

--- o ---

Direction Générale des Etudes
et de la Législation Fiscales

S.F
ef 908

Note commune N°17/ 2016

Objet : Régime fiscal des entreprises de promotion immobilière

Annexes : **Annexe n° I** : Exemples d'illustrations relatifs à la TVA

Annexe n°II : Avantages fiscaux accordés aux sociétés de promotion immobilière et aux souscripteurs à leur capital

La présente note commune a pour objet de définir le régime fiscal du secteur de la promotion immobilière et les avantages fiscaux dont il est éligible.

I. Au niveau des entreprises de promotion immobilière

A/ En matière d'impôts directs et de TVA

1) Les ventes d'immeubles

1-1- En matière d'impôts directs

Les entreprises de promotion immobilière sont soumises à l'impôt sur les sociétés conformément à la législation en vigueur. Ainsi, leurs produits sont pris en considération pour la détermination de leur assiette imposable selon les principes ci-après :

- si la construction n'est pas réalisée selon les demandes de l'acquéreur :

les produits à prendre en considération sont ceux réalisés au titre de l'année au cours de laquelle a eu la livraison des immeubles aux propriétaires laquelle livraison est matérialisée notamment par le contrat portant transfert de la propriété, l'attestation de remise des clés ou le PV d'occupation, le cas échéant.

- si la construction est réalisée selon les demandes de l'acquéreur :

Il s'agit dans ce cas d'une prestation de service, et les produits à prendre en considération sont ceux réalisés sur la base de l'avancement des travaux. C'est ainsi que les produits d'une année donnée doivent correspondre à la quote part des travaux réalisés au cours de la même année.

1-2- En matière de TVA

a. les ventes des immeubles bâtis

a.1. Les opérations soumises à la TVA

Sont soumises à la TVA les ventes des immeubles bâtis à usage commercial, administratif ou professionnel.

La TVA est due à la livraison des immeubles bâtis aux propriétaires laquelle livraison est matérialisée notamment par le contrat portant transfert de la propriété, l'attestation de remise des clés ou le PV d'occupation le cas échéant.

a.2. Les opérations exonérées de la TVA

Sont exonérées de la TVA :

- les ventes au profit des personnes physiques ou au profit des promoteurs immobiliers publics, d'immeubles bâtis à usage exclusif d'habitation ainsi que leurs dépendances y compris les parties dépendantes et les parties indépendantes (jardins, caves, garages, celliers, places de parking...) même lorsqu'ils font l'objet de contrats complémentaires, et ce, conformément aux dispositions du numéro 53 du paragraphe I du tableau « A » nouveau annexé au code de la TVA ;
- les acquisitions d'immeubles à usage exclusif d'habitation par les personnes physiques dans le cadre des contrats de vente Murabaha.

b- Les ventes des terrains non bâtis

Toutes les ventes des terrains lotis ou non lotis par les promoteurs immobiliers sont soumises à la TVA au taux de 18%, et ce, sur la base du prix de vente tous frais, droits et taxes inclus à l'exclusion de la TVA.

2) Opération de livraison à soi-même d'immeubles

2-1- En matière d'impôt direct

L'opération de livraison d'immeubles à soi-même par les promoteurs immobiliers entraîne la réalisation de produits qui doivent être pris en considération pour la détermination du résultat fiscal soumis à l'impôt au titre de l'année de la livraison à soi-même, et ce, sur la base du prix de revient de la

construction. Les amortissements relatifs auxdits immeubles déductibles de l'assiette imposable sont calculés sur la même base.

En cas de cession desdits immeubles, le résultat de la cession est pris en considération pour la détermination du résultat soumis à l'impôt de l'année de la cession. Le résultat de la cession est déterminé sur la base de la valeur réelle des immeubles concernés à la date de leur cession.

2-2- En matière de TVA

Conformément aux dispositions du paragraphe II-9 de l'article premier du code de la TVA, les livraisons à soi-même de lots de terrains et des immeubles bâtis sont soumises à la TVA. La TVA est due à compter de la date de la première utilisation.

L'assiette de la TVA est constituée du prix de vente pratiqué pour les biens similaires ou à défaut par le prix de revient déterminé au moment de l'exigibilité de la TVA.

3) La location d'immeubles

3-1- En matière d'impôt direct

Les loyers des immeubles sont pris en considération pour la détermination du résultat soumis à l'impôt de l'année au titre de laquelle ils sont devenus acquis.

