

Note commune N°23/2014

Objet : Commentaire des dispositions de l'article 47 de la loi n°2013-54 du 30 décembre 2013, portant loi de finances pour l'année 2014 relatives à l'élargissement du champ d'application de l'impôt sur le revenu au titre de la plus-value immobilière.

Annexe : Exemples d'application

R E S U M E

**Régime fiscal de la plus-value provenant de la cession
des immeubles non-inscrits au bilan**

La loi de finances pour l'année 2014 a apporté des modifications au régime fiscal de la plus-value provenant de la cession des immeubles non-inscrits au bilan.

Ainsi, et à partir du 1^{er} janvier 2014, le régime fiscal de ladite plus-value est défini comme suit :

I. Pour les immeubles autres que les terres domaniales ayant perdu leur vocation agricole

1) Opérations imposables

L'impôt sur le revenu au titre de la plus-value immobilière est dû sur les opérations de cession des terrains bâtis et non bâtis et des droits sociaux dans les sociétés immobilières.

2) Opérations non imposables

L'impôt sur le revenu au titre de la plus-value immobilière n'est pas dû sur les opérations de cession :

a- faites:

- ✓ au conjoint, ascendants ou descendants, ou
- ✓ dans le cadre d'une expropriation pour cause d'utilité publique, ou
- ✓ dans le cadre du programme spécifique pour le logement social, ou
- ✓ des terrains situés à l'intérieur des périmètres de réserves foncières créées conformément aux dispositions des articles 40 et 41 du code de l'aménagement du territoire et d'urbanisme au profit:

- de l'Etat,
- des collectivités locales,
- des agences foncières créées par la loi n°73-21 du 14 avril 1973,
- de l'agence de réhabilitation et de la rénovation urbaine,

b- d'un seul local à usage d'habitation dans la limite d'une superficie globale ne dépassant pas 1000 m² y compris les dépendances bâties et non bâties, et ce, pour la première opération de cession,

c- des terrains agricoles situés dans des zones agricoles cédés au profit de personnes qui s'engagent dans l'acte de cession à ne pas réserver le terrain objet de la cession à la construction avant l'expiration des 4 années qui suivent celle de la cession.

L'exonération ne s'applique pas, dans tous les cas, lorsque l'acquéreur est un promoteur immobilier.

II. Pour les terres domaniales ayant perdu leur vocation agricole

L'impôt sur le revenu au titre de la plus-value immobilière s'applique sur la plus-value provenant des opérations de cession de lots ou parties de lots dont l'origine de propriété provient de la cession, **autre que par voie d'échange**, de terres domaniales à vocation agricole et qui ont perdu cette vocation.

III. Assiette, modalités de paiement et taux de l'impôt sur le revenu au titre de la plus-value immobilière

1) Assiette de l'impôt

La plus-value immobilière imposable, est égale à la différence entre :

- le prix de cession des biens ou droits déclaré dans l'acte ou celui révisé suite aux opérations de vérifications fiscales d'une part, et
- le prix de revient de l'acquisition, de donation, d'échange ou de construction y compris la valeur du terrain, ou celui révisé suite aux opérations de vérifications fiscales, majoré des montants justifiés des impenses et de 10% par année de détention, d'autre part.

2) Modalités de paiement de l'impôt

2.1. La retenue à la source

L'impôt au titre de la plus-value immobilière fait l'objet d'une retenue à la source au taux de 2,5% du prix de cession déclaré dans l'acte, et ce, pour les cessions faites au profit de l'Etat, des collectivités locales, des personnes morales, des personnes physiques soumises à l'impôt sur le revenu selon le régime réel et des personnes physiques soumises à l'impôt sur le revenu sur la base d'une assiette forfaitaire dans la catégorie des bénéficiaires des professions non commerciales.

2.2. L'avance

Les services de contrôle fiscal peuvent, à l'expiration d'un délai d'un mois à compter de la date de mise en demeure, constater d'office une avance au taux de 2,5% du prix de cession déclaré dans l'acte dans le cas où le cédant n'a pas déposé la déclaration de l'impôt sur le revenu au titre de la plus-value immobilière provenant de la cession des immeubles, dans les délais légaux soit après l'expiration du troisième mois qui suit le mois de la réalisation effective de la cession.

Cette avance n'est pas due dans le cas où l'opération de cession est concernée par la retenue à la source, et dans le cas où l'opération de cession porte sur des terres domaniales ayant perdu leur vocation agricole non acquises par voie d'échange.

