

DIFFUSION GENERALE

0.1.0.0.1.2.

Documents Administratifs

(IMPOTS)

Texte n° DGI 2003/11
NOTE COMMUNE N° 4/2003

OBJET : Commentaire des dispositions des articles 61 et 62 de la loi n°2002-101 du 17 décembre 2002, portant loi de finances pour l'année 2003 relatives à l'institution d'un droit de mutation et de partage des immeubles non immatriculés.

RESUME**Institution d'un droit de mutation et de partage
des immeubles non immatriculés**

1) L'article 61 de la loi de finances pour l'année 2003 a institué un droit dénommé « droit de mutation et de partage des immeubles non immatriculés » exigible sur les opérations de mutations à titre onéreux ou à titre gratuit de propriété, d'usufruit, de nue-propriété, de servitudes ou de partage portant sur des immeubles non immatriculés au registre foncier.

2) Ce droit est liquidé au taux de 1% sur la valeur vénale des immeubles objet de la mutation ou du partage et est perçu aux recettes des finances selon les mêmes modalités et dans les mêmes délais applicables en matière d'enregistrement aux opérations similaires.

3) Ce droit n'est pas dû sur les opérations exonérées du droit d'inscription foncière.

4) Dans le cas où la mutation ou le partage a supporté le droit dû au titre des immeubles non immatriculés, leur inscription pour la première fois sur le registre foncier s'effectue sans la perception du droit proportionnel d'inscription foncière.

5) Le droit de mutation et de partage des immeubles non immatriculés, est soumis aux dispositions du code des droits et procédures fiscaux relatives au contrôle, au contentieux et aux sanctions.

6) 30% du droit de mutation et de partage des immeubles non immatriculés est affecté au profit du fonds de soutien de la délimitation du patrimoine foncier et ce en application des dispositions de l'article 62 de la loi de finances pour l'année 2003.

7) Les dispositions des articles 61 et 62 sont applicables aux mutations et partages établis à partir du 1^{er} janvier 2003.

L'article 61 de la loi n°2002-101 du 17 décembre 2002 portant loi de finances pour l'année 2003 a institué un droit exigible sur les mutations et partages des immeubles non immatriculés au registre foncier.

L'article 62 de la même loi a affecté 30% des recettes de ce droit au fonds de soutien de la délimitation du patrimoine foncier.

La présente note a pour objet de commenter les dispositions de ces deux articles.

I. LE CHAMP D'APPLICATION DU DROIT, SES REGLES D'IMPOSITION ET SES EFFETS SUR LA PERCEPTION DU DROIT D'INSCRIPTION FONCIERE

1) Les opérations soumises au droit

L'article 61 de la loi de finances pour l'année 2003 a prévu l'institution d'un droit sur la mutation et le partage des immeubles non immatriculés. Ce droit est exigible sur :

- les opérations de mutation à titre onéreux ou à titre gratuit des immeubles portant sur :
 - le droit de propriété : c'est un droit qui confère à son titulaire, tous les éléments constitutifs de la propriété, consistant dans le droit d'user de la chose, d'en jouir et d'en disposer ;
 - l'usufruit : qui est le droit d'user et de jouir d'un bien appartenant à autrui au même titre que le propriétaire à condition d'en conserver la substance. L'usufruit confère le droit d'obtenir les fruits naturels (récoltes de saison) ou civils (loyers);
 - la nue-propriété : qui constitue le droit de propriété du bien à l'exception de l'usufruit ;
 - la servitude : qui est le droit établi sur un immeuble pour l'utilité d'un immeuble appartenant à une autre personne.

- les opérations de partage :

Le droit est exigible sur les opérations de partage d'immeubles non immatriculés au registre foncier qu'elles soient réalisées avec ou sans soulte.

Etant donné que le champ d'application du droit institué a été délimité d'une façon restrictive, **ce droit ne s'applique pas aux opérations de constitution, de cession ou de mainlevée d'hypothèques relatives à des immeubles non immatriculés** ainsi que sur les partages de biens meubles.

Cependant et lorsqu'un acte ou un écrit a pour objet la mutation ou le partage d'immeubles immatriculés et d'autres non immatriculés sans préciser la valeur de chacun d'entre eux, le receveur des finances invite les parties à fixer la valeur de chacune des parts des biens sur l'acte même, avec apposition de leur signature, et ce dans le but de déterminer la part des sommes revenant à l'Etat ainsi que celle destinée à la conservation de la propriété foncière, fixée dans les deux cas à 70% du droit.