3-2- En matière de TVA

Les opérations de location des terrains et des immeubles bâtis sont soumises à la TVA à l'exclusion des opérations de location des locaux non meublés à usage d'habitation.

B/ Modalité de déduction de la TVA

1) Règles de déduction (Exemples aux paragraphes I, II-1 et III-1 de l'annexe I)

Dans le cas où le promoteur immobilier réalise des projets de construction d'immeubles constitués de locaux à usage d'habitation et d'autres immeubles constitués de locaux à usage commercial, professionnel ou administratif, il bénéficie de la déduction de la TVA ayant grevé ses achats de terrains, matériels, biens et services ayant servi à la réalisation de ces projets selon la règle de l'affectation ou selon le prorata de déduction, et ce comme suit :

1.1. Selon la règle de l'affectation

- non déduction de la TVA relative à la réalisation des immeubles constitués de locaux destinés exclusivement à l'habitation y compris ceux destinés à être loués non meublés ;
- déduction totale de la TVA relative à la réalisation des immeubles constitués de locaux à usage commercial, professionnel ou administratif.

1.2. Selon la règle du prorata de déduction

Il est fait application de la règle de déduction prévue par le sous-paragraphe 1 du paragraphe II de l'article 9 du code de la TVA, pour la déduction de la TVA relative à la réalisation de projets portant sur des immeubles comportant des locaux à usage commercial, professionnel, administratif et d'autres à usage d'habitation.

Ce prorata est spécifique à chaque projet et doit être calculé sur la base d'éléments objectifs constitués notamment par la superficie des locaux à usage commercial ou professionnel ou administratif et la superficie des locaux à usage exclusif d'habitation, ainsi que leurs dépendances, et par le prix du mètre carré compte tenu également du prix des parkings collectifs ou individuels attenants aux locaux.

Toutefois, la déduction de la TVA due sur les matériels, biens et services et relative notamment aux charges communes et aux charges d'exploitation du promoteur immobilier pour lesquelles l'affectation est impossible, doit être effectuée selon un prorata général pour l'ensemble des projets. Ce prorata général à tous les projets doit être calculé également sur la base des mêmes éléments objectifs susmentionnés.

Etant signalé que le calcul du montant de la TVA à déduire pour chaque projet et pour l'ensemble de l'activité du promoteur ainsi que la détermination des différents proratas spécifiques à chaque projet et du prorata général ont lieu sur la base de documents relatifs aux éléments dont il a été tenu compte.

Cas particulier des nouveaux assujettis partiels : Le prorata de déduction de la TVA général prévisionnel est déterminé sur la base du chiffre d'affaires prévisionnel de la première année d'activité. Ce prorata est appliqué jusqu'à la réalisation d'un chiffre d'affaires.

Pour la détermination du chiffre d'affaires prévisionnel, il y a lieu de prendre en considération des éléments objectifs constitués notamment par :

- la superficie de terrains et le prix du mètre carré y afférant ;
- la superficie des locaux à usage professionnel, commercial ou administratif et la superficie des locaux à usage exclusif d'habitation, ainsi que leurs dépendances, et le prix du mètre carré compte tenu le cas échéant du prix d'autres éléments tels que les prix des parkings collectifs ou individuels attenant à ces locaux.

2- Cas de régularisation

2-1- En cas de changement du prorata de déduction (Exemples aux paragraphes II-2 et III-2 de l'annexe I)

Dans le cas où le promoteur immobilier réalise un chiffre d'affaires au titre d'une année donnée, il est tenu de régulariser le prorata de déduction de la TVA appliqué au titre de l'année de réalisation du chiffre d'affaires dans le cas où la variation du pourcentage de déduction **compte tenu du chiffre d'affaires réellement réalisé** au titre de la même année est supérieure à cinq centièmes en plus ou en moins par rapport au prorata prévisionnel général de l'ensemble de l'activité du promoteur immobilier, et ce, pour **les biens soumis à amortissement** et utilisés pour son exploitation .

La déduction complémentaire ou le reversement de la taxe qui résulterait de cette variation du pourcentage doit entraîner la régularisation de la situation en matière de TVA du mois de janvier de l'année suivante.

2-2- En cas de cession des immeubles bâtis objet de la livraison à soi-même

Le montant de la TVA initialement déduite doit être reversé diminué d'un dixième par année civile ou fraction d'année civile de détention soit à partir de l'année de la première utilisation de l'immeuble jusqu'à l'année de sa vente.

