

af 306

Note commune N° 05/2017

Objet : Commentaire des dispositions de l'article 29 de la loi n° 2016-78 du 17 décembre 2016, portant loi de finances pour l'année 2017 relatives à l'instauration d'un droit d'enregistrement complémentaire sur les ventes et les donations d'immeubles.

Annexe : Exemples d'application

Résumé

Instauration d'un droit d'enregistrement complémentaire sur les ventes et les donations d'immeubles

Les dispositions de l'article 29 de la loi de finances pour l'année 2017 ont prévu l'instauration d'un droit d'enregistrement complémentaire sur les contrats, jugements et arrêts portant ventes ou donations ou opérations assimilées relatives aux immeubles dont la valeur est supérieure ou égale à cinq cent mille dinars.

Ce droit est régi par les règles suivantes :

1) Le droit est dû sur les actes notariés, les actes sous seing privé, les jugements et arrêts portant donation ou mutation à titre onéreux de propriété, d'usufruit, de nue-propriété d'immeubles dont la valeur est supérieure ou égale à cinq cent mille dinars et ce au taux de :

- 2%, pour les immeubles dont la valeur varie de cinq cent mille dinars à un million de dinars,
- 4%, pour les immeubles dont la valeur est supérieure à un million de dinars.

Ce droit est liquidé sur **la valeur globale de l'immeuble** objet de la vente ou de la donation et ce en sus des autres droits d'enregistrement exigibles.

2) Sont exclues de l'application du droit d'enregistrement complémentaire les ventes et les donations d'immeubles :

- **à usage professionnel** réalisées au profit des entreprises soumises à l'impôt sur le revenu selon le régime réel ou au profit des personnes morales, de l'Etat, des établissements publics ou des collectivités locales.
- éligibles à **un régime fiscal de faveur** en matière des droits d'enregistrement, à l'exception :
 - des acquisitions de terrains destinés à la construction d'immeubles individuels à usage d'habitation,
 - des acquisitions de logements auprès des promoteurs immobiliers.

3) En application des dispositions de l'article 79 de la loi de finances pour l'année 2017, les dispositions de l'article 29 de ladite loi entrent en vigueur **à partir du 1^{er} janvier 2017** ; elles s'appliquent aux contrats conclus et aux jugements et arrêts rendus **à partir du 1^{er} janvier 2017**.

Toutefois, ces dispositions ont expressément exclu de l'application du droit d'enregistrement complémentaire les actes de vente ou de donation d'immeubles réalisés en exécution des contrats de promesse de vente ou de donation **ayant acquis date certaine avant le 1^{er} novembre 2016** conformément à la législation en vigueur.

Les dispositions de l'article 29 de la loi n°2016-78 du 17 décembre 2016, portant loi de finances pour l'année 2017 ont prévu l'instauration d'un droit d'enregistrement complémentaire sur les ventes et les donations d'immeubles dont la valeur est supérieure ou égale à cinq cent mille dinars.

La présente note a pour objet de commenter lesdites dispositions.

1. Opérations soumises au droit d'enregistrement complémentaire :

Le droit d'enregistrement complémentaire est dû sur les actes notariés, les actes sous seing privé et les jugements et arrêts portant donation ou mutation à titre onéreux de propriété, de nue-propriété ou d'usufruit d'immeubles dont la valeur est supérieure ou égale à cinq cent mille dinars.

Ce droit est dû aussi sur les opérations assimilées prévues par les numéros 2,5, 6, 7 et 9 de l'article 20 du code des droits d'enregistrement et de timbre relatives aux biens ou aux soultes ou plus-values résultant d'échange ou de partage d'immeubles dont la valeur est supérieure ou égale à cinq cent mille dinars.

Les opérations assimilées couvrent:

- les élections ou déclarations de command par suite d'adjudication ou contrat de vente de biens immeubles lorsque l'élection est faite après 24 heures ou sans que la faculté d'élection de command ait été réservée dans l'adjudication ou le contrat de vente,
- les soultes ou plus-values résultant d'échange ou de partage d'immeubles,
- les cessions d'actions ou de parts intervenant durant les deux ans suivant la date de l'apport en société lorsque ces actions ou parts ont été attribuées en contrepartie d'un apport de biens immeubles,
- les cessions d'actions ou de parts conférant à leurs possesseurs le droit à la jouissance ou à la propriété d'immeubles ou de fractions d'immeubles,
- le partage de biens donnés à mougharsa entre le propriétaire et le mougharsiste lorsqu'il n'est pas justifié d'un acte de constitution de mougharsa enregistré depuis deux ans au moins.

2. Taux et modalité de liquidation du droit complémentaire :

Le droit d'enregistrement complémentaire est liquidé au taux de :

- **2 %** pour les immeubles dont la valeur varie de cinq cent mille dinars à un million de dinars,
- **4 %** pour les immeubles dont la valeur est supérieure à un million de dinars.

