارية من ظواهر الاستيلاء والتعدي.

6- دراسة: **سماعين عيسى (2021)**، بعنوان: "تطبيقات طرق التحصيل الضريبي في النظام الضريبي الجزائري"، مجلة القانون العقاري، المجلد 2، العدد 8، ص ص 1-27.

هدفت هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على أهم طرق التحصيل الضريبي المتبعة في الجزائر، سواء تعلق الأمر بالدفع المباشر، أو التسبيقات على الحساب، أو الاقتطاع من المصدر، إضافة إلى طريقة إصدار سند للتحصيل الذي يمثل وثيقة رسمية تطالب المكلف بالضريبة بالدفع في آجال محددة. وخلصت الدراسة إلى أن الإدارة الجبائية الجزائرية تعتمد مزيجاً من هذه الطرق لتحصيل حقوقها، وذلك بحسب طبيعة الضريبة المفروضة.

7- دراسة: **سعداني نورة (2016)**، بعنوان: "ما هي الجباية العقارية"، مجلة القانون العقاري، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة طاهري محمد بشار، الجزائر، المجلد 03، العدد 01، الصفحات 11-26.

اعتمدت الباحثة على المنهج التحليلي القانوني لتحليل النصوص المتعلقة بالجباية العقارية، مع التركيز على التغيرات التي طرأت عليها في ظل الانتقال إلى اقتصاد السوق. كما استخدمت المنهج الوصفي لشرح المفاهيم المرتبطة بالضرائب والرسوم العقارية وكيفية انتقال الملكية بين الأفراد. وخلصت الدراسة إلى وجود تطور ملحوظ في السوق العقارية، واستحداث آليات قانونية لتبسيط المعاملات، إضافة إلى تزايد أهمية الجباية العقارية كمصدر لتمويل الخزينة العمومية.

المطلب الثاني: الدراسات باللغة الأجنبية

سنتطرق للدراسات الأجنبية من الأحدث إلى الأقدم كما يلي:

1- دراسة: **Zhiqiang Li, Wang Jun & Xiaoxiao (2024)**، الموسومة ب:

The Impact of Property Tax Expectations on Household Asset Allocation, Buildingsrevue, Vol 14, N 9, pp 27-45

تتناول الدراسة أثر التوقعات المتعلقة بفرض الضرائب العقارية على سلوك الأسر الصينية في توزيع أصولها بين العقارات والاستثمارات المالية ذات المخاطر. اعتمدت على بيانات طويلة للأسر مع نماذج انحدار لوجستي وتحليل تأثيرات ثابتة وعشوائية أظهرت النتائج أن مجرد توقع فرض الضريبة يؤثر بشكل مباشر على

قرارات الاستثمار الأسري. كما بينت أن ارتفاع نسبة الأصول العقارية يقلل من حساسية الأسر تجاه هذه التوقعات الضريبية.

2- دراسة (2020) Sumit Agarwal, Keyang Li, Yu Qin, Jing Wu, Jubo Yan, الموسومة ب:

Tax evasion, capital gains taxes, and the housing market Journal of Public Economics, Vol 188, P P 104-222.

تبحث الدراسة أثر زيادة ضريبة أرباح رأس المال على سوق العقارات السكنية في الصين، اعتمدت على بيانات دقيقة للأسعار الفعلية والمصرح بها لدى الإدارة الضريبية. وأظهرت النتائج وجود تهرب ضريبي يتمثل في انخفاض الأسعار المصرح بها بنسبة 15% بعد رفع الضريبة، كما كشفت عن زيادة بنسبة 5.6% في شراء العقارات من قبل المشتريين الأثرياء نقدًا مقارنة بالمولين عبر القروض.

3- دراسة (2021) Borbely, D. الموسومة ب:

Limiting the distortionary effects of transaction taxes: Scottish stamp duty after the Mirrlees Review. Fiscal Studies, 1-26. <https://doi.org/10.1111/1475-5890.12270>

تهدف الدراسة إلى تحليل الآثار التشويهية لضرائب المعاملات في سوق العقارات السكنية باسكتلندا، بالاعتماد على تباينات ضريبية ناتجة عن الشرائح الضريبية، التغيرات في المعدلات الحدية، الإعلانات الضريبية المؤقتة، والانتقال إلى نظام تصاعدي. وتظهر النتائج أن المتعاملين في السوق يستجيبون بقوة للتغيرات الضريبية من خلال تعديل الأسعار وتوقيت المعاملات عند توفر فرص للتوفير الضريبي. كما أن الإصلاح الضريبي التصاعدي أدى إلى زيادة النشاط في الشرائح منخفضة الضريبة، مقابل تأثير محدود في الشرائح المرتفعة. وخلصت الدراسة إلى أن الضرائب التصاعدية يمكن أن تقلل من التشوهات الضريبية مع دعم نشاط السوق في الفئات الدنيا.

4- دراسة (2020) Piolatto, Raya & García-Montalvo الموسومة ب:

Tax evasion in the real estate sector: Using appraisals as a red flag, 19 Apr 2020

تناولت الدراسة ظاهرة التهرب الضريبي في المعاملات العقارية من خلال التصريح الجزئي بالقيم الحقيقية للعقارات.

أكدت أن الفارق بين القيمة السوقية والقيمة المصرح بها يمثل وسيلة رئيسية لتقليل الضرائب المستحقة. واقترحت استخدام مقارنة القيم التقديرية مع المصرح بها كأداة للكشف عن التهرب. كما أبرزت أهمية تحسين آليات المراقبة الجبائية في السوق العقارية.

5-دراسة،TommasoOliviero& Annalisa Scognamiglio (2019)الموسومة ب:

Property Tax and Property Values: The Results of the 2012 Italian Fiscal Reform, European Economic Review, Volume 118 (2), University of Naples Federico II, Italy.

تبحث الدراسة تأثير الإصلاح الضريبي الإيطالي لسنة 2012 على أسعار العقارات و اعتمدت على بيانات عقارية قبل وبعد الإصلاح باستخدام نماذج قياسية اقتصادية. أظهرت النتائج أن الضرائب العقارية تؤدي إلى انخفاض جزئي في قيم العقارات كتكلفة رأسمالية. كما تبين أن الأثر يكون أكبر في الأسواق النشطة والمناطق ذات الكثافة السكانية العالية.

6-دراسة(2019) Slemrod: الموسومة ب:

Automatic for the (tax) people: information sharing and cross-border investment in tax havens,AgustínBénétrix, Lorenz Emter, Martin SchmitzEconomic Policy, Volume 39, Issue 120, October 2024, Pages 853–895,

ركزت الدراسة على دور الإدارة الضريبية في مكافحة التهرب الضريبي.و أكدت أن تحسين الرقابة والتدقيق وتبادل المعلومات يعزز الامتثال الضريبي. كما أبرزت أهمية هذا الدور خاصة في الأنشطة التي تعتمد على التصريح الذاتي، وأشارت إلى أن فعالية النظام الضريبي ترتبط بقوة أجهزة الرقابة وليس فقط بالقوانين.

7-دراسة(2018) Michael Carlos Best & Henrik Jacobsen Kleven: الموسومة ب:

Housing market responses to transaction taxes: evidence from notches and stimulus in the u.k," the review of economic studies, review of economic studies ltd, vol. 85(1), pages 157-193.

تناولت الدراسة تأثير ضرائب المعاملات العقارية على سوق الإسكان في المملكة المتحدة، و حلّلت الدراسة استجابات سوق الإسكان في المملكة المتحدة خلال الفترة 2004-2012 لضرائب المعاملات، وبيّنت أنها تُحدث تشوهات في الأسعار وحجم وتوقيت المعاملات. كما أظهر الإلغاء المؤقت لضريبة بنسبة 1٪ زيادة في نشاط السوق بنحو 20٪، مع تلاشي أقل من نصف هذا الأثر بعد إعادة فرضها. وارتبط هذا التحفيز بزيادة في الإنفاق الاستهلاكي تعادل تقريبًا دولارًا واحدًا لكل دولار من التخفيض الضريبي، في ظل تأثير قيود الدفعة الأولى والتمويل بالاقتراض على تضخيم هذه الآثار.

8-دراسة(2009) Ronald C. Fisher: الموسومة ب:

Property Taxes for Local Finance: Research Results and Policy Implications, Lincoln Institute of Land Policy, Cambridge, Massachusetts, United States of America.

هدفت هذه الدراسة إلى تحليل الانتقادات السياسية والاجتماعية الموجهة للضرائب العقارية، خاصة فيما يتعلق بعدالتها، إضافة إلى مقارنتها ببداؤها من حيث الكفاءة الاقتصادية والعدالة الاجتماعية. اعتمد الباحث على المنهج التحليلي المقارن، حيث قام بتحليل عدد كبير من التجارب الدولية المتعلقة باستخدام الضرائب العقارية

كمصدر لتمويل الجماعات المحلية، مع التركيز على الأبعاد الاقتصادية والمالية والإدارية لهذه الضريبة، مستندًا إلى بيانات كمية ومقارنات بين سياسات ضريبية في دول متقدمة ونامية.

أظهرت النتائج أن الضرائب العقارية تُعد من أكثر الضرائب استقرارًا من حيث الإيرادات مقارنة بضرائب الدخل والاستهلاك، مما يجعلها أداة فعالة لتمويل الجماعات المحلية، كما أن تأثيرها على النشاط الاقتصادي يبقى محدودًا، الأمر الذي يجعلها أقل ضررًا على الاستثمار والنمو. في المقابل، تعاني العديد من الدول من صعوبات في التقييم الدقيق والعدل للعقارات، مما يؤدي إلى تفاوت في العبء الضريبي ووجود فجوة بين القيمة السوقية والقيمة الضريبية، وهو ما ينعكس سلبيًا على كفاءة النظام الضريبي.

9- دراسة (2022) David Haugh et al.: الموسومة ب:

Housing Taxation in OECD Countries, Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD Publishing).

تناولت الدراسة سياسات الجباية العقارية في 38 دولة من دول OECD و أكدت أن الاعتماد على تقييمات قديمة يقلل من كفاءة وعدالة النظام الضريبي. كما أن الإفراط في ضرائب المعاملات العقارية يحد من حركة السوق والتنقل السكني.

في المقابل، تبقى الجباية العقارية مصدرًا مستقرًا للإيرادات حتى في الأزمات الاقتصادية.

المطلب الثالث: نقاط التشابه والاختلاف والفجوة البحثية بين الدراسات

بعد استعراض مجموعة من الدراسات السابقة المرتبطة بموضوع الرقابة الجبائية وتقييم المعاملات العقارية، أصبح من الضروري إجراء قراءة تحليلية مقارنة لهذه الدراسات، من أجل الوقوف على أوجه التشابه والاختلاف بينها، ومدى إسهام كل منها في معالجة مختلف جوانب الموضوع.

وعليه، يهدف هذا المطلب إلى إبراز أهم نقاط الالتقاء والاختلاف بين الدراسات السابقة، مع تحديد حدودها المعرفية، قصد الكشف عن الفجوة البحثية التي لم يتم تناولها بشكل كافٍ، والتي تسعى هذه الدراسة إلى معالجتها والإسهام في إثراء الأدبيات العلمية في هذا المجال.

أولاً: نقاط التشابه بين الدراسات الأجنبية والعربية/المحلية والدراسة الحالية

تتقاطع الدراسات الأجنبية والعربية في مجموعة من النقاط الأساسية، أهمها:

- جميع الدراسات تؤكد أن الضرائب العقارية وضرائب المعاملات تؤثر بشكل مباشر على سلوك الفاعلين في السوق العقاري سواء من خلال الأسعار أو توقيت أو حجم المعاملات .
- تشترك في إبراز أهمية الرقابة الجبائية والتقييم العقاري كأداة أساسية للحد من التهرب الضريبي وتحسين الامتثال الضريبي.

- تتفق على أن الجباية العقارية تمثل مصدرًا مهمًا ومستقرًا لإيرادات الدولة رغم التحديات المرتبطة بها .
- تبرز الدراسات أيضًا أن هناك مشاكل في دقة التقييم العقاري وعدم التماثل بين القيمة السوقية والقيمة المصرح بهامما يؤدي إلى اختلال ضريبي .
- كما تشترك في استخدام مناهج تحليلية وكمية أو وصفية لدراسة العلاقة بين السياسة الضريبية وسلوك السوق العقاري .