Le montant de la TVA objet de la régularisation doit être porté sur le document de vente, et ce, nonobstant la valeur de la cession.

C/ En matière des droits d'enregistrement

1) Principe

Les acquisitions des immeubles par les promoteurs immobiliers sont enregistrées au droit proportionnel de 5 % du prix de l'immeuble majoré des charges augmentatives du prix.

2) Exceptions

Conformément à la législation fiscale en vigueur sont enregistrés au droit fixe de 20 dinars par page et par copie les contrats relatifs aux:

- investissements classés et relatifs aux projets d'habitat jugés prioritaires ou à caractère social ;
- acquisitions des promoteurs immobiliers agréés auprès des autres promoteurs immobiliers agréés, de terrains destinés à la construction des immeubles en vue de la location ;
- résiliations des promesses des ventes des terrains ou constructions par les promoteurs immobiliers.

D/ En matière de fiscalité locale

1) Taxe sur les établissements à caractère industriel ou commercial ou professionnel

La TCL est due par les promoteurs immobiliers au taux de 0,2 % du chiffre d'affaires TTC, lequel chiffre d'affaires est constitué des produits de ventes et de location des immeubles (bâti et non bâti) **à l'exclusion de produits réalisés de la livraison à soi-même d'immeubles.**

2) Taxe sur les immeubles bâtis

Les promoteurs immobiliers ne sont pas soumis à la taxe sur les immeubles bâtis du fait de leur soumission à la taxe sur les établissements à caractère industriel commercial ou professionnel.

3) Taxe sur les terrains non bâtis

Conformément aux dispositions de l'article 32 du code de la fiscalité locale, sont exonérés de la taxe sur les terrains non bâtis notamment les terrains non bâtis aménagés, acquis par les promoteurs immobiliers, et ce, durant deux années à partir de la date d'acquisition.

L'exonération est accordée indépendamment de la vocation de l'immeuble à construire (habitation, industriel, commercial...).

Toutefois, les terrains non aménagés restent soumis à la taxe sur les terrains non bâtis au taux de 0,3% de la valeur vénale du terrain ou de la valeur d'acquisition pour les acquisitions dans le cadre des contrats de Murabaha, et ce, jusqu'à la fin des travaux d'aménagement et seront exonérés de ladite taxe à partir de la date de la fin des travaux de lotissement, et ce, sur la base d'une attestation délivrée par les autorités compétentes constatant l'achèvement des travaux.

E/ En matière de TFP et de contribution au FOPROLOS

Les promoteurs immobiliers sont soumis à la TFP et à la contribution au FOPROLOS conformément à la législation fiscale en vigueur.

II. Régime fiscal des acquisitions d'immeubles auprès des promoteurs immobiliers :

A/ En matière de financement des acquisitions

Les acquisitions de locaux à usage d'habitation par les personnes physiques donnent droit à la déduction de l'assiette imposable des acquéreurs des intérêts payés au titre des crédits immobiliers et de la marge de bénéfice relative aux contrats de vente Murabaha.

La déduction s'applique aux montants échus à partir du **1^{er} janvier 2016** et est subordonnée au respect des conditions suivantes :

- il doit s'agir **d'un seul local à usage d'habitation**, dont le coût d'acquisition y compris les parties dépendantes et les parties indépendantes même s'ils font l'objet de contrats séparés **ne dépasse pas 200.000 dinars ;**
- **le bénéficiaire du crédit ne doit pas être propriétaire d'un autre local à usage d'habitation** à la date de la déduction.

Pour plus d'informations à ce sujet il y a lieu de se référer aux notes communes 18/2015 et 15/2016.

B/ En matière de retenues à la source

La retenue à la source au taux de 2,5% est exigible pour toute acquisition d'immeubles auprès des promoteurs immobiliers, et ce, lorsque la personne qui paie les montants est une personne soumise à l'obligation d'opérer la retenue à

la source conformément à la législation fiscale en vigueur que le paiement soit pour son compte ou pour le compte d'autrui.

Toutefois, ladite retenue à la source ne s'applique pas aux montants payés aux établissements de crédit dans le cadre des contrats de vente murabaha, et ce, lorsque les bénéficiaires desdits contrats ne sont pas tenus d'effectuer la retenue à la source ainsi qu'au titre des acquisitions réalisées dans le cadre du mécanisme des sukuk prévus par la législation les régissant.

