RÉPUBLIQUE TUNISIENNE
MINISTÈRE DES FINANCES

الإدارة العامة للدراسات والتشريع الجبائي
D.G.E.L.F
DIRECTION GÉNÉRALE DES ÉTUDES ET DE LA LÉGISLATION FISCALES

Note commune N°13 /2023

12 MAI 2023

Objet : Commentaire des dispositions de l'article 43 du décret-loi n°2022-79 du 22 décembre 2022, portant loi de finances pour l'année 2023 relatives à la rationalisation des avantages fiscaux au titre de la plus-value immobilière

RESUME

Rationalisation des avantages fiscaux au titre de la plus-value immobilière

1. L'article 43 du décret-loi n°2022-79 du 22 décembre 2022, portant loi de finances pour l'année 2023 a rationalisé les avantages fiscaux au titre de la plus-value réalisée par les personnes physiques et provenant de la cession des immeubles et des droits sociaux dans les sociétés immobilières non rattachés à un bilan, et ce, par :

- la suppression de l'exonération de la plus-value provenant de la cession des terrains agricoles situés dans les zones agricoles au profit de personnes qui s'engagent dans le contrat de cession de ne pas réserver le terrain objet de la cession à la construction avant l'expiration d'une période de 4 ans à partir de la date de cession. Ainsi, ladite plus- value est désormais soumise à l'impôt sur le revenu nonobstant la vocation de ces terrains.

- la limitation de l'exonération de la plus-value provenant de la première opération de cession 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, aux opérations de cession dont le prix est inférieur à 500.000 dinars.

2. Les dispositions de l'article 43 de la loi de finances pour l'année 2023 s'appliquent aux opérations de cession réalisées à partir du 1er janvier 2023.

Afin de rationaliser les avantages fiscaux au titre de la plus-value immobilière et de rapprocher la fiscalité des revenus du capital à la fiscalité des revenus du travail, l'article 43 de la loi de finances pour l'année 2023 a rationalisé les exonérations accordées aux personnes physiques au titre de la plus-value provenant de la cession des immeubles bâtis et non bâtis non rattachés à un bilan.

La présente note commune a pour objet de rappeler la législation fiscale en vigueur jusqu'au 31 décembre 2022 et de commenter les dispositions dudit article 43.

I. Régime fiscal en vigueur jusqu'au 31 décembre 2022

1. Opérations de cession soumises à l'impôt sur le revenu

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, la plus–value réalisée par les personnes physiques et provenant de la cession des immeubles bâtis et non bâtis et des droits sociaux dans les sociétés immobilières non rattachés à un bilan est soumise à l'impôt sur le revenu au titre de la plus-value immobilière.

L'impôt sur le revenu est dû selon la période de détention, et ce, comme suit:

- au taux de 15% lorsque la cession intervient au cours de la période de cinq ans à compter de la date de possession.

- au taux de 10% lorsque la cession intervient après cinq ans à compter de la date de possession ou lorsqu'il s'agit de cession de biens hérités quelle que soit la période de détention.

2. Opérations de cession exonérées de l'impôt sur le revenu

Conformément aux dispositions de l'article 27 susvisé, l'impôt sur le revenu n'est pas dû sur la plus-value provenant des opérations de cession :

- des terrains agricoles situés dans les zones agricoles cédés au profit de personnes qui s'engagent dans le contrat de cession de ne pas réserver le terrain objet de la cession à la construction avant l'expiration d'une période de 4 ans à partir de la date de cession. Dans ce cas, le bénéfice de l'exonération nécessite, outre l'engagement au sein du contrat de ne pas construire avant l'expiration de la période fixée, 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 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.

- 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.

- au conjoint, ascendants, ou descendants, ou dans le cadre d'une expropriation pour cause d'utilité publique ou au bénéficiaire du droit de propriété d'achat 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.

II. Apport de la loi de finances pour l'année 2023

1. Teneur de la mesure

a- En ce qui concerne la cession des terrains agricoles

L'article 43 de la loi de finances pour l'année 2023 a supprimé l'exonération de l'impôt sur le revenu au titre de la plus-value provenant de la cession des terrains agricoles situés dans les zones agricoles cédés au profit de personnes qui s'engagent dans le contrat de cession de ne pas réserver le terrain objet de la cession à la construction avant l'expiration d'une période de 4 ans à partir de la date de cession.