ثانيًا: نقاط الاختلاف بين الدراسات الأجنبية والعربية والمحلية و الحالية

- تركز الدراسات الأجنبية بشكل أكبر على التحليل الكمي والنماذج الاقتصادية التجريبية لقياس تأثير الضرائب (مثل التغير في الأسعار، نسب التهرب، والطلب العقاري).
- بينما تركز الدراسات العربية و المحلية أكثر على الجانب القانوني والتنظيمي والمؤسسي للجباية العقارية مثل التوثيق، وإجراءات الرقابة .
- الدراسات الأجنبية تهتم بتحليل سلوك الأفراد والأسواق، في حين تركز المحلية على الإطار الإداري والقانوني للرقابة الجبائية .
- في السياق الجزائري، تظهر الدراسات اهتمامًا أكبر بالإصلاحات القانونية وإجراءات المراقبة والتقييم الإداري مقارنة بالدراسات الأجنبية التي تركز على الأثر الاقتصادي المباشر .
- ضعف التركيز في الدراسات المحلية على التحليل الكمي لفعالية الرقابة على الإيرادات الضريبية الفعلية مقارنة بالدراسات الأجنبية .

ثالثًا: الفجوة البحثية:

- من خلال تحليل الدراسات الأجنبية والعربية، يمكن تحديد فجوة بحثية مهمة تتمثل في:
- وجود وفرة في الدراسات الأجنبية التي تقيس أثر الضرائب العقارية على سلوك السوق، مقابل نقص في الدراسات التي تربط بين الرقابة الجبائية وتقييم المعاملات العقارية والإيرادات الضريبية الفعلية.
- الدراسات العربية والجزائرية ركزت على الجوانب القانونية والإجرائية للجباية، دون التعمق في قياس فعالية الرقابة على التقييم في تحسين التحصيل الجبائي.
- غياب دراسات تطبيقية ميدانية في الجزائر (خاصة على مستوى مديريات الضرائب) تقيس بشكل دقيق مدى مساهمة الرقابة على تقييم المعاملات العقارية في تعزيز الإيرادات الضريبية.
- ندرة الدراسات التي تجمع بين التحليل القانوني والتحليل المالي الكمي و دراسة حالات ميدانية في آن واحد.
- لذلك تأتي دراستنا لسد هذا الفراغ من خلال التركيز على فعالية الرقابة على تقييم المعاملات العقارية في تحسين الإيرادات الضريبية - دراسة حالة عين تموشنت.

ويمكن القول إن الدراسات السابقة رغم أهميتها، اتفقت على دور الجباية العقارية والرقابة الضريبية في تنظيم السوق وتحسين الإيرادات، إلا أنها اختلفت في مستوى التحليل بين الاقتصادي والقانوني. كما أظهرت وجود فجوة واضحة تتمثل في ندرة وانعدام الدراسات الميدانية التي تقيس فعليًا أثر الرقابة على تقييم المعاملات العقارية في تعزيز الإيرادات الضريبية (على حد علم الطلبة وحسب الدراسات المطلاع عليها)، وهو ما تحاول هذه الدراسة معالجته من خلال دراسة حالات بمديرية الضرائب بعين تموشنت وتقديم إحصائيات جد حديثة التي تثبت مدى مساهمة عملية مراقبة المعاملات العقارية في تعزيز الإيرادات الضريبية في عين تموشنت مقارنة بباقي أنواع الرقابة الجبائية.

خلاصة الفصل الأول:

من خلال هذا الفصل، تم التطرق إلى مختلف الجوانب النظرية المرتبطة بالرقابة على تقييم المعاملات العقارية، حيث تم في البداية إبراز الإطار المفاهيمي والقانوني لهذه المعاملات، وبيان أهميتها في تحديد الوعاء الضريبي باعتبارها من أبرز المصادر التي تعتمد عليها الإدارة الجبائية في تقدير الحقوق المستحقة. كما تم التأكيد على أن دقة التصريح بالقيم العقارية تمثل عاملاً أساسياً في تحقيق العدالة الجبائية وضمان تحصيل إيرادات ضريبية حقيقية.

كما تم تسليط الضوء على الرقابة الجبائية كآلية فعالة لمراقبة وتقييم المعاملات العقارية، من خلال استعراض مختلف أدواتها وإجراءاتها، خاصة ما يتعلق بمراقبة التقييمات وإعادة تقدير القيم العقارية وفق الأسعار الحقيقية للسوق. وقد تبين أن هذه الرقابة تساهم بشكل مباشر في تحسين الحصيلة الضريبية، من خلال تصحيح الوعاء الضريبي، والحد من التهرب الضريبي، وتعزيز الامتثال الجبائي لدى المكلفين.

وتم عرض أهم الدراسات السابقة ذات الصلة بالموضوع، والتي أكدت في مجملها على الدور المحوري للرقابة الجبائية في تعزيز فعالية النظام الضريبي، مع إبراز أوجه الاتفاق والاختلاف بينها، وهو ما ساهم في دعم الإطار النظري للدراسة وتحديد موقعها ضمن الأدبيات العلمية.

وبناءً على ما سبق، يمكن القول إن الرقابة على تقييم المعاملات العقارية تمثل ركيزة أساسية لتحسين مردودية الحصيلة الضريبية، الأمر الذي يستدعي تعزيزها وتطوير آلياتها بما يتماشى مع متطلبات الواقع الاقتصادي، وهو ما سيتم التعمق فيه في الجانب التطبيقي من هذه الدراسة.

الفصل الثاني:

الدراسة التطبيقية بمديرية الضرائب لولاية
عين تموشنت

تمهيد:

بعد التطرق إلى الإطار النظري لموضوع الدراسة، والذي عالجنا فيه مختلف الجوانب المرتبطة بالرقابة الجبائية على تقييم المعاملات العقارية ودورها في ضبط الوعاء الضريبي والحد من الممارسات غير القانونية، باعتبارها أداة أساسية في تعزيز وتحسين مردودية الإيرادات الضريبية، أصبح من الضروري ربط هذا الجانب النظري بالجانب التطبيقي، من خلال دراسة ميدانية تسمح بإبراز واقع ممارسة هذه الرقابة على مستوى الإدارة الجبائية.

وفي هذا السياق، تم الاعتماد على دراسة حالة مستوى مديرية الضرائب لولاية عين تموشنت، باعتبارها الإطار المؤسسي الذي يتم فيه تطبيق مختلف إجراءات الرقابة الجبائية المتعلقة بالمعاملات العقارية، مع محاولة تحليل كيفية تنفيذ عمليات التقييم والرقابة على أرض الواقع، ومدى فعاليتها في تعزيز الإيرادات الجبائية.

وقد اعتمدنا في هذا البحث على المنهج الوصفي التحليلي في جانبيه النظري والتطبيقي، من أجل وصف الظاهرة محل الدراسة وتحليل مختلف عناصرها، بما يسمح بفهم آليات الرقابة الجبائية على المعاملات العقارية وقياس مدى فعاليتها في تحقيق أهدافها المالية والجبائية.

ومن خلال هذا الفصل، سيتم التطرق إلى الدراسة التطبيقية التي تم الحصول على معطياتها من مديرية الضرائب لولاية عين تموشنت، مع التعريف بالمؤسسة محل الدراسة، ثم تحليل كيفية تطبيق آليات الرقابة الجبائية على تقييم المعاملات العقارية، ومدى انعكاس ذلك على تحسين التحصيل الضريبي وتعزيز الإيرادات العمومية.

المبحث الأول: التعريف بمديرية الضرائب وبمصلحة مراقبة التقييمات

المبحث الثاني: دراسة حالات عن مراقبة تقييم المعاملات العقارية

المبحث الثالث: مساهمة عملية مراقبة التقييمات على العقارات في رفع الحصيلة الضريبية

المبحث الأول: التعريف بمديرية الضرائب وبمصلحة مراقبة التقييمات

تعد إدارة الضرائب الجهاز المكلف بتطبيق التشريع الضريبي، الحرص والتحقق من سلامة السير الحسن للتطبيق الصارم للقوانين المالية، إضافة إلى كيفية الحفاظ على حقوق المكلفين بالضريبة وخاصة فيما يتعلق بنظام الفرض الضريبي والمنازعات.

إن إدارة الضرائب تتكون من عدة مديريات فرعية ومصالح خارجية، لكن سنقتصر في بحثنا إلى التطرق إلى المديرية الولائية للضرائب بعين تموشنت ومكتب مراقبة التقييمات التابع للمديرية الفرعية للرقابة الجبائية.

المطلب الأول: نبذة عن مديرية الضرائب الولائية DIW

"لقد تم إسناد المهام الجبائية إلى وزارة المالية بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 90-189 والمؤرخ في 23 جويلية 1990، بحيث تتولى وزارة المالية تحديد مهام إدارة الضرائب.

أما بالنسبة لمديرية الضرائب لولاية عين تموشنت هي واحدة من بين 58 مديرية ولائية على المستوى الوطني التي باشرت نشاطها بداية من تاريخ 1985/01/02 والتي يمكن حصر بعض مهامها فيما يلي:

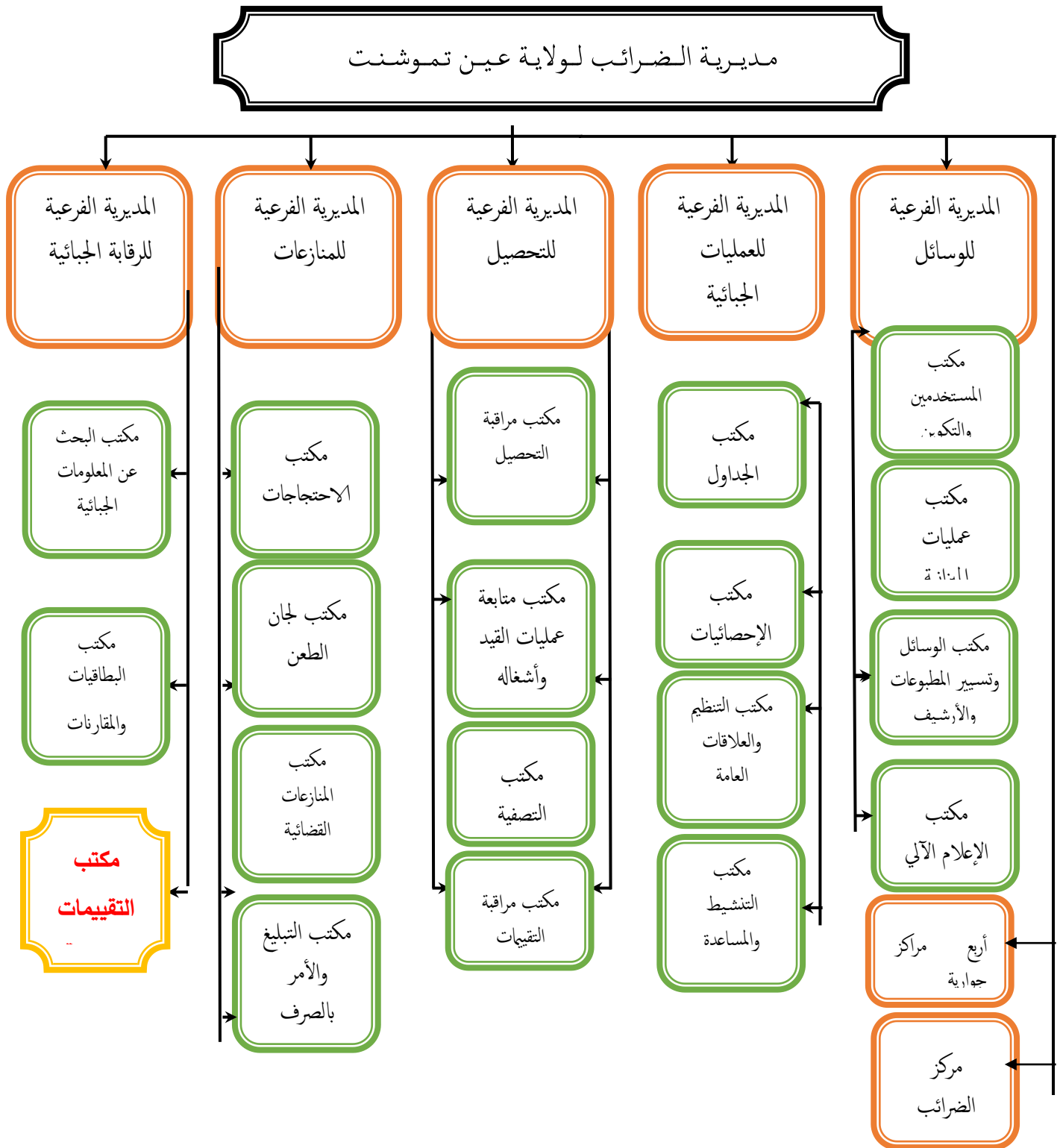
- تتدخل في مجال التسيير البشري والمادي للمصالح الولائية الجبائية
- متابعة عملية التحصيل على مستوى قابضة الضرائب
- إصدار البطاقات الجبائية
- التحقيق في المحاسبة ومتابعة كشف العملاء
- تقوم بعمليات الإحصاء والمتعلقة بالملفات الجبائية الموجودة على مستوى المفتشيات ومركز الضرائب.
- الفض في المنازعات والطعون الجبائية..... الخ.
- بمعنى أنها تقوم بتسيير مديرياتها الفرعية الخمسة.