En cas d'impossibilité de préciser ces valeurs, le receveur des finances procède à la perception du droit dû au titre des immeubles non immatriculés sur la valeur globale de la mutation ou du partage.

Lorsqu'un acte ou un écrit porte simultanément sur des biens meubles et immeubles sans préciser la valeur de chacun, le droit de la conservation de la propriété foncière ou le droit de mutation et de partage des immeubles non immatriculés est liquidé sur la valeur totale des biens.

2) Règles d'imposition du droit

L'article 61 sus-mentionné a prévu que le droit de mutation et de partage des immeubles non immatriculés est perçu selon les mêmes modalités et dans les mêmes délais applicables en matière de droits d'enregistrement aux opérations similaires. Sur cette base, les procédures d'imposition et de perception du droit de mutation et de partage des immeubles non immatriculés sont les mêmes procédures prévues en matière de droits d'enregistrement et ce, que la mutation ou le partage soit effectué par actes et écrits ou par jugements et arrêts. Le droit précité est soumis ainsi aux procédures d'imposition et de perception prévues par le code des droits d'enregistrement et de timbre et le code des droits et procédures fiscaux (exemple n°1)

a) Taux et base d'imposition du droit

Le taux du droit de mutation et de partage des immeubles non immatriculés a été fixé à 1%, liquidé sur la valeur vénale des immeubles objet de la mutation ou du partage. Ce droit est recouvré selon les mêmes modalités prévues en matière d'enregistrement.

Ainsi, pour les mutations à titre onéreux portant sur des immeubles non immatriculés, le droit est liquidé sur le prix déclaré augmenté des charges imposées à l'acheteur. Toutefois et lorsqu'il s'agit de donation, la liquidation est fixée sur la base de la déclaration estimative des parties prévue dans l'acte, l'écrit ou la mutation.

Pour les opérations de partage, la base de liquidation du droit consiste dans la valeur vénale de tous les actifs objet du partage, que l'opération de partage porte sur des immeubles, droits immobiliers, actions ou parts conférant à leurs possesseurs le droit de jouissance ou de propriété d'immeubles.

Conformément aux dispositions du paragraphe premier de l'article 22 du code des droits d'enregistrement et de timbre modifié par l'article 64 de la loi de finances pour l'année 2003, il ne peut être perçu moins de dix dinars lors de la perception du droit de mutation et de partage des immeubles non immatriculés.

b) Délais de paiement du droit

Le droit de mutation et de partage des immeubles non immatriculés est dû dans les mêmes délais applicables en matière de droits d'enregistrement aux opérations similaires.

Ainsi, les dispositions des articles 2, 3 et 5 du code des droits d'enregistrement et de timbre sont applicables ; les délais de paiement du droit de mutation et de partage des immeubles non immatriculés sont fixés comme suit :

- 30 jours pour :
 - les opérations établies dans le cadre de la profession d'intermédiaire pour l'achat et la vente des immeubles ayant pour objet un immeuble non immatriculé ;

- les actes établis dans le cadre de la profession d'achat d'immeubles en vue de la revente portant sur des immeubles non immatriculés, à moins qu'ils ne soient rédigés par acte notarié ;
- 60 jours pour :
 - les actes notariés touchant à la situation juridique des immeubles non immatriculés ;
 - les actes sous seing privé portant transmission de propriété, de nue propriété ou d'usufruit portant sur des immeubles non immatriculés ;
 - les actes sous seing privé constatant un partage d'immeubles non immatriculés ;
- 120 jours pour les opérations de mutation et de partage résultant d'un jugement ou d'un arrêt de justice. Dans ce cas, les pénalités de retard sont liquidées à partir du premier jour du deuxième mois suivant celui au cours duquel les parties au procès ont reçu la notification par le receveur des finances pour le paiement du montant des droits exigibles sur le jugement ou l'arrêt.

c) La recette compétente

Le droit est perçu par le receveur des finances territorialement compétent conformément aux règles relatives au lieu d'accomplissement de la formalité de l'enregistrement prévues par les articles 10, 11 et 12 du code des droits d'enregistrement et de timbre.