3) Taux de l'impôt et délais de déclaration

3.1. Pour les opérations de cession des immeubles autres que les terres domaniales ayant perdu leur vocation agricole

- ✓ 10% lorsque la cession a lieu après une période de 5 ans à partir de la date de possession ou lorsqu'il s'agit de cession de biens hérités,
- ✓ 15% lorsque la cession a lieu durant la période de 5 ans à partir de la date de possession.

La déclaration est déposée, au plus tard, à la fin du troisième mois qui suit celui de la réalisation effective de la cession. La retenue à la source opérée ou l'avance au taux de 2,5% constatée d'office par les services du contrôle est déductible de l'impôt dû, et en cas d'excédent, il est restituable sur demande.

Les dispositions du paragraphe 3.1 s'appliquent aux opérations de cession des terres domaniales ayant perdu leur vocation agricole effectuées par voie d'échange.

3.2. Pour les opérations de cession des terres domaniales ayant perdu leur vocation agricole

- ✓ 25% lorsque la cession est faite au profit :
 - des agences foncières touristiques, industrielles et de l'habitat,
 - de la société nationale immobilière de Tunisie,
 - de la société de promotion des logements sociaux,
 - de personnes qui s'engagent dans l'acte de cession à réserver la terre objet de cession pour l'aménagement d'une zone industrielle conformément à la législation en vigueur au cours des cinq années qui suivent la date d'acquisition.
- ✓ 50% pour les autres cas.

La déclaration est déposée en deux étapes :

- première étape : au cours du mois qui suit la date de la notification de la valeur fixée par l'expert du domaine de l'Etat,
- deuxième étape : au plus tard, à la fin du troisième mois qui suit celui de la réalisation effective de la cession.

La retenue à la source opérée au taux de 2.5% ainsi que l'impôt payé sur la base de la valeur fixée par l'expert du domaine de l'Etat, sont déductibles de l'impôt dû sur l'opération de cession effective. L'impôt dû sur l'opération de cession effective ne doit pas être inférieur à l'impôt dû sur la base de la valeur fixée par l'expert du domaine de l'Etat.

L'excédent de la retenue à la source est restituable.

La loi n°2013-54 du 30 décembre 2013, portant loi de finances pour l'année 2014 a apporté des modifications au régime fiscal de la plus-value immobilière réalisée par les personnes physiques provenant de la cession des immeubles non-inscrits au bilan.

La présente note a pour objet de définir le régime fiscal de ladite plus-value, à partir du 1^{er} janvier 2014.

I. Immeubles autres que les terres domaniales ayant perdu leur vocation agricole

1- Opérations imposables

Conformément aux dispositions du paragraphe 2 de l'article 27 du code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés, l'impôt sur le revenu dû au titre de la plus-value immobilière, s'applique sur la plus-value provenant de la cession des :

- a. droits sociaux dans les sociétés immobilières** : soit les droits sociaux appartenant aux membres des sociétés civiles immobilières dont l'activité consiste essentiellement en la gestion des biens sociaux des membres dont les droits sont représentés par des immeubles ou parties d'immeubles, ce qui exclut la plus-value provenant de la cession des actions ou des parts sociales des sociétés par actions et des sociétés à responsabilité limitée ayant un objet immobilier,
- b. immeubles bâtis**, quel qu'en soit l'usage,
- c. terrains non bâtis.**

2- Opérations non imposables

Conformément aux dispositions de l'article 27 du code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés, l'impôt sur le revenu au titre de la plus-value immobilière n'est pas dû sur les opérations de cession:

a- faites:

- ✓ au conjoint, ascendants ou descendants, ou
- ✓ dans le cadre d'une expropriation pour cause d'utilité publique, ou

- ✓ dans le cadre du programme spécifique pour le logement social conformément aux dispositions de l'article 74 de la loi de finances pour l'année 2014, ou
 - ✓ de terrains situés à l'intérieur des périmètres de réserves foncières créées conformément aux dispositions des articles 40 et 41 du code de l'aménagement du territoire et d'urbanisme au profit:
 - de l'Etat,
 - des collectivités locales,
 - des agences foncières créées en vertu de la loi n°73-21 du 14 avril 1973,
 - de l'agence de réhabilitation et de la rénovation urbaine.
- b- d'un seul local à usage d'habitation dans la limite d'une superficie globale ne dépassant pas 1000 m² y compris les dépendances bâties et non bâties, et ce, pour la première opération de cession, effectuée à partir du 1^{er} janvier 2005.