أولاً: التعريف بالهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب بعين تموشنت

وعليه يمكن التعريف بالهيكل التنظيمي للمديرية كما يلي:

يبرز الهيكل التنظيمي للمديرية في شكل خمس مديريات فرعية تشمل عدة مصالح وهذه الأخيرة تضم مكاتب مختصة وواضحة المهام وهي مبنية في الشكل الموالي.

الشكل (1/2): الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب عين تموشنت



المصدر: مديرية الضرائب لولاية عين تموشنت

ثانيا: مهام مديرية الضرائب

تشمل مديرية الضرائب لعين تموشنت خمس مديريات فرعية تتولى مهمة إدارة المهام المخولة إليها وهي كالتالي:

- المديرية الفرعية للعمليات الجبائية وتكلف لاسيما بما يأتي:
 - تنشيط المصالح وإعداد الإحصائيات وتجميعها كما تكلف بأشغال الإصدار
 - التكلف بطلبات اعتماد حصص بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة ومتابعتها ومراقبتها.
 - متابعة أنظمة الإعفاء والامتيازات الجبائية الخاصة.
- المديرية الفرعية للوسائل، وتكلف بما يأتي:
 - تسيير المستخدمين والميزانية والوسائل المنقولة وغير المنقولة للمديرية الولائية للضرائب.
 - السهر على تنفيذ البرامج المعلوماتية وتنسيقها وكذا السهر على إبقاء المنشآت التحتية والتطبيقات المعلوماتية في حالة تشغيل.
- المديرية الفرعية للتحصيل، وتكلف لاسيما، بما يأتي:
 - التكلف بالجدول وسندات الإيرادات ومراقبتها ومتبعتها وكذا بوضعية تحصيل الضرائب والرسوم وكل ناتج آخر أو أتاوى.
 - متابعة العمليات والقيود الحسابية والمراقبة الدورية لمصالح التحصيل وتنشيط قابضات الضرائب في مجال تنفيذ أعمالها للتطهير وتصفية الحسابات وكذا التحصل الجبري للضريبة.
 - التقييم الدوري لوضعية التحصيل وتحليل النقائص لاسيما فيما يخص التصفية مع اقتراح تدابير من شأنها أن تحسن الناتج الجبائي.
 - مراقبات القابضات ومساعدتها قصد تطهير حسابات قابضات الضرائب بغية تصفية الحسابات وتطهيرها.
- المديرية الفرعية للمنازعات، تكلف لاسيما، بضمان ما يأتي:
 - معالجة الاحتجاجات المقدمة برسم المرحلتين الإداريتين للطعن النزاعي أو مرحلة الإعفاء، وتبليغ القرارات المتخذة والأمر بصرف الإلغاءات والتخفيضات الممنوحة.
 - تشكيل ملفات إيداع التظلمات أو طعون الاستئناف والدفاع أمام الهيئات القضائية المختصة عن مصالح الإدارة الجبائية.

• المديرية الفرعية للرقابة الجبائية:

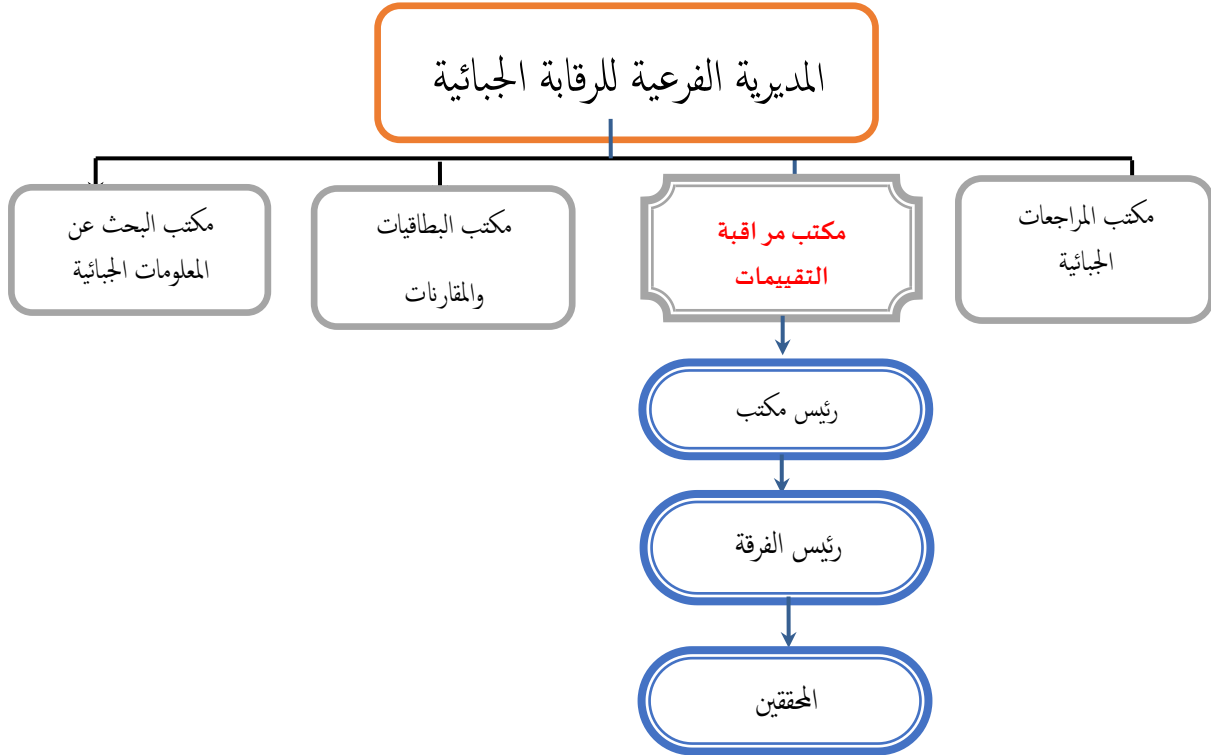
قبل عام 1991 كانت مجمل عمليات التحقيق المحاسبي والرقابة الجبائية مطبقة من قبل مصلحة البحث والتحقيق، وهي هيئة تتضمن البحث والتحقيق في ثلاثة مناطق وهي الجزائر العاصمة، وهران و قسنطينة، تحت سلطة الإدارة المركزية التي تسطر برنامج وكيفية العمل، لكن بعد الإصلاح الجبائي سنة 1992 أوكلت مهمة الرقابة إلى مديرية الضرائب الولائية، وفي نهاية سنة 2010 أنشئت مديرية فرعية للمراقبة الجبائية والتي لها دور كبير في محاربة الغش والتهرب الضريبي، وتكلف لاسيما بإعداد برامج البحث ومراجعة ومراقبة التقييمات ومتابعة انجازها.

وتكلف بما يأتي:

- متابعة وتنسيق وتنشيط أعمال مصالح التدقيقات المحاسبية والجبائية الموجودة على المستوى الجهوي والمحلي.
- السهر على احترام القواعد الإجرائية التي تحكم عمليات الرقابة.
- تحديد شروط تطبيق الرقابة على الوثائق وضمان متابعتها.
- تعمل على تسيير:
- أ- مكتب متابعة تحقيقات المحاسبة.
- ب- مكتب متابعة التحقيقات المعمقة للوضعيات الجبائية الإجمالية ومراقبة المعاملات والتقييمات.
- ج- مكتب متابعة التحصيل والمنازعات الناجمة عن التحقيقات.

ويمكن تمثيل الهيكل التنظيمي للمديرية الفرعية للرقابة الجبائية بحيث سنركز على مكتب التقييمات دون ذكر المكاتب الأخرى لأنه لا تدرج في صلب دراستنا الحالية والهيكل موضح في الشكل الموالي:

الشكل (2/2): الهيكل التنظيمي للمديرية الفرعية للرقابة الجبائية



المصدر: مديرية الضرائب لولاية عين تموشنت

المطلب الثاني: التعريف بمصلحة مراقبة التقييمات

مصلحة مراقبة التقييمات هي إحدى مصالح المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية وتم استحداثها بموجب المادة 77 فقرة 1 من أحكام المرسوم التنفيذي رقم 06-327 المؤرخ في 2006/09/12 الجريدة الرسمية العدد 20 سنة 2009، ويشرف على هذا المكتب رئيس المكتب ويلييه رئيس فرقة التحقيق، هذا الأخير يشرف على مهام فرقتين للتحقيق.

إن المهام المسندة إلى مصلحة مراقبة التقييمات بكل مكاتبها عموماً يتولى المعاون التقني ترجمتها في شكل وثائق إدارية المعمول بها وفق التنظيم الداخلي للإدارة.

أولاً- نبذة تعريفية عن مصلحة مراقبة التقييمات ومهامها

يتولى الإشراف بمهام مصلحة مراقبة التقييمات رئيس مكتب بحث يتولى المهام التالية:

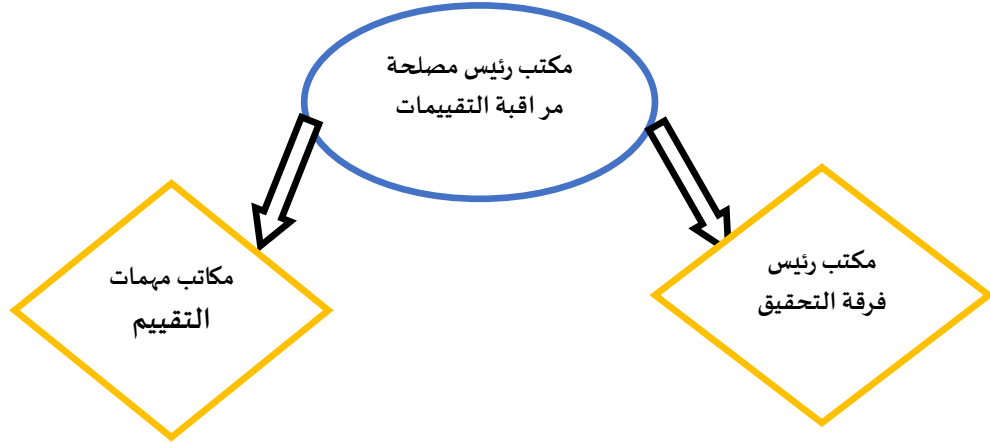
- تسجيل المكلفون بالضريبة في برنامج المراقبة.
- إعداد الوضعيات الإحصائيات والتقارير الدورية التقييمية.
- متابعة تنفيذ برنامج المراقبة

ثانيا- الهيكل التنظيمي لمصلحة مراقبة التقييمات

يشمل مكتب مراقبة التقييمات:

- مكتب رئيس فرقة التحقيق.
- مكتب مهمة التحقيق.

الشكل (3/2): الهيكل التنظيمي لمصلحة مراقبة التقييمات



المصدر: مديرية الضرائب لولاية عين تموشنت

المطلب الثالث: مهام رئيس فرقة التحقيق

يشرف رئيس فرقة التحقيق على توجيه أعضاء فرق التحقيق خلال الفترة الممتدة من تاريخ تسليم برنامج الأعمال إلى غاية نهايتها.

وإن أهم ما يقوم به رئيس فرقة التحقيق نوجزه في النقاط التالية:

- وضع خطة عمل للبرنامج السنوي المسطر.
- حضور أول مداخلة في عين المكان بين المكلف بالضريبة المعني بعملية التحقيق لأجل إمضاء محضر المعاينة.
- متابعة ومراقبة سير العمل.
- توجيه وتصحيح الأعمال المنجزة.
- تنظيم كل التدخلات الميدانية المتعلقة بمهام التحقيق.
- العمل على احترام المدة القانونية الخاصة بالتحقيق في عين المكان.
- استقبال المكلفين بالضريبة والأخذ بعين الاعتبار كل ملاحظاتهم والاهتمام بها.
- المشاركة في اتخاذ القرار النهائي والمتعلق بنتيجة التحقيق.
- إعداد الإشعار بالتقويم الأولي والنهائي.

- إعداد تقارير التحقيق من طرف أعوان التحقيق.
- كما يتم حفظ ملفات المكلفين بالضريبة المعنيين بالتحقيق لدى رئيس فرقة التحقيق.
- التأكد من صحة إعداد الوارد «Rôle individuel».

المبحث الثاني: دراسة حالات عن مراقبة تقييم المعاملات العقارية

يكتسي موضوع مراقبة تقييم المعاملات العقارية أهمية بالغة في ظل تنامي النشاط العقاري وتزايد تأثيره على الموارد الجبائية والاقتصاد الوطني، حيث تُعد هذه العملية أداة أساسية لضمان مصداقية القيم المصرّح بها، والحد من ظواهر التصريح الناقص. كما تساهم الرقابة الفعّالة في تكريس مبادئ العدالة الجبائية وتحقيق الشفافية في المعاملات، بما يعزز ثقة المتعاملين مع الإدارة الجبائية.