La formalité de recouvrement consiste dans l'apposition sur les actes et écrits des mentions suivantes :

- le droit de mutation des immeubles non immatriculés,
- la date,
- le montant du droit en toutes lettres,
- le cachet et la signature du receveur.

Le droit précité doit être recouvert de façon distincte et ce pour la mise en œuvre de l'affectation de 30% des droits recouverts au profit du fonds de soutien de la délimitation du patrimoine foncier.

d) Les effets du paiement du droit institué sur la perception du droit proportionnel de l'immatriculation sur le registre foncier

Puisque le droit institué ne couvre que les immeubles non immatriculés et pour éviter le cumul du droit institué avec le droit de l'immatriculation foncière au titre de la même opération de mutation, l'inscription pour la première fois sur le registre foncier s'effectue sans la perception du droit proportionnel dû au titre de l'immatriculation foncière et ce, conformément aux dispositions de l'article 61 de la loi de finances pour l'année 2003.

II. LES OPERATIONS EXONEREES DU DROIT INSTITUTE

1) Les exonérations accordées en vertu de l'exemption du droit d'immatriculation foncière

Le troisième paragraphe de l'article 61 de la loi de finances pour l'année 2003 prévoit que le droit de mutation et de partage des immeubles non immatriculés n'est pas exigible sur les opérations exonérées du droit d'immatriculation foncière institué par l'article 26 de la loi de finances pour la gestion 1981. Cette exonération couvre :

a) les opérations requises par l'Etat et portant sur les droits réels et les immeubles qui lui appartiennent

L'Etat est exonéré du paiement du droit de mutation et de partage des immeubles non immatriculés puisqu'il n'est pas soumis au paiement du droit d'immatriculation foncière sur les opérations d'inscription, de radiation, de rectification ou de réduction qu'il requiert sur les immeubles et droits réels qui lui appartiennent et ce conformément aux dispositions de l'article 394 (nouveau) du code des droits réels tel que modifié par les textes subséquents.

Sur cette base, l'exonération ne couvre que les inscriptions effectuées par l'Etat pour son propre compte.

b) Les mutations réalisées dans le cadre de l'expropriation pour cause d'utilité publique

Conformément aux dispositions de l'article 67 de la loi n°99-101 du 31 décembre 1999 portant loi de finances pour l'année 2000, les cessions

réalisées dans le cadre de l'expropriation pour cause d'utilité publique sont exonérées du droit d'immatriculation foncière.

Cette exonération étant étendue au droit de mutation et de partage des immeubles non immatriculés, les cessions portant sur des immeubles non immatriculés, réalisées au profit de l'Etat, des collectivités locales et des établissements publics, dans le cadre de l'expropriation pour cause d'utilité publique, sont exonérées du droit de mutation et de partage des immeubles non immatriculés. (exemple n°2)

c) Les mutations résultant de l'ouverture d'une succession

Conformément aux dispositions de l'article 397 du code des droits réels, les opérations de mutation résultant de l'ouverture d'une succession sont exonérées du droit d'immatriculation foncière, la conservation de la propriété foncière procède à l'inscription au vu de l'acte de notoriété de décès et d'un extrait de l'acte de décès. Sur cette base, les opérations de mutation par décès sont exonérées du droit de mutation et de partage des immeubles non immatriculés. Toutefois, le partage de l'actif successoral demeure soumis au droit institué.

2) Les exonérations prévues par les textes spéciaux

Certaines entreprises bénéficient du régime d'exonération totale des droits et taxes au titre de leur activité en Tunisie sous réserve de certaines conditions et ce à l'exception des droits prévus par la loi les régissant.

Sur cette base et puisque le droit de mutation et de partage des immeubles non immatriculés n'a pas été prévu par les textes spéciaux, les entreprises concernées sont exonérées du paiement du droit. Cette exonération couvre :

- les entreprises totalement exportatrices conformément à l'article 12 du code d'incitation aux investissements au titre de leur activité en Tunisie (exemple n°3) ;
- les sociétés de commerce international totalement exportatrices conformément aux dispositions de l'article 7 bis de la loi n°94-42 du 7 mars 1994 fixant le régime applicable à l'exercice des activités des sociétés de commerce international telle que modifiée et complétée par les textes subséquents;

- les sociétés installées dans les parcs d'activités économiques au sens de l'article 8 de la loi n°92-81 du 3 août 1992 telle que modifiée et complétée par les textes subséquents
- les établissements de santé prêtant la totalité de leurs services au profit des non résidents conformément aux dispositions de l'article 4 de la loi n°2001-94 du 7 août 2001.