L'exonération concerne un local à usage d'habitation, qu'il soit principal ou secondaire et nonobstant son affectation par l'acquéreur soit même s'il est réservé par l'intéressé pour l'exercice d'une activité professionnelle.

- c- des terrains agricoles situés dans des zones agricoles cédés au profit de personnes qui s'engagent dans l'acte de cession à ne pas réserver le terrain objet de la cession à la construction avant l'expiration des 4 années qui suivent celle de la cession. Dans ce cas, le bénéfice de l'exonération, nécessite, outre l'engagement mentionné dans l'acte à ne pas construire le terrain avant l'expiration de la période susvisée, la présentation d'une attestation délivrée par les autorités compétentes justifiant que le terrain objet de la cession est un terrain agricole situé dans une zone agricole.

En cas de non-respect dudit engagement, l'acquéreur serait tenu de payer l'impôt dû à ce titre majoré des pénalités de retard calculées conformément à la législation fiscale en vigueur et décomptées à partir de la date d'exigibilité de l'impôt par le cédant.

L'exonération ne s'applique pas, dans tous les cas, lorsque l'acquéreur est un promoteur immobilier.

II. Terres domaniales ayant perdu leur vocation agricole

L'impôt sur le revenu dû au titre de la plus-value immobilière s'applique sur la plus-value provenant des opérations de cession de lots ou parties de lots dont l'origine de propriété provient de la cession des terres domaniales à vocation agricole et qui ont perdu cette vocation **à l'exception des opérations de cession desdits lots ou parties de lots par voie d'échange**, qui restent soumises à l'impôt au titre de la plus-value immobilière prévu pour les terrains tel que indiqué au paragraphe I ci-dessus.

III. Modalités de détermination de la plus-value immobilière

La plus-value immobilière imposable, est égale à la différence entre :

- le prix de cession des biens ou droits déclaré dans l'acte d'une part, et
- le prix de revient de l'acquisition, de donation, d'échange ou de construction y compris la valeur du terrain, majoré des montants justifiés des impenses et de 10% par année de détention d'autre part.

1- Le prix de cession

Le prix de cession est constitué par la valeur déclarée dans l'acte par l'acquéreur en contrepartie du terrain à bâtir, des immeubles bâtis ou des droits cédés, ou par le prix révisé suite à une opération de vérification fiscale conformément aux procédures applicables en matière des droits d'enregistrement.

2- Modalités de détermination du prix de revient

2-1 Le prix de revient

Le prix d'acquisition ou de revient est constitué par le coût d'acquisition, de donation, d'échange ou de construction des biens cédés y compris la valeur du terrain ou celui révisé suite aux opérations de vérifications fiscales.

Ce prix comprend aussi les montants justifiés des dépenses engagées par le cédant soit dans le cadre de l'opération d'acquisition ou d'échange (honoraires, commissions, droits d'enregistrement...), soit dans le cadre des opérations de construction, d'aménagement, de modernisation ou d'extension de l'immeuble objet de la cession et d'une manière générale, les dépenses engagées par tous les travaux qui ont pour effet **d'augmenter la valeur de l'immeuble**.

Pour être admises en déduction, ces dépenses doivent être justifiées par les pièces probantes et notamment par des factures ou tout document en tenant lieu.

En absence de pièces justificatives de ces dépenses, un rapport d'un expert auprès des tribunaux, à la date de l'achèvement des travaux, peut être admis comme justificatif de ces dépenses.

➤ **Cas particuliers**

- ✓ **pour les opérations de cession de biens acquis par donation entre ascendants et descendants ou entre époux** : le prix de revient est constitué par leur valeur à la date de leur possession par le **premier** donateur. La durée de détention est calculée, aussi, à partir de la date de possession par le **premier** donateur,
- ✓ **pour les opérations de cession des biens hérités** : le prix de revient est constitué par la valeur déclarée dans les déclarations déposées au titre des mutations par décès, à défaut de dépôt de la déclaration au titre des mutations par décès, la plus value est constituée, du prix de cession,
- ✓ **pour les opérations de cession de l'usufruit et de la nue-propriété** : le prix de revient est constitué par une quotepart de la valeur de la propriété déterminée conformément au tableau suivant :

Age de l'usufruitier	Valeur de l'usufruit	Valeur de la nue-propriété
Moins de 20 ans révolus	7/10	3/10
Moins de 30 ans révolus	6/10	4/10
Moins de 40 ans révolus	5/10	5/10
Moins de 50 ans révolus	4/10	6/10
Moins de 60 ans révolus	3/10	7/10
Moins de 70 ans révolus	2/10	8/10
Plus de 70 ans révolus	1/10	9/10

2-2 Actualisation du prix de revient

Le prix de revient de l'acquisition, de l'échange ou des constructions ainsi que les impenses sont actualisés par une majoration de 10% par année de détention.