وانطلاقاً من الطابع العملي لهذا الموضوع، تأتي دراسة الحالات كمنهج تطبيقي يهدف إلى ربط الجوانب النظرية بالواقع الميداني، من خلال تحليل نماذج حقيقية لعمليات تقييم المعاملات العقارية، والوقوف على الإجراءات المتبعة في مراقبتها، وكذا الصعوبات والتحديات التي قد تواجه أعوان الإدارة الجبائية أثناء أداء مهامهم.

وعليه، يسعى هذا المبحث إلى تسليط الضوء على مجموعة من الحالات التطبيقية التي تعكس واقع مراقبة تقييم المعاملات العقارية، مع إبراز مدى فعالية الآليات المعتمدة في كشف الاختلالات، وتقديم قراءة تحليلية تساعد على فهم أعمق لهذا المجال.

قامت المديرية العامة للضرائب بوضع تحت تصرف كل الأشخاص الطبيعيين و المعنويين الذين يقومون بمعاملات عقارية (بيع و إيجار)، للأمولاك المبنية و/أو غير المبنية، عبر روابط الكترونية، مرجع أسعار العقار (بيع و إيجار) المتعلقة بفترة سنتين 2023 - 2024، و المدرج حسب المناطق، الولاية و البلديات و طبيعة الأملاك (مباني فردية، جماعية، محلات تجارية، محلات مهنية، أراضي فلاحية وأراضي عارية،)، حتى يتسنى لأعوان التحقيق تطبيق مرجع أسعار العقار لولاية عين تموشنت، تم الاعتماد على مختلف المناطق المعتمدة والتي تتمثل في 28 بلدية وهي: آغلل، الأمير عبد القادر، الحساسنة، العامرية، المالح، امسعيد، اولاد الكيحل، اولاد بوجمعة، بني صاف، بوزجار، تارقة، تامزوغة، حاسي الغلة، حمام بوحجر، سيدي بن عدة، سيدي أورياش، سيدي الصافي، سيدي بومدين، شعبة اللحم، شنتوف، عقب الليل، عين الأربعاء، عين الطلبة، عين الكيحل، عين تموشنت، وادي الصباح، وادي برقش و ولهاصة، ومرجع الاسعار متوفر عبر الرابط التالي:

[https://www.mfdgi.gov.dz/services-pro-ar/autres-services-numeriques-ar/referentiel-des-prix-de-limmobilier-ar?view=frontlist&catid\[0\]=506](https://www.mfdgi.gov.dz/services-pro-ar/autres-services-numeriques-ar/referentiel-des-prix-de-limmobilier-ar?view=frontlist&catid[0]=506)

المطلب الأول: الحقوق الجبائية المعاد فرضها في إطار مراقبة تقييم محل تجاري

تمت برمجة عملية مراقبة تقييم العقار المتعلق بالمحل التجاري الذي تم اقتناؤه من طرف السيد (م)، وذلك بعد أن تبين لمصلحة مكتب التقييمات التابعة لمديرية الضرائب لولاية عين تموشنت، وبمعية المدير الفرعي للرقابة الجبائية، أن هذا العقار مقترح لإعادة التقييم، باعتبار أن الثمن المصرح به في عقد الشراء لا يعكس القيمة التجارية الحقيقية له. وبناءً عليه، تم اللجوء إلى إعادة تقييمه طبقاً لأحكام المادة 38 مكرر 2 من قانون الإجراءات الجبائية.

ويتعلق العقار محل المراقبة بمحل تجاري يقع ببلدية عين الطلبة التابعة لولاية عين تموشنت، تبلغ مساحته 69 م²، ذو طابع تجاري عالي، حيث ينحصر نطاق التقييم الخاص به بين 50.000 دج و 54.500 دج للمتر المربع الواحد، وذلك بعدما قامت المصلحة المختصة باستدعاء المعني عن طريق بريد مضمون مع إشعار بالاستلام، تضمن إشعاراً بالتحقيق وحدد تاريخ الزيارة الميدانية قصد المعاينة. وقد تمت الزيارة في التاريخ المحدد 14 ماي 2025، حيث قامت مصلحة مكتب التقييمات التابعة لمديرية الضرائب لولاية عين تموشنت، (رئيس فرقة التحقيق وأعوان التحقيق) بتنظيم معاينة ميدانية للمحل التجاري، بهدف تحديد طبيعته ونوعية تصنيفه ومدى إدراجه ضمن الفئات التجارية المعتمدة (ذو طابع تجاري عالي، ذو طابع تجاري متوسط، أو ذو طابع تجاري منخفض)، بما يسمح لأعوان التحقيق بضبط السعر المرجعي الملائم وفق خصائصه الفعلية.

وعلى إثر ذلك، تم الشروع في إعادة تقدير قيمة العقار بالاعتماد على جدول التعريفات والأسعار المرجعية المطبقة على الصفقات العقارية لولاية عين تموشنت، مع اعتماد سعر مرجعي قدره 54.500 دج للمتر المربع الواحد باعتباره الحد الأقصى للفئة ذات الطابع التجاري العالي.

وبالاستناد إلى نتائج التقييم، تم احتساب قيمة المحل التجاري كما يلي:

$$\bullet \text{ مبلغ تقييم المحل} = \text{المساحة} \times \text{سعر التقييم}$$

$$\bullet \text{ مبلغ تقييم المحل} = 54.500 \times 69 = 3.760.500 \text{ دج}$$

وبذلك بلغت القيمة الإجمالية للمحل التجاري بعد التقييم 3.760.500 دج.

كما تم تبليغ المعني بنتائج عملية التقييم عن طريق رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام، مع منحه أجل 30 يوماً للرد، وبعد انتهاء أجل الرد على التقييم الأولي، حيث تضمنت اجابة المكلف تبريرات غير مقنعة مما تم رفض تيريراته وتم اعتماد التقييم الولي كتقويم نهائي وإبلاغ المكلف بالنتائج النهائية للتحقيق بتاريخ 31 جويلية 2025، وقد أسفرت عملية إعادة التقييم عن إعداد جدول ضريبي، اعتماداً على القيمة الإدارية المحددة للعقار والمقدرة بـ 3.760.500 دج كأساس للإخضاع الضريبي،

وذلك من أجل احتساب حقوق التسجيل وكذا رسم الإشهار العقاري المستحقين على عاتق المعني، وذلك كما يلي:

جدول رقم (1/2): الضرائب المستحقة على المعني حسب الجدول الضريبي رقم أ/2025

طبيعة الضرائب	القاعدة الضريبية المشكلة	القاعدة الضريبية المصرح بها	الفارق (المبلغ المتهرب منه)	معدل الضريبي	مبلغ الحقوق المستحقة	نسبة العقوبة	مبلغ العقوبة	المبلغ الإجمالي
حقوق التسجيل	3 760 500	1 200 000	2 560 500	05%	128 025	15%	19 503	147 528
رسم الإشهار العقاري	3 760 500	1 200 000	2 560 500	01%	25 605	//	2000	27 605
المجموع الكلي					153 630	//	21 503	175 133

المصدر: وثائق من مديرية الضرائب لولاية عين تموشنت

يُبين الجدول (1/2) نتائج إعادة تقييم العقار من الناحية الجبائية، من خلال المقارنة بين القاعدة الضريبية المصرح بها والقاعدة الضريبية المعاد تقديرها، وما نتج عن ذلك من فروقات تمثل جزءاً من المبالغ المتهرب منها، إضافة إلى الحقوق المستحقة والعقوبات المطبقة.

يتضح أولاً أن القاعدة الضريبية المصرح بها بلغت 1.200.000 دج، في حين تم تحديد القاعدة الضريبية بعد المراجعة بـ 3.760.500 دج، مما أدى إلى ظهور فارق معتبر قدره 2.560.500 دج، وهو ما يمثل القيمة التي تم اعتبارها غير مصرح بها أو غير مطابقة للقيمة التجارية الحقيقية للعقار.

فيما يخص حقوق التسجيل، تم تطبيق معدل ضريبي قدره 5% على القاعدة الضريبية الإضافية، مما أسفر عن مبلغ حقوق مستحقة قدره 128.025 دج. كما تم تطبيق غرامة أو عقوبة بنسبة 15% على نفس الأساس، نتج عنها مبلغ عقوبة يقدر بـ 19.503 دج، ليصل بذلك مجموع حقوق التسجيل مع العقوبة إلى 147.528 دج.

أما بالنسبة لرسم الإشهار العقاري، فقد تم تطبيق معدل قدره 1% على نفس الفارق الضريبي، ما أدى إلى تحديد مبلغ حقوق مستحقة بـ 25.605 دج، مع إضافة غرامة ثابتة قدرها 2.000 دج، ليبلغ المبلغ الإجمالي لرسم الإشهار العقاري 27.605 دج.

وبشكل إجمالي، يُظهر الجدول أن مجموع المبالغ المستحقة (حقوق + عقوبات) بلغ 175.133 دج، وهو ما يعكس الأثر المالي المباشر لعملية إعادة التقييم الجبائي، ويؤكد فعالية الرقابة الجبائية في تصحيح القيم المصرح بها وضمان تعزيز الحصيلة الضريبية.

وبالتالي نقل الفرضية التي مفادها: تطبيق آليات رقابية دقيقة في تقييم المعاملات العقارية يقلص من فجوات التقييم.

المطلب الثاني: الحقوق الجبائية المعاد فرضها في إطار مراقبة تقييم أرض فلاحية

تمت برمجة عملية مراقبة تقييم العقار المتعلق بالأرض الفلاحية التي تم اقتناؤها من طرف السيد (م)، وذلك بعد أن تبين لمصلحة مكتب التقييمات التابعة لمديرية الضرائب لولاية عين تموشنت، وبمعية المدير الفرعي للرقابة الجبائية، أن هذا العقار مقترح لإعادة التقييم، باعتبار أن الثمن المصرح به في عقد الشراء لا يعكس القيمة التجارية الحقيقية له. وبناءً عليه، تم اللجوء إلى إعادة تقييمه طبقاً لأحكام المادة 38 مكرر 2 من قانون الإجراءات الجبائية.

ويتعلق العقار محل المراقبة بأرض فلاحية تقع ببلدية سيدي ورياش التابعة لولاية عين تموشنت، تبلغ مساحتها 7 هكتارات، حيث ينحصر نطاق التقييم الخاص بها بين 1.500.000 دج و 1.720.000 دج للهكتار الواحد.

ولهذا الغرض، قامت المصلحة المختصة باستدعاء المعني عن طريق بريد مضمون مع إشعار بالاستلام، تضمن إشعاراً بالتحقيق وحدد تاريخ الزيارة الميدانية قصد المعاينة. وقد تمت الزيارة في التاريخ المحدد، حيث قامت مصلحة مكتب التقييمات التابعة لمديرية الضرائب لولاية عين تموشنت، ممثلة في رئيس فرقة التحقيق وأعوان التحقيق، بتنظيم معاينة ميدانية للأرض الفلاحية، بهدف تحديد طبيعتها ونوعية تضاريسها، سواء كانت سهلية أو منحدرية، بما يسمح لأعوان التحقيق بضبط السعر المرجعي الملائم وفق خصائصها الفعلية.

وقد تبين من خلال المعاينة الميدانية أن الأرض ذات طابع سهلي.

وعلى إثر ذلك، تم الشروع في إعادة تقدير قيمة العقار بالاعتماد على جدول التعريفات والأسعار المرجعية المطبقة على العقارات الفلاحية بولاية عين تموشنت، مع مراعاة طبيعة الأرض السهلية واعتماد السعر المرجعي الملائم ضمن النطاق المحدد.

وبالاستناد إلى نتائج التقييم، تم احتساب قيمة الأرض الفلاحية كما يلي:

• مبلغ تقييم الهكتار الواحد = 1.720.000 دج (حسب الحد الأعلى للفتة)

مبلغ تقييم العقار = 1.720.000 × 7 = 12.040.000 دج

وبذلك بلغت القيمة الإجمالية للأرض الفلاحية بعد التقييم 12.040.000 دج.