Ainsi, et sous réserve des exonérations prévues par la législation fiscale en vigueur, la plus-value réalisée par les personnes physiques provenant de la cession des terrains non rattachés à un bilan est soumise à l'impôt sur le revenu, et ce, nonobstant la vocation de ces terrains, qu'elle soit agricole ou non agricole.

L'impôt sur le revenu au titre de la plus-value provenant de la cession de ces terrais est dû selon la période de détention, et ce, comme suit :

- au taux de 15% lorsque la cession intervient au cours de la période de cinq ans à compter de la date de possession.

- au taux de 10% lorsque la cession intervient après cinq ans à compter de la date de possession ou lorsqu'il s'agit de cession de terrains hérités quelle que soit la période de détention.

De même, et sous réserve des exonérations prévues par la législation fiscale en vigueur, les opérations de cession des terrains nonobstant leur vocation sont soumises à la retenue à la source au taux de 2.5 % du prix de cession si la cession a eu lieu 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 ou des personnes physiques soumises à l'impôt sur le revenu sur la base d'une assiette forfaitaire dans la catégorie des bénéfices des professions non commerciales.

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

b- En ce qui concerne la cession d'un seul local à usage d'habitation

L'article 43 de la loi de finances pour l'année 2023 a limité l'exonération de la plus-value provenant de la première opération de cession d'un seul local à usage d'habitation dans la limite d'une superficie globale ne dépassant pas 1000 m^2 y compris les dépendances bâties et non bâties, aux opérations de cession des locaux à usage d'habitation dont le prix déclaré ou révisé suite à une opération de vérification fiscale est inférieur à 500.000 dinars.

A cet effet, pour la première opération de cession d'un seul local à usage d'habitation, l'exonération de l'impôt sur le revenu au titre de la plus-value immobilière s'applique comme suit :

- **si le prix de cession déclaré ou celui révisé suite à une opération de vérification fiscale est inférieur à 500.000 dinars** : l'exonération est octroyée dans la limite d'une superficie globale ne dépassant pas 1000 m^2 y compris les dépendances bâties et non bâties.

  L'exonération couvre tout local à usage d'habitation objet de cession, qu'il soit l'habitation principale ou secondaire et nonobstant son affectation par l'acquéreur, soit même s'il a été affecté par le concernée pour l'exercice d'une activité professionnelle.

- **si le prix de cession déclaré ou celui révisé suite à une opération de vérification fiscale est égal ou supérieur à 500.000 dinars** : ladite opération de cession n'ouvre droit à aucune exonération. Toute la plus-value réalisée demeure ainsi soumise à l'impôt sur le revenu conformément à la législation fiscale en vigueur, et ce, nonobstant la superficie du local objet de cession.

Par ailleurs, il est à rappeler que, la plus-value imposable, est égale à la différence entre le prix de cession déclaré des biens et droits ou celui révisé suite aux opérations de vérifications fiscales, d'une part et le prix de revient d'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 des impenses justifiées et de 10% par année de détention, d'autre part.

2. Dispositions inchangées

L'article 43 de la loi de finances pour l'année 2023 n'a apporté aucune modification:

- au régime fiscal de la plus-value provenant de la 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. En effet l'impôt sur le revenu est dû, dans ce cas, par voie d'une déclaration initiale et une déclaration définitive au taux de 25% ou 50% selon le cas.

- aux autres exonérations prévues par la législation fiscale en vigueur jusqu'au 31 décembre 2022 relatives notamment aux opérations de cession réalisées au profit du conjoint, ascendants ou descendants, ou dans le cadre d'une expropriation pour cause d'utilité publique ou au profit du bénéficiaire du droit de propriété d'achat 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.

III. Date d'application des nouvelles dispositions

Les dispositions de l'article 43 de la loi de finances pour l'année 2023 s'appliquent aux opérations de cession effectuées à partir du 1er janvier 2023.

LE DIRECTEUR GENERAL DES ETUDES ET DE LA LEGISLATION FISCALES

Signé : Yahia Chemlali