Il est à noter que les entreprises et les sociétés sus-mentionnées sont soumises au titre de leur activité en Tunisie, au droit de la conservation de la propriété foncière, à l'occasion de toute immatriculation sur le registre foncier relative à la constitution ou à la mutation d'un droit réel. En effet, ce droit fait partie des taxes perçues au titre de prestations directes de services.

Ainsi et puisque le droit de mutation des immeubles non immatriculés ne constitue pas la contrepartie d'un service particulier, les entreprises sus-mentionnées sont exonérées de ce droit et ce pour les opérations d'achat qu'elles effectuent et qui portent sur des immeubles non immatriculés.

III. CONTROLE, PRESCRIPTION, CONTENTIEUX, RESTITUTION ET SANCTIONS

Le droit de mutation et de partage des immeubles non immatriculés est soumis aux dispositions du code des droits et procédures fiscaux puisqu'il constitue un prélèvement fiscal au profit de l'Etat, et ce conformément aux dispositions de l'article premier dudit code. Ainsi, le droit est soumis à toutes les dispositions relatives au contrôle, à la prescription, au contentieux, à la restitution et aux sanctions prévues par ce code.

1) Les règles de contrôle

Le droit de mutation et de partage des immeubles non immatriculés est soumis aux règles de contrôle prévues par le code des droits et procédures fiscaux. Sur cette base, les services de l'administration fiscale peuvent contrôler la perception du droit. En cas d'intervention des services de contrôle fiscal pour corriger la valeur déclarée au niveau des actes, écrits et déclarations, la poursuite des sommes non recouvrées s'effectue aussi pour le droit institué.

2) Les délais de reprise et de prescription

Pour le droit de reprise et les délais de prescription, les dispositions des articles 19, 20, 22 et 25 du code des droits et procédures fiscaux sont applicables. Les omissions, erreurs et dissimulations relatives au droit de mutation et de partage des immeubles non immatriculés, peuvent être réparées dans un délai de quatre ans à compter de la date de l'enregistrement de l'acte. En cas de défaut de paiement de ce droit, le délai de prescription est fixé à 10 ans à compter de la date de l'acte, de la mutation ou de l'écrit. Pour le décompte des délais de prescription, la date des actes sous seing privé n'ayant pas acquis date certaine au sens de l'article 450 du code des obligations et des contrats, n'est pas opposable à l'administration.

3) Le droit de recours juridictionnel et le droit de restitution

Le droit de mutation et de partage des immeubles non immatriculés est soumis aux procédures de recours appliquées au contentieux de l'assiette de l'impôt. En cas de perception de sommes en trop, leur restitution s'effectue conformément aux règles applicables en matière de droits d'enregistrement et prévues par le code des droits et procédures fiscaux.

Le droit institué est soumis aux règles prévues par le quatrième paragraphe de l'article 30 du code d'incitation aux investissements relatif à la restitution des droits de mutation des terres agricoles. Ces règles ne couvrent pas le droit d'immatriculation foncière.

4) Les pénalités de retard

Le retard dans le paiement du droit de mutation et de partage des immeubles non immatriculés est soumis aux pénalités de retard prévues par les articles 81 et 82 du code des droits et procédures fiscaux et fixées selon le cas à 0,75%, 1% ou 1,25% avec application du minimum de la pénalité de retard fixé à 5 dinars et ce conformément aux dispositions de l'article 86 du code des droits et procédures fiscaux.

IV. DATE D'ENTREE EN VIGUEUR DE LA MESURE

Les dispositions des articles 61 et 62 de la loi de finances pour l'année 2003, sont applicables à compter du 1^{er} janvier 2003. Le droit institué est donc perçu sur les mutations réalisées et les actes et écrits conclus à partir

du premier janvier 2003 ainsi que sur les jugements et arrêts prononcés à partir de la même date.

V. ILLUSTRATIONS PRATIQUES

Exemple n°1 :

Hypothèse n° 1 :

Supposons que Monsieur « A » a conclu le 20 avril 2003 un contrat pour l'acquisition d'un terrain non immatriculé au registre foncier au prix de 70.000 dinars et a présenté le contrat pour l'enregistrement le 10 juin 2003 en 4 pages et 4 copies.