كما تم تبليغ المعني بنتائج عملية التقييم عن طريق رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام، مع منحه أجل 30 يومًا للرد، لم يتم الرد على التقييم الأولي و بالتالي يعتبر قبول ضمني لما تضمنه التقييم الأولي من حقوق وعقوبات، وقد أسفرت عملية إعادة التقييم عن إعداد جدول ضريبي، اعتمادًا على القيمة الإدارية المحددة للعقار والمقدرة بـ 12.040.000 دج كأساس للإخضاع الضريبي، وذلك من أجل احتساب حقوق التسجيل وكذا رسم الإشهار العقاري المستحقين على عاتق المعني، وذلك كما يلي:

جدول رقم (2/2): الضرائب المستحقة على المعني حسب الجدول الضريبي رقم ب /2025

طبيعة الضرائب	القاعدة الضريبية المشكلة	القاعدة الضريبية المصرح بها	الفارق (المبلغ المتهرب منه)	معدل الضريبة	مبلغ الحقوق المستحقة	نسبة العقوبة	مبلغ العقوبة	المبلغ الإجمالي
حقوق التسجيل	12 040 000	4 975 000	7 065 000	%05	353 250	%25	88 312	441 562
رسم الإشهار العقاري	12 040 000	4 975 000	7 065 000	%01	70 650	//	2000	72 650
المجموع الكلي					423 900	//	90 312	514 212

المصدر: من إعداد الطالبين استنادا على وثائق من مديرية الضرائب لولاية عين تموشنت

فيما يلي تحليل للجدول رقم (2/2) المتعلق بالضرائب المستحقة على المعني:

يبين هذا الجدول نتائج إعادة التقييم الجبائي للعقار محل الدراسة، من خلال مقارنة القاعدة الضريبية المصرح بها بالقاعدة الضريبية المعاد تقديرها، وما ترتب عن ذلك من فارق يمثل المبلغ المتهرب منه، إضافة إلى الحقوق الضريبية المستحقة والعقوبات المطبقة.

يتضح من المعطيات أن القاعدة الضريبية المصرح بها بلغت 4.975.000 دج، في حين تم تحديد القاعدة الضريبية الحقيقية بعد إعادة التقييم بـ 12.040.000 دج، وهو ما نتج عنه فارق معتبر قدره 7.065.000 دج، يمثل الأساس المعتمد في احتساب الضرائب الإضافية.

بالنسبة لحقوق التسجيل، فقد تم تطبيق معدل ضريبي قدره 5% على الفارق الضريبي، مما أسفر عن حقوق مستحقة بقيمة 353.250 دج، مع تطبيق عقوبة بنسبة 25% نتج عنها مبلغ إضافي قدره 88.312 دج، ليصل المجموع الإجمالي لحقوق التسجيل والعقوبة إلى 441.562 دج.

أما فيما يخص رسم الإشهار العقاري، فقد تم تطبيق معدل قدره 1% على نفس الفارق، مما نتج عنه مبلغ حقوق قدره 70.650 دج، مع إضافة غرامة ثابتة قدرها 2.000 دج، ليبلغ المبلغ الإجمالي لهذا الرسم 72.650 دج.

وعليه، فإن المجموع الكلي للحقوق والغرامات المستحقة بلغ 514.212 دج، وهو ما يعكس الأثر المالي المباشر لعملية إعادة التقييم الجبائي، ويؤكد أهمية الرقابة الجبائية في تصحيح القيم المصرح بها وضمان مطابقتها للقيمة الحقيقية للعقار، بما يحقق إيرادات جبائية معتبرة.

وبالتالي نقبل الفرضية التي مفادها: تطبيق آليات رقابية دقيقة في تقييم المعاملات العقارية يقلص من فجوات التقييم.

المطلب الثالث: الحقوق الجبائية المعاد فرضها في إطار مراقبة تقييم مسكن فردي

تمت برمجة السيدة ح. ح ضمن عمليات مراقبة تقييم العقارات المتعلقة بالعقار الذي قامت باقتنائه، وذلك بعد أن تبين لمصلحة مكتب التقييمات التابعة لمديرية الضرائب لولاية عين تموشنت، وبمعية المدير الفرعي للرقابة الجبائية، أن هذا المسكن مقترح لإعادة التقييم، باعتبار أن الثمن المصرح به في عقد الشراء لا يعكس القيمة التجارية الحقيقية للعقار. وبناءً على ذلك، تم اللجوء إلى إعادة تقييمه طبقاً لأحكام المادة 38 مكرر 2 من قانون الإجراءات الجبائية..

العقار المعني بمراقبة تقييمه يتمثل في مسكن فردي تبلغ مساحته 270 م²، واقع بحي راق في مدينة عين تموشنت، والذي تم اقتنائه بثمن قدره 13.980.000 دج، والمصرح به في عقد الشراء المحرر أمام الأستاذ ب. إ، موثق بمدينة عين تموشنت بتاريخ 17 يناير 2024.

لهذا الغرض، قامت المصلحة المختصة باستدعاء المعنية عن طريق بريد مضمون مع إشعار بالاستلام، تضمن إشعاراً بالتحقيق وحدد تاريخ الزيارة الميدانية للعقار قصد المعاينة. وقد تمت هذه الزيارة في التاريخ المحدد 02 جوان 2025 وفق ما ورد في الإشعار، حيث قامت مصلحة مكتب التقييمات التابعة لمديرية الضرائب لولاية عين تموشنت، وبمعية المدير الفرعي للرقابة الجبائية، بتنظيم عملية المعاينة الميدانية للمسكن، بهدف تحديد طبيعته ونوعيته بنائه، سواء كان راقياً أو محسناً أو اقتصادياً أو متدهوراً، بما يسمح لأعوان التحقيق بضبط السعر المرجعي الملائم وفق الخصائص الفعلية للعقار.

وعلى إثر ذلك، تم الشروع في إعادة تقدير قيمة العقار بالاعتماد على جدول التعريفات والأسعار المرجعية المطبقة على الصفقات العقارية لسنتي 2024/2023، مع اعتماد سعر أقصى قدره 70.000 دج للمتر المربع الواحد.

وبالاستناد إلى نتائج المعاينة، تبين أن المسكن ذو طابع فردي من النمط الفاخر (Type Standing)، وبمساحة إجمالية قدرها 270 م²، منها 70 م² غير مبنية، وقد تم تحديد معالمه التقنية كما يلي: يتكون من طابق أرضي بمساحة 200 م² مبنية تضم غرفتين، ومطبخًا، وبهوًا واسعًا، إضافة إلى 70 م² غير مبنية، كما يضم طابقًا أول بمساحة 200 م²، في حين يمثل الطابق الثاني (السطح) مساحة غير مبنية.

إلى مرجع أسعار العقار لسنتي 2024/2023 الخاص بولاية عين تموشنت، فإن هذا النوع من المساكن يندرج ضمن فئة المباني الراقية، حيث يتراوح نطاق التقييم بين 62.000 دج و 71.300 دج للمتر المربع الواحد، وقد اعتمدت مصلحة الضرائب مبلغ 70.000 دج كسعر مرجعي لتقييم العقار، مع تطبيق تخفيض بنسبة 50% على المساحة غير المبنية المتواجدة بالطابق الأرضي، وتخفيض بنسبة 20% على السطح غير المبنى.

- مبلغ تقييم الطابق الأرضي المبنى = المساحة x مبلغ التقييم
- مبلغ تقييم الطابق الأرضي المبنى = 70 000 x 200 = 14 000 000 دج
- مبلغ تقييم الأرض غير المبنية = المساحة x مبلغ التقييم x نسبة التخفيض
- مبلغ تقييم الأرض غير المبنية = 70 000 x 200 x 50% = 7 000 000 دج
- مبلغ تقييم السطح = المساحة x مبلغ التقييم x نسبة التخفيض
- مبلغ تقييم السطح = 70 000 x 200 x 20% = 2 800 000 دج
- المبلغ الإجمالي للمسكن بعد التقييم بلغ 23 800 000 دج

كما تم تبليغ المعنية بنتائج عملية التقييم عن طريق رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام، مع منحها أجل 30 يومًا للرد. وقد أسفرت عملية إعادة التقييم عن إعداد جدول ضريبي، اعتمادًا على القيمة الإدارية المحددة للعقار والمقدرة بـ 23.800.000 دج كأساس للإخضاع الضريبي، وذلك من أجل احتساب حقوق التسجيل وكذا رسم الإشهار العقاري المستحقين على عاتق المعنية، وذلك كما يلي:

جدول رقم (3/2): الضرائب المستحقة على المعني حسب الجدول الضريبي رقم ت/2025

طبيعة الضرائب	القاعدة الضريبية المشكلة	القاعدة الضريبية المصرح بها	الفارق	معدل الضريبة	مبلغ الحقوق المستحقة	نسبة العقوبة	مبلغ العقوبة	المبلغ الإجمالي
حقوق التسجيل	23 800 000	13 980 000	9 820 000	%05	491 000	%25	122 750	613 750
رسم الإشهار العقاري	23 800 000	13 980 000	9 820 000	%01	98 200	//	2000	100 200
المجموع الكلي					589 200	/	124 750	713 950

المصدر: من إعداد الطالبين استنادا على وثائق من مديرية الضرائب لولاية عين تموشنت

فيما يلي تحليل الجدول رقم (3/2) المتعلق بالضرائب المستحقة على المعنية:

يُظهر هذا الجدول نتائج عملية إعادة التقييم الجبائي للعقار، من خلال المقارنة بين القاعدة الضريبية المصرح بها والقاعدة الضريبية المعاد تشكيلها من طرف الإدارة الجبائية، وما نتج عن ذلك من فروق ضريبية أدت إلى احتساب حقوق إضافية وعقوبات مالية.

يتبين أن القاعدة الضريبية المصرح بها بلغت 13.980.000 دج، في حين تم تحديد القاعدة الضريبية الحقيقية بعد إعادة التقييم بـ 23.800.000 دج، مما أدى إلى ظهور فارق ضريبي معتبر قدره 9.820.000 دج، وهو ما يمثل الأساس الذي تم اعتماده في حساب الضرائب المستحقة.

وفيما يخص حقوق التسجيل، فقد تم تطبيق معدل ضريبي قدره 5% على الفارق، ما أسفر عن حقوق مستحقة بقيمة 491.000 دج، إضافة إلى عقوبة جبائية بنسبة 25% بلغت 122.750 دج، ليصل بذلك المبلغ الإجمالي لحقوق التسجيل مع العقوبة إلى 613.750 دج.

أما بالنسبة لرسم الإشهار العقاري، فقد تم تطبيق معدل 1% على نفس الفارق، ما نتج عنه مبلغ حقوق قدره 98.200 دج، مع إضافة غرامة ثابتة قدرها 2.000 دج، ليبلغ المبلغ الإجمالي لهذا الرسم 100.200 دج.

وبصفة إجمالية، بلغ مجموع الضرائب والعقوبات المستحقة على المعني 713.950 دج، وهو ما يعكس الأثر المالي المباشر لعملية إعادة التقييم، ويبرز دور الرقابة الجبائية في الكشف عن الفوارق بين القيم المصرح بها والقيم الحقيقية للعقارات، بما يضمن تعزيز الإيرادات الضريبية.

من خلال تحليل الجداول الثلاثة المتعلقة بالحالات التي تم دراستها، يمكن استنتاج مجموعة من الخلفيات الجبائية المهمة التي تفسر دور مراقبة تقييم العقارات في تعزيز الإيرادات الضريبية، وذلك على النحو التالي:

✓ أولاً، يتضح أن هناك فجوة واضحة بين القيم المصرح بها من طرف المكلفين والقيم الحقيقية للعقارات التي تحددها الإدارة الجبائية بعد إعادة التقييم. هذه الفجوة، التي تظهر في كل الحالات المدروسة، تعكس وجود نقص في دقة التصريحات أو احتمال التقدير المنخفض للقيمة الحقيقية للعقارات بهدف تقليل العبء الضريبي.

✓ ثانياً، تعتمد الإدارة الجبائية على آلية إعادة التقييم كأداة تصحيحية فعالة، من خلال الرجوع إلى جداول الأسعار المرجعية الرسمية حسب طبيعة العقار وموقعه ونوعيته بنائه. هذا الأسلوب يسمح بتوحيد أسس التقييم والحد من التفاوت في التصريحات، مما يضمن عدالة ضريبية أكبر.

✓ ثالثاً، تؤدي عملية إعادة التقييم إلى توسيع الوعاء الضريبي بشكل مباشر، حيث يتم الانتقال من قاعدة ضريبية منخفضة مصرح بها إلى قاعدة أعلى تمثل القيمة الحقيقية للعقار، وهو ما ينعكس على زيادة حقوق التسجيل ورسم الإشهار العقاري، إضافة إلى العقوبات المطبقة في حالة وجود فروقات معتبرة.

✓ رابعاً، تُظهر الجداول أن العقوبات والغرامات تلعب دوراً ردعياً مهماً، من خلال فرض نسب إضافية على الفارق المكتشف، وهو ما يساهم في الحد من ظاهرة التهرب أو التقليل من التصريح بالقيم الحقيقية مستقبلاً.