Le droit d'enregistrement complémentaire est **un droit supplémentaire** dû en sus des autres droits d'enregistrement exigibles conformément à la législation en vigueur et est liquidé sur **la valeur globale des immeubles et biens assimilés** objet de l'opération de vente ou de donation. Toutefois, ce droit est perçu, pour l'échange et le partage d'immeubles, sur les soultes et plus-values résultant de l'échange ou du partage.

Ce droit est soumis, en matière de modalités de perception, de délais de prescription, de restitution des sommes trop perçues, de procédures de contrôle fiscal et de contentieux, aux mêmes règles applicables en matière du droit d'enregistrement dû sur la vente ou donation d'immeubles, prévues par les dispositions du Code des droits d'enregistrement et de timbre (délais et lieu de la formalité de l'enregistrement, règles de liquidation des droits, restitution des sommes trop perçues, obligations des parties et autres personnes intervenantes...) et les dispositions du Code des droits et procédures fiscaux (droit de contrôle, procédures de vérification, délais de prescription, procédures contentieuses, pénalités de retard et sanctions...).

Lorsque le contrat de vente ou de donation porte sur plusieurs immeubles, le droit d'enregistrement complémentaire est dû sur chaque immeuble dont la valeur est égale ou supérieure à cinq cent mille dinars.

3. Opérations exclues du droit :

Le droit complémentaire ne s'applique pas aux :

Premièrement : ventes et donations d'immeubles à **usage professionnel** réalisées au profit des entreprises soumises à l'impôt sur le revenu selon le régime réel ou au profit des personnes morales (associations, sociétés, groupements d'intérêt économique, mutuelles...) ou au profit de l'Etat, des établissements publics ou des collectivités locales.

Pour les entreprises soumises à l'impôt sur le revenu selon le régime réel, le bénéfice de cette exemption lors de l'enregistrement du contrat de vente ou de donation, est subordonné à la mention dans le contrat :

- du matricule fiscal de l'entreprise acquéreuse ;
- que l'entreprise est soumise à l'impôt sur le revenu selon le régime réel ;
- de l'affectation de l'immeuble à un usage professionnel.

En outre, l'immeuble objet de la vente ou de la donation doit être inscrit au bilan de l'entreprise ; cette condition est contrôlée par les services de l'administration fiscale.

Deuxièmement : ventes et donations d'immeubles **bénéficiant d'un régime fiscal de faveur** en matière des droits d'enregistrement, à l'exception des opérations suivantes qui supportent le droit :

- les acquisitions de terrains destinés à la construction des immeubles individuels à usage d'habitation,
- les acquisitions de logements auprès des promoteurs immobiliers.

Les opérations exclues du droit d'enregistrement complémentaire, du fait de leur bénéfice d'un régime fiscal de faveur, couvrent notamment :

- **les donations de biens entre ascendants et descendants et entre époux,**
- **les donations d'immeubles réalisées dans le cadre de l'adhésion au régime de communauté de biens entre époux** et réservés à l'utilisation de la famille ou à son intérêt au sens de la législation relative au régime de communauté de biens entre époux et ce que les immeubles soient acquis avant ou après le mariage,
- les opérations éligibles à un avantage fiscal au profit du secteur agricole (restitution des droits payés au titre des terres agricoles destinées à la réalisation d'investissement agricole ou l'enregistrement au droit fixe pour les acquisitions de terres agricoles destinées à la réalisation d'investissement et financées par des crédits immobiliers agricoles ou les actes relatifs à la restructuration des terres agricoles),

- les actes de mutation à titre onéreux des logements acquis en devises par les personnes non résidentes au sens de la législation relative au change.

4. Date d'entrée en vigueur de la mesure

En application des dispositions de l'article 79 de la loi de finances pour l'année 2017, les dispositions de l'article 29 de ladite loi entrent en vigueur **à partir du 1^{er} janvier 2017** ; par conséquent, elles s'appliquent aux contrats conclus et aux jugements et arrêts rendus à partir du **1^{er} janvier 2017**.

Le droit d'enregistrement complémentaire est dû sur les actes sous seing privé portant vente ou donation d'immeubles dont la valeur est supérieure ou égale à cinq cent mille dinars lorsque ces actes **n'ont pas acquis date certaine avant le 1er janvier 2017**, au sens de l'article 450 du Code des obligations et des contrats .

Toutefois, les dispositions de l'article 29 de la loi de finances pour l'année 2017 ont expressément exclu de l'application du droit d'enregistrement complémentaire les contrats, jugements et arrêts portant ventes ou donations d'immeubles rédigés ou prononcés **à partir du 1^{er} janvier 2017** en exécution des contrats de promesse de vente ou de donation **ayant acquis date certaine avant le 1er novembre 2016** conformément à la législation en vigueur.

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

Signé : Sihem BOUGHDIRI NEMSIA