C/ En matière de TVA

Le changement d'affectation des locaux destinés à l'habitation entraîne le paiement de la TVA par les acquéreurs ayant bénéficié de l'exonération de la TVA au titre de l'acquisition majorée des pénalités de retard exigibles conformément à la législation en vigueur.

Il va sans dire que le paiement de la TVA dans ce cas précis ne donne pas lieu à sa déduction de la TVA due pour la personne concernée.

D/ En matière des droits d'enregistrement

1) Acquisitions d'immeubles destinés à l'habitation

Conformément à la législation fiscale en vigueur, les opérations d'acquisitions par les personnes physiques d'immeubles destinés à l'habitation auprès des promoteurs immobiliers, sont enregistrées selon un droit proportionnel de 3% .

Ce taux est liquidé sur la base de la valeur du logement y compris les parties dépendantes et les parties indépendantes (jardins, caves, garages, des celliers, places de parking...) même lorsqu'ils font l'objet de contrats complémentaires après déduction de 200 milles dinars sans que le droit dû ne soit inférieur au droit fixe calculé selon le nombre de pages et de copies du contrat présenté à la formalité de l'enregistrement.

L'application du droit fixé à 3% est subordonnée aux conditions suivantes:

✓ le vendeur doit être un promoteur immobilier agréé :

Pour des considérations d'ordre pratique, il est permis au promoteur immobilier de déposer une copie de l'agrément à la recette des finances compétente pour faciliter l'enregistrement de tous les actes qu'il établit.

✓ l'acte à enregistrer doit constituer une première mutation à titre onéreux :

On entend par première mutation, la première opération de transfert de la propriété de l'immeuble en question.

Par conséquent, la revente des immeubles par les promoteurs immobiliers ultérieure aux opérations de résiliation des ventes ou des promesses de vente comportant une mise en possession de l'immeuble vendu, doit être enregistrée selon le taux proportionnel fixé à 5% puisqu'elle ne répond plus à la condition de première mutation.

✓ L'immeuble doit être destiné exclusivement à l'habitation :

A ce titre, l'acte doit faire état de la destination de l'immeuble objet du contrat.

En sus des conditions sus-indiquées, l'application du taux de 3% est subordonnée à la production des pièces suivantes :

- une copie du procès-verbal de récolement délivrée par les services compétents ;
- un certificat de conformité et de bonne exécution des travaux avec signature légalisée établi par l'architecte, l'ingénieur conseil, le bureau d'études ou le bureau de contrôle chargé du suivi du projet.

Etant précisé que le changement d'affectation de l'immeuble ayant bénéficié de l'enregistrement au taux de 3% entraîne le paiement par l'acquéreur du différentiel entre les droits payés et les droits dus selon le taux proportionnel de 5% majoré des pénalités de retard liquidées conformément à la législation fiscale en vigueur.

2) Les opérations de location des immeubles bâtis

Les contrats de location des immeubles bâtis destinés à l'habitation sont soumis à l'enregistrement au droit fixe de 5 dinars par page et par copie du contrat conformément aux dispositions du numéro 27 de l'article 23 du code des droits d'enregistrement et de timbre.

Les contrats de location des immeubles bâtis autres que ceux destinés à l'habitation sont soumis à l'enregistrement au droit proportionnel fixé à 1 % du prix de la location majoré des charges imposées au preneur sans que le montant des droits exigibles à ce titre excède le prix annuel de la location, et ce conformément aux dispositions du numéro 11 de l'article 20 du code des droits d'enregistrement et de timbre.

III. Concernant les avantages fiscaux octroyés au secteur de promotion immobilière et aux investisseurs dans ledit secteur

L'annexe II à la présente note définit les avantages fiscaux dont sont éligibles les entreprises de promotion immobilière et les souscripteurs à leur capital.

Par ailleurs et nonobstant les dispositions du paragraphe 2 de l'annexe II à la présente note toutes les opérations de réinvestissement réalisées avant le 1^{er} octobre 2013 dans le secteur de la promotion immobilière dans le cadre de l'article 5 du code d'incitation aux investissements ouvrent droit aux avantages fiscaux prévus par l'article 7 du même code tant au niveau de la société de la promotion immobilière qu'au niveau des souscripteurs à son capital.

Cette note commune abroge et remplace, toutes les notes communes antérieures et contraires à ses dispositions.

**Le directeur général des études
Et de la législation fiscales**

Signé : Habiba Jrad Louati