✓ وأخيراً، يمكن القول إن هذه الآلية تؤكد أن الرقابة الجبائية على تقييم العقارات تمثل أداة فعالة لتعزيز الإيرادات الضريبية، ليس فقط من خلال استرجاع الحقوق الضائعة، بل أيضاً من خلال تحسين الامتثال الجبائي وترسيخ مبدأ العدالة الضريبية بين المكلفين، بما يضمن استقراراً أكبر في المداخل الجبائية للدولة.

وبالتالي نقبل الفرضية التي مفادها: تساهم فعالية آليات الرقابة على تقييم المعاملات العقارية في ردع المكلفين بالضريبة عن التهرب، رفع مستوى الإيرادات الضريبية.

المبحث الثالث: مساهمة عملية مراقبة التقييمات على العقارات في رفع الحصيلة الضريبية

تُعدّ عملية مراقبة التقييمات على العقارات من أهم آليات الرقابة الجبائية التي تعتمد عليها الإدارة الضريبية من أجل ضمان صحة المعطيات المصرح بها من طرف المكلفين بالضريبة، خاصة في ظل ما تشهده المعاملات العقارية من ممارسات تهدف إلى التقليل من القيم الحقيقية بغرض التهرب الضريبي.

وعليه، تساهم هذه الرقابة بشكل مباشر في تصحيح التقديرات غير الدقيقة، مما يؤدي إلى توسيع الوعاء الضريبي ورفع الحصيلة الجبائية.

كما أن فعالية هذه العملية لا تقتصر على جانب واحد، بل تمتد لتشمل مختلف أنواع الرقابة الجبائية، سواء كانت رقابة شاملة أو نوعية، حيث تختلف نتائجها وتأثيرها على الإيرادات المحققة. ومن هذا المنطلق، تبرز أهمية تحليل مساهمة الرقابة على المعاملات العقارية مقارنة بباقي أشكال الرقابة، بهدف إبراز دورها الحقيقي في تحسين الموارد المالية للدولة.

وعليه، سيتم التطرق في هذا المحور إلى دراسة الإيرادات المحققة من مختلف أنواع الرقابة الجبائية، ثم التركيز على إيرادات الرقابة على المعاملات العقارية، قبل إجراء مقارنة تحليلية بينها لتحديد مدى مساهمة كل نوع في رفع الحصيلة الضريبية، وذلك من خلال التقسيم التالي:

المطلب الأول: الإيرادات الجبائية المحققة من مختلف أنواع الرقابة الجبائية

المطلب الثاني: الإيرادات المحققة من الرقابة على المعاملات العقارية

المطلب الثالث: مقارنة تحليلية بين إيرادات الرقابة على المعاملات العقارية وباقي أنواع الرقابة الجبائية

المطلب الأول: الملفات الجبائية التي خضعت للرقابة في مجال المعاملات العقارية

تعتبر الملفات الجبائية المرتبطة بالمعاملات العقارية من أهم مجالات التدخل الرقابي للإدارة الضريبية، نظراً لما يشهده هذا القطاع من عمليات بيع وشراء وتحويل ملكية قد تتضمن أحياناً تصريحات غير دقيقة للقيم الحقيقية للمعاملات.

وفي هذا الإطار، تعمل مصالح الرقابة الجبائية على دراسة ومعالجة عدد من الملفات العقارية بهدف التأكد من صحة المعطيات المصرح بها، وتحديد مدى احترام التشريعات الجبائية المعمول بها، بما يساهم في حماية الوعاء الضريبي وتعزيز الإيرادات الجبائية.

الجدول رقم (4/2): عدد الملفات الخاضعة لعملية الرقابة على المعاملات العقارية (2012-2025)

السنة	عدد ملفات المراقبة على العقارات	النسبة مقابل عدد المعاملات (%)
2012	148	20
2013	154	21
2014	180	19
2015	142	23
2016	168	22
2017	156	19
2018	140	23
2019	150	25
2020	160	25
2021	154	15
2022	163	13
2023	171	20
2024	168	15
2025	154	21

المصدر: من إعداد الطالبين استنادا على وثائق من مديرية الضرائب لولاية عين تموشنت

من خلال معطيات الجدول (4/2) الذي يبين عدد ملفات المراقبة على العقارات والنسبة المقابلة لها مقارنة بعدد المعاملات التي تمت خلال الفترة (2012-2025)، يتضح أن نشاط الرقابة الجبائية على المعاملات العقارية عرف تذبذباً نسبياً من سنة إلى أخرى، سواء من حيث عدد الملفات المعالجة أو من حيث نسبة التغطية.

فمن حيث عدد الملفات، نلاحظ أن القيم تتراوح بين حد أدنى قدره 140 ملفاً سنة 2018 وحد أعلى بلغ 180 ملفاً سنة 2014، مع تسجيل مستويات متقاربة نسبياً في باقي السنوات، ما يعكس استقراراً نسبياً في حجم التدخل الرقابي مع بعض الارتفاعات والانخفاضات المرتبطة بالبرامج السنوية للرقابة. أما من حيث النسبة مقابل عدد المعاملات، فقد تراوحت بين 13% كأدنى قيمة سنة 2022 و25% كأعلى قيمة خلال سنتي 2019 و2020، وهو ما يدل على وجود تفاوت في تغطية الرقابة للمعاملات العقارية عبر السنوات. ويلاحظ أن الفترة (2019-2020) سجلت أعلى نسب الرقابة، مما يعكس تكثيف الجهود الرقابية خلال هذه المرحلة، في حين شهدت السنوات الأخيرة (2021-2024) انخفاضاً نسبياً في هذه النسبة، قبل أن تعود للارتفاع سنة 2025.

وبشكل عام، يمكن القول إن الرقابة على الملفات العقارية تتميز بطابع متغير لكنه مستمر، حيث ترتبط فعاليتها بمدى كثافة البرامج الرقابية المعتمدة سنوياً، وبالأولويات المسطرة من طرف الإدارة الجبائية، مما يعكس دورها المهم في ضبط المعاملات العقارية وتعزيز الحصيلة الضريبية.

المطلب الثاني: الملفات الجبائية التي خضعت للرقابة بمختلف أنواعها

تُعدّ الملفات الجبائية التي خضعت للرقابة في مختلف أنواع الرقابة الجبائية من بين المؤشرات المهمة التي تعكس حجم ونشاط التدخل الرقابي للإدارة الضريبية، حيث تساهم في قياس مدى فعالية آليات المراقبة في كشف التهرب الضريبي وتحسين التحصيل الجبائي.

وفي هذا الإطار، تتعلق هذه الملفات بمديرية الضرائب لولاية عين تموشنت، والتي تشرف على تنفيذ مختلف عمليات الرقابة الجبائية وفق البرامج السنوية المسطرة، سواء تعلق الأمر بالرقابة على المعاملات العقارية أو باقي أنواع الرقابة الأخرى، بما يسمح بتقييم شامل لمدى تغطية هذه العمليات للوعاء الضريبي على مستوى الولاية.

وعليه، سيتم التطرق في هذا المطلب إلى تحليل عدد الملفات الجبائية التي خضعت للرقابة وتوزيعها حسب مختلف أنواع الرقابة الجبائية، بهدف إبراز مدى مساهمة كل نوع في تغطية النشاط الاقتصادي وتعزيز الإيرادات الجبائية.

الجدول رقم (5/2): عدد الملفات الخاضعة لعملية الرقابة الجبائية (2012-2025)

السنة	فرقة مختلطة	التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية	التحقيق المحاسبي	التحقيق المصوب	التحقيق في الوثائق
2012	11	02	22	6	93
2013	13	03	45	26	165
2014	17	00	48	22	154
2015	18	05	39	19	130
2016	22	05	35	17	129
2017	15	04	33	18	102
2018	17	09	38	13	110
2019	19	07	23	15	123
2020	15	03	20	10	87
2021	18	09	18	08	125
2022	17	08	17	09	143
2023	20	07	19	07	157
2024	15	10	16	11	149
2025	21	09	19	07	162

المصدر: من إعداد الطالبين استنادا على وثائق من مديرية الضرائب لولاية عين تموشنت

من خلال معطيات الجدول (5/2) الذي يوضح توزيع الملفات الجبائية حسب مختلف أنواع الرقابة الجبائية خلال الفترة (2012-2025)، يتبين أن نشاط الرقابة على مستوى مديرية الضرائب لولاية عين تموشنت عرف تذبذباً من حيث عدد الملفات المعالجة، مع اختلاف واضح في حصة كل نوع من أنواع الرقابة.

فيما يخص التحقيق في الوثائق، نلاحظ أنه يمثل النسبة الأكبر من الملفات عبر معظم السنوات، حيث سجل أعلى القيم مقارنة بباقي أنواع الرقابة، إذ بلغ 165 ملفاً سنة 2013 و162 ملفاً سنة 2025، مما يعكس اعتماده بشكل واسع كأداة أساسية وسريعة في معالجة الملفات الجبائية. أما التحقيق المحاسبي، فقد سجل حضوراً متوسطاً ومستقراً نسبياً، مع تفاوت بين سنة وأخرى، حيث تراوح بين 16 و48 ملفاً، وهو ما يدل على دوره المهم في التدقيق في الوضعيات المالية للمكلفين، رغم كونه أقل حجماً من الرقابة الوثائقية.

وبالنسبة لـ التحقيق المصوب، فقد عرف بدوره تذبذباً واضحاً، مع تسجيل مستويات متوسطة تتراوح غالباً بين 7 و26 ملفاً، ما يعكس طبيعته الانتقائية الموجهة للحالات ذات المخاطر الجبائية المرتفعة.

في حين يظهر التحقيق المعمق في مجمل الوضعيات الجبائية بأقل عدد من الملفات مقارنة بباقي الأنواع، وهو ما ينسجم مع طبيعته الدقيقة والمعقدة التي تستهدف حالات محددة تتطلب تحليلاً شاملاً للوضعيات الجبائية للمكلف.

أما الفرقة المختلطة فقد عرفت استقراراً نسبياً مع تسجيل ارتفاعات طفيفة في بعض السنوات مثل 2025 (21 ملفاً)، مما يعكس دورها التنسيقي في دعم مختلف عمليات الرقابة.

وبشكل عام، يتضح أن الرقابة الجبائية تعتمد بشكل أكبر على التحقيق في الوثائق والتحقيق المحاسبي من حيث عدد الملفات، في حين تبقى باقي أنواع الرقابة أكثر تخصصاً واستهدافاً لحالات محددة، مما يعكس تنوع أدوات الإدارة الجبائية وحرصها على تحقيق التوازن بين الرقابة الشاملة والرقابة الدقيقة.

المطلب الثالث: مقارنة تحليلية بين إيرادات الرقابة على المعاملات العقارية وباقي أنواع الرقابة الجبائية

تُعدّ الرقابة الجبائية من أهم الآليات التي تعتمد عليها الإدارة الضريبية في الجزائر لضمان تحصيل مستحقات الخزينة العمومية والحد من مختلف أشكال التهرب والغش الضريبي. وتكتسي الرقابة على المعاملات العقارية أهمية خاصة ضمن هذا الإطار، نظراً لارتباطها بقطاع يشهد عادةً تلاعباً في

التصريحات المتعلقة بالقيم الحقيقية للصفقات العقارية، مما يجعلها مصدراً مهماً لتعزيز الإيرادات الجبائية.

وفي المقابل، تتعدد أنواع الرقابة الجبائية لتشمل الرقابة المحاسبية، والتحقيق المعمق، والتحقيق المصوب، والتحقيق في الوثائق، حيث تختلف مساهمة كل نوع في تكوين الحصيلة الجبائية حسب طبيعة الملفات المستهدفة ودرجة المخاطر الجبائية.

وانطلاقاً من ذلك، يهدف هذا المحور إلى إجراء مقارنة تحليلية بين إيرادات الرقابة على المعاملات العقارية وباقي أنواع الرقابة الجبائية، من أجل إبراز مدى مساهمة كل نوع في دعم الإيرادات الضريبية، وتحديد المكانة النسبية للرقابة العقارية ضمن المنظومة الرقابية الجبائية.

جدول رقم (6/2): مقارنة بين الرقابة على المعاملات العقارية وباقي أنواع الرقابة الجبائية (2012-2025)

السنة	الرقابة على المعاملات العقارية (%)	باقي أنواع الرقابة الجبائية (%)	المجموع
2012	23.06	76.94	100
2013	23.00	77.00	100
2014	20.70	79.30	100
2015	5.13	94.87	100
2016	4.82	95.18	100
2017	6.90	93.10	100
2018	21.67	78.33	100
2019	21.50	78.50	100
2020	9.62	90.38	100
2021	50.24	49.76	100
2022	21.13	78.87	100
2023	19.23	80.77	100
2024	4.95	95.05	100
2025	4.54	95.46	100

المصدر: من إعداد الطالبين استناداً لمعلومات مستمدة من مديرية الضرائب لولاية عين تموشنت

من خلال تحليل معطيات الجدول (6/2)، يتبين أن نسبة الرقابة على المعاملات العقارية (مراقبة التقييمات) تتراوح بين مستويات متفاوتة خلال الفترة (2012-2025)، حيث سجلت أعلى نسبة لها سنة 2021 بـ 50.24%، مقابل انخفاض ملحوظ في السنوات الأخيرة خاصة 2024 و 2025.