Liquidation des droits

a) Droits d'enregistrement

Le contrat est soumis au droit proportionnel d'enregistrement fixé à 5% du prix de vente soit $70.000 \times 5\% = 3500$ dinars

b) Droit de mutation et de partage des immeubles non immatriculés

Le contrat de vente est soumis à ce droit puisque le terrain n'est pas immatriculé au registre foncier : $70.000 \times 1\% = 700$ dinars.

c) Droit de timbre

Le contrat est soumis au droit de timbre fixé à 2 dinars par feuille de chaque copie d'acte : $2 \times 2 \times (4-1) = 12$ dinars, la copie conservée par l'administration fiscale n'est pas soumise à ce droit.

Hypothèse n°2 :

En reprenant les mêmes données prévues par l'hypothèse n°1 et si le contrat de vente a été présenté après les délais prévus pour l'enregistrement, les pénalités de retard prévues par les articles 81 et 82 du code des droits et procédures fiscaux sont applicables aux droits d'enregistrement, au nouveau droit sur les mutations et le partage des immeubles non immatriculés et au droit de timbre.

Exemple n°2 :

Supposons qu'en vertu du décret d'expropriation du 7 janvier 2003, l'Etat a exproprié pour cause d'utilité publique au profit de l'Agence Foncière de l'Habitat un terrain non immatriculé au registre foncier.

Ladite agence a enregistré l'offre d'expropriation et a conclu le 24 avril 2003 un accord à l'amiable avec les personnes expropriées relatif à la fixation de l'indemnité de l'expropriation à l'amiable.

L'AFH a procédé à l'aménagement du terrain et à son lotissement. Les lots sont présentés à la vente à raison de 80 dinars le m².

Monsieur « C » a acquis le lot n°37 dont la superficie est de 350m² et ce en vertu d'un contrat sous seing privé en date du 16 mai 2003 comportant l'affectation du lot à l'habitation. L'acte est enregistré le 22 septembre 2003 en 3 pages et 5 copies.

Liquidation des droits

1) Le contrat relatif à la fixation de l'indemnité d'expropriation à l'amiable

*** droits d'enregistrement**

Le droit de mutation au titre de l'opération d'expropriation se trouve déjà perçu, le contrat est soumis donc au droit fixe de 10 dinars par page et ce conformément au numéro 28 de l'article 23 du code des droits d'enregistrement et de timbre.

*** droit de mutation et de partage des immeubles non immatriculés**

Etant donné que l'opération de mutation a été effectuée dans le cadre d'une expropriation pour cause d'utilité publique, elle est donc exonérée du droit susvisé.

2) Le contrat conclu entre Monsieur « C » et l'AFH

*** droit d'enregistrement**

Etant donné que l'AFH est un promoteur immobilier agréé, et vu que le lot est affecté à l'habitation, le contrat peut être enregistré au droit fixe de 10 dinars par page de chaque copie d'acte : $10D \times 3 \times (5-1) = 120$ dinars

Pénalités de retard :

- durée du retard : 3 mois
- taux de la pénalité : 0,75%
- pénalité due : $120D \times 3 \times 0,75\% = 2,7$ dinars d'où l'application du montant minimum de la pénalité fixé à 5 dinars.

*** droit de mutation et de partage des immeubles non immatriculés**

- droit dû : $1\% \times (350 \times 80D) = 280$ dinars
- pénalités de retard : $280 \times 0,75\% \times 3 = 6,3$ dinars.

Exemple n°3 :

Reprenons les mêmes données de l'exemple n°1 et supposons que Monsieur « A » a vendu le terrain à la société « B » totalement exportatrice, bénéficiant des avantages prévus par le code d'incitation aux investissements et ce pour l'agrandissement de son usine limitrophe du terrain susvisé. Le contrat a été conclu le 10 août 2003 en 4 pages et 5 copies, le prix a été fixé à 100.000 dinars. Le contrat a été présenté pour l'enregistrement le 5 septembre 2003 accompagné de l'attestation de dépôt de la déclaration d'investissement et du schéma d'investissement comportant la valeur de l'investissement.

Liquidation des droits

La société « B » est exonérée du droit d'enregistrement, du droit de mutation et de partage des immeubles non immatriculés et du droit de timbre puisqu'elle est totalement exportatrice et puisque le terrain a été affecté à l'activité de l'entreprise.

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

Signé : Mohamed Ali BEN MALEK