La majoration en question s'applique à la valeur de l'acquisition, des constructions ou de l'échange ainsi qu'aux dépenses qui ont augmenté la valeur de l'immeuble objet de la cession, ce qui exclut les frais de réparation et d'entretien, lesquels frais ne sont pris en considération ni au niveau de la détermination du prix de revient ni au niveau du prix de son actualisation.

Pour le calcul de la période de détention, il y a lieu de prendre en compte 360 jours pour l'année et 30 jours pour le mois.

IV. Modalités de paiement de l'impôt sur le revenu au titre de la plus-value immobilière

L'impôt sur le revenu au titre de la plus-value immobilière est payé par voie de retenue à la source, d'avance, de déclaration initiale et de régularisation.

1) Retenue à la source

1-1 Cas concernés par la retenue à la source

Conformément aux dispositions de l'article 52 du code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés, les opérations de cession des immeubles et des droits sociaux dans les sociétés immobilières sont soumises à une retenue à la source au taux de 2,5% du prix de cession, lorsque la cession est faite au profit de l'Etat, des collectivités locales, des personnes morales, des personnes physiques soumises à l'impôt sur le revenu selon le régime réel et des personnes physiques soumises à l'impôt sur le revenu sur la base d'une assiette forfaitaire dans la catégorie des bénéficiaires des professions non commerciales.

La retenue est due par les personnes susvisées que le paiement soit effectué pour leur propre compte ou pour le compte d'autrui.

La non retenue est subordonnée à la présentation d'une attestation délivrée à cet effet, par les services de contrôle compétents.

1-2 Cas non concernés par la retenue à la source

Les montants payés par les établissements de crédit au titre des acquisitions effectuées dans le cadre des contrats de vente Mourabaha ne font pas objet de la retenue à la source, et ce, lorsque les bénéficiaires desdits contrats ne sont pas tenus légalement d'effectuer ladite retenue. La retenue à la source n'est pas due également pour les acquisitions réalisées dans le cadre

du mécanisme des Sukuk.

2) L'avance

Conformément aux dispositions du paragraphe II de l'article 60 du code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés, les services du contrôle fiscal peuvent constater d'office une avance au taux de 2,5% du prix de cession déclaré dans l'acte, et ce, lorsque le cédant ne dépose pas la déclaration de l'impôt sur le revenu au titre de la plus-value immobilière dans les délais légaux, soit après l'expiration du troisième mois qui suit celui de la réalisation effective de la cession.

Cette avance n'est pas due lorsque l'opération de cession est concernée par la retenue à la source et lorsqu'il s'agit de cession de terres domaniales ayant perdu leur vocation agricole non acquises par voie d'échange.

Ladite avance est constatée d'office après l'expiration d'un mois à partir de la date de la mise en demeure à l'intéressé conformément aux procédures prévues par le code des droits et procédures fiscaux en matière d'impôt sur le revenu au titre de la plus-value immobilière.

3) Déclaration initiale

Dans le cas de la plus-value immobilière provenant de la cession des terres domaniales ayant perdu leur vocation agricole, l'impôt est payé sur la base d'une déclaration initiale déposée au cours du mois qui suit celui de la notification de la valeur fixée par l'expert du domaine de l'Etat.

V. Taux de l'impôt sur le revenu au titre de la plus-value immobilière et délais de dépôt des déclarations

1- Pour les immeubles autres que les terres domaniales ayant perdu leur vocation agricole

- ✓ 10% lorsque la cession a lieu après une période de 5 ans à partir de la date de possession ou lorsque les biens cédés sont des biens hérités, et ce, quelle que soit la période de détention,
- ✓ 15% lorsque la cession a eu lieu au cours de la période de 5 ans à partir de la date de possession.

La période de détention est décomptée à partir de la date d'acquisition, pour les biens acquis et de la date d'achèvement des travaux de construction et pour les impenses.

Conformément aux dispositions du paragraphe II de l'article 60 du code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés la déclaration est déposée, au plus tard, à la fin du troisième mois qui suit celui de la réalisation effective de la cession. La retenue à la source ou l'avance constatée est déductible de l'impôt dû, et en cas d'excédent, il est restituable sur demande conformément à la législation fiscale en vigueur.