في المقابل، تُظهر باقي أنواع الرقابة الجبائية هيمنة واضحة على إجمالي عمليات الرقابة، حيث تتجاوز نسبتها في معظم السنوات 75%، مما يعكس اعتماد الإدارة الجبائية بشكل أكبر على باقي أشكال الرقابة مقارنة بالرقابة العقارية.

كما يُلاحظ وجود تذبذب في مساهمة الرقابة على المعاملات العقارية، ما يدل على أن فعاليتها مرتبطة بظروف تطبيقها وحجم الملفات العقارية محل المعالجة خلال كل سنة، بحيث حسب المعلومات المستمدة من مكتب المراقبة على التقييمات أن نسبة الملفات المحقق فيها تتراوح بين 19 % و 25% مقارنة بعدد المعاملات العقارية الإجمالية لكل سنة.

وعليه، يمكن استنتاج أن الرقابة على المعاملات العقارية رغم كونها أقل حجماً مقارنة بباقي أنواع الرقابة، إلا أنها تحقق أحياناً قفزات مهمة في المساهمة، مما يعكس أهميتها في تعزيز الحصيلة الضريبية عند تفعيلها بشكل مكثف.

وبالتالي نقبل الفرضية التي مفادها: تختلف أهمية الرقابة على المعاملات العقارية مقارنة بباقي أنواع الرقابة الجبائية من حيث مساهمتها في رفع الحصيلة الضريبية

من خلال ما تم تناوله في المبحث الثاني والمبحث الثالث نقبل الفرضية الرئيسية التي مفادها:

تساهم الرقابة الجبائية على المعاملات العقارية بشكل فعال في تعزيز الإيرادات الضريبية في الجزائر من خلال الحد من التلاعب وتعظيم الوعاء الضريبي.

خلاصة الفصل الثاني:

يُظهر التحليل الميداني المستند إلى مختلف الجداول الإحصائية أن الرقابة الجبائية، وخاصة الرقابة على تقييم المعاملات العقارية، تلعب دوراً محورياً في تعزيز الإيرادات الضريبية من خلال الكشف عن حالات التلاعب في القيم التصريحية وتوسيع الوعاء الضريبي. كما تبين أن هذه الرقابة تتميز بدرجات متفاوتة من الفعالية عبر السنوات، غير أنها تظل من بين أكثر أنواع الرقابة تأثيراً في تحقيق الحصيلة الجبائية.

ومن جهة أخرى، أبرزت النتائج أن تنوع أدوات الرقابة الجبائية (التحقيق في الوثائق، التحقيق المحاسبي، التحقيق المصوب، التحقيق المعمق، والفرق المختلطة) يساهم في دعم المنظومة الرقابية ككل، غير أن الرقابة العقارية تظل ذات خصوصية من حيث قدرتها على تحقيق مردودية مالية أعلى في بعض الفترات مقارنة بباقي الأنواع.

كما تؤكد هذه النتائج على أهمية تعزيز قدرات الإدارة الجبائية من خلال الاستثمار في تكوين الموارد البشرية، وتوسيع استخدام الرقمنة في معالجة الملفات الجبائية، وتطوير الإطارين القانوني والتنظيمي بما يسمح برفع فعالية عمليات الرقابة وتسريع وتيرة معالجة الملفات.

وفي ضوء ذلك، تمثل هذه التوصيات أرضية عملية لتحسين الأداء الضريبي، ورفع كفاءة النظام الجبائي العقاري في الجزائر، بما يضمن تحقيق توازن أفضل بين فعالية التحصيل الضريبي ومكافحة التهرب الجبائي.



الخاتمة

يعد موضوع "فعالية الرقابة على تقييم المعاملات العقارية في تعزيز الإيرادات الضريبية في الجزائر" من المواضيع ذات الأهمية البالغة في ظل سعي الدولة إلى توسيع مواردها الجبائية خارج قطاع المحروقات، وتعزيز مبادئ الشفافية والحوكمة في إدارة المال العام. وقد حاولت هذه الدراسة معالجة الإشكالية المطروحة حول مدى قدرة آليات الرقابة الجبائية على ضبط وتقييم المعاملات العقارية بصورة دقيقة، بما يسمح بتقليص فجوات التقدير وتحسين الوعاء الضريبي المرتبط بالقطاع العقاري.

وانطلقت الدراسة من فرضية أساسية مفادها أن تحسين آليات الرقابة على تقييم المعاملات العقارية يعدّ رافعة جوهرية لزيادة الإيرادات الضريبية، عبر الحد من التلاعب والقيم غير الحقيقية للعقار، ومعالجة أوجه القصور الإدارية والتنظيمية. وقد بينت النتائج النظرية والميدانية أن فعالية الرقابة تتأثر بعدة عوامل، أهمها: حداثة المنظومة المعلوماتية، مستوى تأهيل الموارد البشرية، دقة المعايير المعتمدة في تقييم العقار، إضافة إلى درجة التنسيق المؤسسي بين مختلف المتدخلين.

كما أثبت تحليل الإطار القانوني والتنظيمي وجود جهود معتبرة لتحديث النظام الجبائي العقاري، خصوصاً ما تعلق بتبسيط الإجراءات وتعزيز الرقابة البعدية، إلا أن التطبيق العملي ما يزال يواجه عدة تحديات مرتبطة بضعف التنسيق، نقص المعلومات، واستمرار الفجوة بين القيمة السوقية والقيمة المصرح بها للعقار. وقد أكدت الدراسة الميدانية أن هذه الإشكالات تؤدي إلى فقدان جزء معتبر من الإيرادات الضريبية كان بالإمكان تحصيله لو توافرت آليات تقييم أكثر دقة ووسائل رقابية أكثر نجاعة.

وتُبرز هذه المذكرة ضرورة إصلاح شامل لمنظومة التقييم العقاري، قائم على توحيد طرق التقييم، رقمنة قواعد البيانات العقارية، تعزيز الرقابة القبلية والبعدية، وتطوير أجهزة التحصيل بأساليب تعتمد على الذكاء الاصطناعي ونظم المعلومات الجغرافية. كما أوصت الدراسة بضرورة الرفع من كفاءة الأعوان المكلفين بالتقييم والرقابة من خلال التكوين المستمر، وتطوير آليات تبادل المعلومات بين الإدارات المعنية.

وفي الأخير، يتضح أن تحسين فعالية الرقابة على تقييم المعاملات العقارية ليس مجرد خيار إداري، بل هو ضرورة مالية واقتصادية لضمان تعبئة موارد جبائية حقيقية ومستدامة، ودعم مسار الإصلاح الجبائي، وتمكين الدولة من تمويل سياساتها التنموية بموارد موثوقة ومنضبطة. وبذلك تكون هذه الدراسة قد أسهمت، نظرياً وتطبيقياً، في توضيح مواطن القوة ومكامن الاختلال في المنظومة الحالية، واقتراح مسارات عملية لتعزيز أدائها بما يخدم متطلبات العدالة الجبائية والتنمية الاقتصادية في الجزائر.

تأتي هذه الدراسة بعنوان "فعالية الرقابة على تقييم المعاملات العقارية في تعزيز الإيرادات الضريبية في الجزائر" في سياق اهتمام الدولة بتعزيز الموارد الضريبية وتحسين فعالية النظام الجبائي العقاري. وقد انطلقت الدراسة من فرضية أساسية مفادها أن تحسين الرقابة على تقييم المعاملات العقارية يسهم بشكل

مباشر في زيادة الإيرادات الضريبية من خلال الحد من التلاعبات وتحقيق تقييم أكثر دقة للوعاء الضريبي العقاري.

إن تعزيز فعالية الرقابة على تقييم المعاملات العقارية يتطلب مقارنة شاملة تجمع بين الإصلاح القانوني، والتحديث الإداري، والتحول الرقمي، بما يضمن تحقيق العدالة الجبائية من جهة، ورفع مستوى الإيرادات الضريبية من جهة أخرى، وهو ما من شأنه دعم التنمية الاقتصادية وتعزيز الثقة بين الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة.

نتائج الدراسة:

- من خلال التحليل النظري والتطبيقي للمعاملات العقارية في الجزائر، تم التوصل إلى النتائج التالية:
 - أظهرت الدراسة أن الرقابة على تقييم المعاملات العقارية تُعدّ أداة أساسية للحد من ظاهرة التصريح الناقص، حيث تساهم في تقليص الفجوة بين القيمة المصرّح بها والقيمة الحقيقية للعقار .
 - تبين أن فعالية الرقابة تختلف باختلاف وسائلها وآلياتها، إذ تكون أكثر نجاعة عند الاعتماد على المقارنة المرجعية والمعاينة الميدانية.
 - أكدت الدراسة أن تحسين الرقابة على التقييم العقاري يؤدي إلى زيادة مباشرة في الإيرادات الضريبية، خاصة في حقوق التسجيل والضرائب المرتبطة بنقل الملكية .
 - وجود علاقة طردية بين دقة التقييم العقاري ومستوى الحصيللة الضريبية، حيث كلما كان التقييم أقرب إلى القيمة الحقيقية، ارتفعت الحصيللة الجبائية .
 - تبين أن ضعف الرقابة يؤدي إلى فقدان موارد مالية معتبرة نتيجة التصريحات غير الدقيقة .
 - ضعف الاعتماد الحالي على الأنظمة الرقمية المتكاملة يحدّ من فعالية تتبع المعاملات العقارية.
- توصيات الدراسة:**

- استنادًا إلى هذه النتائج، توصي الدراسة بما يلي:
- ضرورة مراجعة النصوص القانونية المتعلقة بتقييم المعاملات العقارية بما يضمن تقليص الفجوة بين القيمة المصرّح بها والقيمة الحقيقية.
- توحيد معايير التقييم العقاري من خلال إطار قانوني واضح وملزم يحدّ من السلطة التقديرية المفرطة .
- تشديد العقوبات على حالات التصريح الناقص أو التقليل من قيمة العقارات، مع تفعيلها ميدانيًا.
- اعتماد الرقمنة الشاملة لعمليات التصريح والتقييم والتحصيل، مما يحدّ من التلاعب ويعزز الشفافية .
- إنشاء قاعدة بيانات وطنية لأسعار العقارات محدثة دوريًا، تُستخدم كمرجع رسمي للتقييم .
- استخدام أدوات التحليل الإحصائي والذكاء الاصطناعي لرصد الفوارق غير الطبيعية في التصريحات.

- تعزيز التنسيق بين مختلف الجهات (الضرائب، المحافظة العقارية، البلديات) عبر نظام معلوماتي موحد لتبادل البيانات العقارية .
- إنشاء خلايا متخصصة في تقييم العقار داخل الإدارة الجبائية تضم خبراء في التثمين العقاري .
- تكثيف عمليات الرقابة البعدية والقبلية لضمان مصداقية التصريحات.
- تنظيم دورات تكوينية مستمرة لأعوان الضرائب في مجال التقييم العقاري والتقنيات الحديثة للرقابة .
- الاستعانة بخبراء ومختصين في السوق العقارية لتحسين جودة التقييم .
- نشر الوعي الجبائي لدى المكلفين بالضريبة حول مخاطر التهرب وأهمية التصريح الحقيقي.

آفاق الدراسة:

- تحديث آليات الرقابة على تقييم المعاملات العقارية: دراسة في الآفاق المستقبلية بمديرية الضرائب
- آفاق رقمنة الرقابة على تقييم المعاملات العقارية بمديرية الضرائب عين تموشنت
- استشراف مستقبل الرقابة الجبائية على تقييم المعاملات العقارية في الجزائر
- تحديات وآفاق الرقابة على تقييم المعاملات العقارية في الجزائر
- تعزيز الشفافية والنجاعة في الرقابة على تقييم المعاملات العقارية: رؤى مستقبلية بمديرية الضرائب وهران.

قائمة المراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية

1- الكتب

- أوسري، منور، وحمو، محمد. (2009). جباية المؤسسات، الطبعة 1. الجزائر: مكتبة الشركة الجزائرية بوداود .
- الوادي، محمود حسين، وأحمد، عزام زكرياء. (2000) المالية العامة والنظام المالي في الإسلام . عمان: دار المسيرة للنشر والتوزيع .
- عباس محرز، محمد. (2015) اقتصاديات المالية العامة. الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية .
- عوادي، مصطفى. (2009) الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الضريبي الجزائري. الطبعة 1). الوادي، الجزائر: مطبعة مزوار .

2- الأطروحات والرسائل الجامعية

أطروحات الدكتوراه

- بن غماري، ميلود. (2018) الرقابة الجبائية كوسيلة لحماية أموال الخزينة العمومية. أطروحة دكتوراه في القانون العام، جامعة أبو بكر بلقايد، تلمسان .
- وصيف، فائزة خير الدين. (2021) عصرنة الإدارة الجبائية كآلية لدعم فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر. أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي .

رسائل الماجستير والمذكرات

- بن صفي الدين، أحلام. (2013-2014). الرقابة الجبائية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في إطار مدرسة الدكتوراه، تخصص القانون العام، كلية الحقوق، جامعة الجزائر 1 (جامعة الجزائر بن يوسف بن خدة)
- بشرى، عبد الغني. (2011) فعالية الرقابة الجبائية وأثرها في مكافحة التهرب الضريبي. مذكرة ماجستير، جامعة تلمسان .
- طروش، بتاتة. (2012). مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر. مذكرة ماجستير في العلوم القانونية، جامعة قسنطينة 1 .
- قلاب ذبيح، لياس. (2011). مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية: دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية أم البواقي. مذكرة ماجستير، جامعة محمد خيضر، بسكرة .
- لواج، عبد الرحيم. (2016). فعالية الرقابة الجبائية في تقويم التصريحات الجبائية. مذكرة ماجستير، تخصص إدارة مالية، جامعة محمد الصديق بن يحيى، جيجل .

- ونادي، رشيد. (2002). دور الرقابة الجبائية في مكافحة الغش الضريبي. مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، الجزائر .

3-المقالات العلمية

- جامع مغاري، عبد الرحمان، وشيخي، بلال. (2013). "دور الإدارة الجبائية في تنمية التحصيل الضريبي عن طريق تفعيل الرقابة الجبائية في الجزائر". مجلة الدراسات الجبائية، العدد 2، ص 29-51 .
- خضراوي، الهادي. (2015). "الرقابة الجبائية ودورها في محاربة الغش والتهرب الضريبي". مجلة الدراسات القانونية والسياسية، العدد 2، ص 29-55 .
- خلوفي، سفيان، وبوجريو، عبد الرؤوف. (2019). "دور الرقابة الجبائية في تفعيل عملية التحصيل الضريبي خلال الفترة (2010-2014): دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية ميلة". مجلة ميلاف للبحوث والدراسات، المجلد 5، العدد 1، ص 195-215 .
- شرواطي، خير الدين. (2022). "دور نظام المعلومات الجبائي في تحسين الرقابة الجبائية في الجزائر". مجلة الأبحاث الاقتصادية، المجلد 17، العدد 1، ص 389-408 .
- سماعين، عيسى. (2021). "تطبيقات طرق التحصيل الضريبي في النظام الضريبي الجزائري". مجلة القانون العقاري، المجلد 2، العدد 8 .
- سعداني، نورة. (2016). "ما هي الجباية العقارية". مجلة القانون العقاري، المجلد 3، العدد 1 .
- سمية، قحموش. (2016). "المراجعة الجبائية كآلية تساهم في تحسين جودة التصريحات الجبائية". مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، العدد 6، ص 295-313 .
- علياتي، محمد. (2021). "فعالية نظام التوثيق ودوره في تحقيق استقرار المعاملات العقارية". مجلة دفاتر البحوث العلمية، المجلد 9، العدد 1 .
- عفاف بولحية، وإبراهيم بوجاجة. (2022). "أثر الرقابة الجبائية في زيادة التحصيل الضريبي: دراسة بمركز الضرائب جيجل". مجلة اقتصاديات الأعمال والتجارة، المجلد 7، العدد 2، ص 236-258 .
- عبد الله بن عبد الرحمن بن محمد البدر. (2025). "قاعدة التصرف على الرعية منوط بالمصلحة وتطبيقاتها في المعاملات العقارية". مجلة الدراسات العربية، المجلد 51، العدد 4 .

- فاتح أحمية، ورجاء دويس. (2022). "احترام حقوق وضمانات المكلف بالضريبة في إطار الرقابة الجبائية كآلية للحد من المنازعات الجبائية". مجلة البحوث في العقود وقانون الأعمال، المجلد 7، العدد 2، ص 555-584 .
- قرشي، عبد القادر. (2022). "أثر الرقابة الجبائية على تحسين الإيرادات الضريبية في الجزائر". مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، مجلد 5 (2)، ص 105-125 .
- مباركي، محمد صالح. (2021). "التحصيل الضريبي: واقع وآفاق". مجلة الأحياء، المجلد 21، العدد 29 .
- مولاي لخضر إدريسي، وأخضر بساس. (2025). "إجراءات المراقبة الجبائية للمعاملات العقارية المعاد تقييمها: دراسة تطبيقية". مجلة الامتياز لبحوث الاقتصاد والإدارة، المجلد 9، العدد 1 .
- توفيق زيداني. (2025). "المعاملة الضريبية لدخل الملكية العقارية". المجلة الجزائرية للأمن الإنساني، المجلد 10، العدد 2 .

4-الملتقيات والمؤتمرات

- شارفي، ناصر. (2015). "فعالية الرقابة الجبائية في الحد من الغش الضريبي بالإشارة إلى حالة ولاية البليدة". الملتقى الوطني حول الرقابة الجبائية في الجزائر، جامعة 8 ماي 1945، قالمة .

5-القوانين والنصوص التشريعية

- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية. القانون المدني الجزائري .
- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية. قانون المالية لسنة 2025 .
- وزارة المالية. (2026). قانون الإجراءات الجبائية. المديرية العامة للضرائب، الجزائر .
- وزارة المالية. (2026) قانون التسجيل. المديرية العامة للضرائب، الجزائر .

6-المواقع الإلكترونية

- المديرية العامة للضرائب الجزائرية: www.mfdgi.gov.dz
- مرجعية أسعار العقار بالجزائر: <https://www.mfdgi.gov.dz/services-pro-ar/autres-services-numeriques-ar/referentiel-des-prix-de-limmobilier-ar>

ثانيا: المراجع باللغة الأجنبية

Books

- Hamini, A. (2001). *Audit Comptable et Financier*. Alger: Berti Éditions.
- OECD. (2022). *Housing Taxation in OECD Countries*. Paris: OECD Publishing.

- Tanzi, V., & Zee, H. H. (2000). *Tax Policy for Emerging Markets: Developing Countries*. Washington, DC: International Monetary Fund.

Journal Articles

- Best, M. C., & Kleven, H. J. (2018). Housing Market Responses to Transaction Taxes: Evidence from Notches and Stimulus in the U.K. *The Review of Economic Studies*, 85(1), 157–193.
- Bird, R. M., & Zolt, E. M. (2005). Redistribution via Taxation: The Limited Role of the Personal Income Tax in Developing Countries. *UCLA Law Review*, 52(6), 1627–1695.
- Keen, M., & Slemrod, J. (2017). Optimal Tax Administration. *Journal of Public Economics*, 152, 133–142.
- Kasper, M., & Rablen, M. (2023). Tax Compliance after an Audit: Higher or Lower? *Journal of Economic Behavior & Organization*, 207, 157–171.

Working Papers

- Piolatto, A., & García-Montalvo, J. (2020). *Tax Evasion in the Real Estate Sector: Using Appraisals as a Red Flag*. CESifo Working Paper No. 8187.

Reports

- OECD. (2010). *Tax Administration in OECD and Selected Non-OECD Countries: Comparative Information Series*. Paris: OECD Publishing.
- OECD. (2022). *Housing Taxation in OECD Countries*. Paris: OECD Publishing. DOI: 10.1787/03dfe007-en.

الفهرس

الصفحة	المحتوى
I	الإهداء
III	الشكر والتقدير
IV	الملخص
VI	قائمة المحتويات
IX	قائمة الجداول
XI	قائمة الأشكال
[أ-هـ]	المقدمة
[40-06]	الفصل الأول: الإطار النظري للرقابة على تقييم المعاملات العقارية
07	تمهيد
08	المبحث الأول: الإطار المفاهيمي والقانوني للمعاملات العقارية ودورها في تحديد الوعاء الضريبي
08	المطلب الأول: مفهوم المعاملات العقارية وأنواعها
09	أولاً: مفهوم العقار وأنواعه
09	ثانياً: مفهوم المعاملات العقارية
10	ثالثاً: أنواع المعاملات العقارية
12	المطلب الثاني: حقوق التسجيل المطبقة على المعاملات العقارية في الجزائر
13	أولاً: مفهوم إجراء التسجيل وأهميته
14	ثانياً: أنواع رسوم التسجيل
15	ثالثاً: الأشخاص المكلفون بالتسجيل
18	رابعاً: حقوق التسجيل
19	المطلب الثالث: تحديد الوعاء الضريبي في ضوء المعاملات الناقلة للملكية العقارية في الجزائر
19	أولاً: مفهوم الوعاء الضريبي في المعاملات العقارية
20	ثانياً: أسس تحديد الوعاء الضريبي في التصرفات الناقلة للملكية بعوض
20	ثالثاً: تحديد الوعاء الضريبي في التصرفات الناقلة للملكية دون عوض
21	المبحث الثاني: الرقابة الجبائية وآليات تقييم المعاملات العقارية ودورها في تحسين الحصيلة الضريبية
21	المطلب الأول: ماهية الرقابة الجبائية
21	أولاً: مفهوم الرقابة الجبائية ودوافعها
22	ثانياً: أنواع الرقابة الجبائية
26	المطلب الثاني: خطوات وإجراءات مراقبة التقييمات على العقارات في ظل التشريع الجبائي
27	أولاً: مرحلة الإخطار المسبق والتحضير للرقابة

27	ثانيًا: مرحلة المعاينة الميدانية وتحديد طبيعة العقار
28	ثالثًا: مرحلة إعادة التقييم وتبليغ التقدير المقترح
28	رابعًا: مرحلة رد المكلف ودراسة ملاحظاته
30	خامسًا: مرحلة التبليغ النهائي وتأسيس الضريبة
30	سادسًا: حق الطعن
31	المطلب الثالث: دور عملية مراقبة تقييم العقارات في تحسين الحصيلة الضريبية
31	أولًا: تصحيح الوعاء الضريبي وتوسيع القاعدة الضريبية
31	ثانيًا: الحد من مظاهر التهرب الضريبي في المعاملات العقارية
31	ثالثًا: مساهمة الرقابة الجبائية في تعزيز الامتثال الضريبي
32	المبحث الثالث: الإطار المرجعي للدراسات السابقة
32	المطلب الأول: الدراسات العربية
35	المطلب الثاني: الدراسات باللغة الأجنبية
38	المطلب الثالث: نقاط التشابه والاختلاف والفجوة البحثية بين الدراسات
38	أولًا: نقاط التشابه بين الدراسات الأجنبية والعربية/المحلية والدراسة الحالية
38	ثانيًا: نقاط الاختلاف بين الدراسات الأجنبية والعربية والحالية
39	ثالثًا: الفجوة البحثية
40	خلاصة الفصل
[70-41]	الفصل الثاني: الدراسة التطبيقية بمديرية الضرائب لولاية عين تموشنت
42	تمهيد
43	المبحث الأول: التعريف بمديرية الضرائب وبمصلحة مراقبة التقييمات
43	المطلب الأول: نبذة عن مديرية الضرائب الولائية DIW
43	أولًا: التعريف بالهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب بعين تموشنت
45	ثانيًا: مهام مديرية الضرائب
47	المطلب الثاني: التعريف بمصلحة مراقبة التقييمات
47	أولًا: نبذة تعريفية عن مصلحة مراقبة التقييمات ومهامها
48	ثانيًا: الهيكل التنظيمي لمصلحة مراقبة التقييمات
48	المطلب الثالث: مهام رئيس فرقة التحقيق
49	المبحث الثاني: دراسة حالات عن مراقبة تقييم المعاملات العقارية
50	المطلب الأول: الحقوق الجبائية المعاد فرضها في إطار مراقبة تقييم محل تجاري
52	المطلب الثاني: الحقوق الجبائية المعاد فرضها في إطار مراقبة تقييم أرض فلاحية

54	المطلب الثالث: الحقوق الجبائية المعاد فرضها في إطار مراقبة تقييم مسكن فردي
57	المبحث الثالث: مساهمة عملية مراقبة التقييمات على العقارات في رفع الحصيلة الضريبية
58	المطلب الأول: الملفات الجبائية التي خضعت للرقابة في مجال المعاملات العقارية
60	المطلب الثاني: الملفات الجبائية التي خضعت للرقابة بمختلف أنواعها
62	المطلب الثالث: مقارنة تحليلية بين إيرادات الرقابة على المعاملات العقارية وباقي أنواع الرقابة الجبائية
64	خلاصة الفصل الثاني
66	الخاتمة
70	قائمة المراجع
76	الفهرس