Ni l'excédent de la retenue ni celui de l'avance ne peuvent être déduits de l'impôt dû sur le revenu global réalisé par l'intéressé étant donné que la plus value immobilière ne constitue pas l'un des éléments du revenu global.

2- Les terres domaniales ayant perdu leur vocation agricole

a- Taux de l'impôt

L'impôt sur le revenu au titre de la plus-value immobilière provenant de la cession des terres domaniales ayant perdu leur vocation agricole est dû au taux de :

- 25% lorsque la cession est faite au profit :
 - des agences foncières touristiques, industrielles et de l'habitat,
 - de la société nationale immobilière de Tunisie,
 - de la société de promotion des logements sociaux,
 - de personnes qui s'engagent dans l'acte de cession à réserver la terre objet de la cession pour l'aménagement d'une zone industrielle conformément à la législation en vigueur au cours des cinq années qui suivent la date d'acquisition. L'application du taux réduit de 25% nécessite l'engagement de l'acquéreur dans l'acte de cession à réserver le terrain objet de cession à l'aménagement d'une zone industrielle conformément à la législation en vigueur au cours de la période de cinq ans qui suivent la date d'acquisition.

Le non-respect de l'une de ces conditions entraîne le paiement par l'acquéreur de la différence entre l'impôt dû au taux de 50% et l'impôt payé par le cédant au taux de 25%, majorée des pénalités de retard exigibles selon la législation fiscale en vigueur décomptées à partir de la date d'exigibilité de l'impôt par le cédant.

- 50% dans les autres cas.

b- date de dépôt de la déclaration de l'impôt

L'impôt sur le revenu au titre de la plus-value immobilière provenant de la cession des terres domaniales ayant perdu leur vocation agricole fait l'objet d'une déclaration initiale et d'une autre définitive.

❖ La déclaration initiale

L'impôt est calculé sur la base de la valeur fixée par l'expert du domaine de l'Etat, la déclaration y relative doit être déposée au cours du mois qui suit la date de la notification de la valeur par l'expert.

Le taux de 25% est applicable si le cédant dispose d'une promesse de vente établie avec les agences ou les sociétés foncières susvisées ou d'une promesse de vente comportant l'engagement de l'acquéreur à réaliser une zone industrielle conformément à la législation en vigueur dans un délai ne dépassant pas cinq ans.

Le défaut de production de la promesse de vente en question donne lieu au paiement de l'impôt sur le revenu au titre de la plus-value immobilière au taux de 50%.

❖ La déclaration définitive

Cette déclaration doit être déposée au plus tard dans un délai ne dépassant pas la fin du troisième mois qui suit celui de la réalisation effective de la cession.

L'impôt payé au titre de la déclaration initiale et la retenue à la source opérée au titre de l'opération de cession sont déductibles de l'impôt dû au titre de la déclaration définitive. L'impôt payé sur la base de la valeur fixée par l'expert est considéré comme un minimum d'impôt. En cas d'excédent provenant de la retenue à la source, il peut être restitué.

Aussi et dans le cas où la déclaration initiale a été liquidée au taux de 50%, alors que la cession effective a été effectuée au profit des agences ou des sociétés foncières susvisées ou au profit d'une personne qui s'engage dans l'acte de cession à réserver la terre pour l'aménagement d'une zone industrielle conformément à la législation en vigueur au cours d'une période ne dépassant pas les cinq ans, l'impôt définitif est dû au taux de 25% et le cédant peut demander la restitution de la différence entre l'impôt payé au taux de 50% et l'impôt dû au taux de 25%.

VI. Date d'entrée en application des dispositions de la loi de finances pour l'année 2014

Les dispositions de l'article 47 de la loi de finances pour l'année 2014 relatives à l'élargissement du champ d'application de l'impôt sur le revenu au titre de la plus-value immobilière, s'appliquent aux opérations de cession effectuées à partir du 1^{er} janvier 2014.

La législation en vigueur avant le 1^{er} janvier 2014, s'applique aux opérations de cession effectuées avant cette date.

La présente note annule et remplace toutes les notes communes antérieures et notamment n°12/93, 9/95, 38/98, 5/99, 28/2002, 41/2005 et 7/2013.

**LE DIRECTEUR GENERAL DES ETUDES
ET DE LA LEGISLATION FISCALES**

Signé : Habiba JRAD ép. LOUATI

