

3944

Note commune N°26/ 2019

21 NOV 2019

Objet : Commentaire des dispositions de l'article 19 de la loi n°2018-56 du 27 décembre 2018 portant loi de finances pour l'année 2019, relatives à l'institution du régime de la réévaluation légale des bilans pour les sociétés industrielles

Annexes : - annexe n°1 : Décret gouvernemental n°2019-971 du 28 octobre 2019, fixant les indices de réévaluation prévus par l'article 19 de la loi n°2018-56 du 27 décembre 2018, portant loi de finances pour l'année 2019

- annexe n°2 : Exemples d'illustration

RESUME

Institution du régime de la réévaluation légale des bilans pour les sociétés industrielles

1. L'article 19 de la loi n°2018-56 du 27 décembre 2018, portant loi de finances pour l'année 2019, a permis aux sociétés exerçant dans le secteur de l'industrie de procéder, à la réévaluation des éléments de leurs actifs immobilisés matériels tels que définis par la législation comptable des entreprises à l'exception des immeubles bâtis et non bâtis, selon leur valeur réelle.

L'opération de réévaluation ne couvre pas les éléments d'actif bénéficiant de la déduction supplémentaire au taux de 30% au titre des amortissements des machines, du matériel et des équipements destinés à l'exploitation.

2. Le régime de réévaluation permet aux sociétés concernées :

- la déduction, pour la détermination du résultat soumis à l'impôt sur les sociétés, d'amortissements supplémentaires calculés sur la base des nouvelles valeurs comptables nettes réévaluées qui seront échelonnés au moins sur cinq ans ;
- la non-imposition de la plus-value provenant de la réévaluation ;
- l'exonération de la plus-value provenant de la cession des éléments de l'actif réévalués de l'impôt sur les sociétés, et ce, à concurrence du montant de la plus-value provenant de leur réévaluation.

D'autre part, la moins-value provenant de la réévaluation ainsi que la moins-value provenant de la cession des éléments de l'actif réévalués, ne sont pas déductibles du bénéfice soumis à l'impôt sur les sociétés, et ce, à concurrence du montant de la plus-value provenant de leur réévaluation.

3. L'application du régime de la réévaluation des bilans, est subordonnée à la satisfaction des conditions suivantes :

- les valeurs réelles, inscrites au bilan après leur réévaluation, ne doivent pas dépasser la valeur obtenue après la réévaluation du prix d'achat ou de revient compte tenu des indices prévus par le décret gouvernemental n°2019-971 du 28 octobre 2019.
- la plus-value de réévaluation doit être portée à un compte spécial de réserve, au passif du bilan, non distribuable ni utilisable quelle qu'en soit la forme pour une période de cinq ans au moins.

4. Les dispositions de l'article 19 de la loi de finances pour l'année 2019, s'appliquent à l'actif immobilisé matériel à l'exception des immeubles bâtis et non bâtis figurant aux bilans des sociétés exerçant dans le secteur de l'industrie, clôturés au 31 décembre 2019 et aux bilans des années ultérieures.

L'article 19 de la loi n°2018-56 du 27 décembre 2018, portant loi de finances pour l'année 2019, a permis aux sociétés exerçant dans le secteur de l'industrie de procéder, à la réévaluation des éléments de leurs actifs immobilisés matériels tels que définis par la législation comptable des entreprises à l'exception des immeubles bâtis et non bâtis, selon leur valeur réelle.

La présente note commune a pour objet de rappeler la législation fiscale avant l'entrée en vigueur des nouvelles mesures et de commenter les dispositions de l'article 19 en question.

I. Législation fiscale avant l'entrée en vigueur des nouvelles mesures

La législation fiscale en vigueur avant l'année 2000, a comporté des mesures permettant aux entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés ou à l'impôt sur le revenu selon le régime réel de réévaluer certains éléments de leurs actifs (immobilisations corporelles, titres...) et passifs (créances et dettes en devises) de leurs bilans selon leur valeur réelle. La réévaluation de l'actif immobilisé s'effectue en appliquant des indices sur leur prix d'achat ou de revient tels que fixés par le décret n°90-905 du 4 juin 1990. Toutefois, ce régime fiscal a été supprimé par la loi de finances pour l'année 2000.

D'autre part, la doctrine administrative a permis aux entreprises d'effectuer la réévaluation libre de leurs bilans. A cet effet, la plus-value provenant de ladite opération de réévaluation libre des éléments d'actifs n'est pas prise en considération pour la détermination du résultat fiscal de l'année de réévaluation à condition de la porter dans un compte spécial de réserve au passif du bilan intitulé "réserve de réévaluation", non utilisable quelle qu'en soit la forme sauf en cas de cession des éléments de l'actif objet de l'opération de réévaluation.

Par ailleurs, en cas de cession ultérieure des éléments d'actifs objet de l'opération de réévaluation, la plus-value soumise à l'impôt et réalisée lors de la cession de ces éléments est égale à la différence entre le prix de cession et la valeur comptable nette des éléments ou la valeur de leur acquisition pour les éléments non amortissables soit sans tenir compte de l'opération de réévaluation.

En cas d'utilisation de ladite réserve quelle qu'en soit la forme y compris son utilisation pour l'augmentation du capital ou la résorption des pertes, la plus-value provenant de l'opération de réévaluation est prise en compte pour la détermination du résultat imposable de l'année au cours de laquelle l'utilisation a eu lieu. Cette plus-value est exonérée de l'impôt lors de la cession ultérieure des éléments d'actifs dans la limite de la quote-part prise en considération pour la détermination du résultat fiscal de l'année de l'utilisation de la réserve de réévaluation.

D'autre part, les amortissements supplémentaires résultant de l'augmentation de la valeur des éléments d'actifs suite à l'opération de réévaluation libre ne sont pas déductibles, en effet l'amortissement des éléments d'actifs réévalués s'effectue sur la base de leur valeur comptable avant l'opération de réévaluation libre.

II. Apport de la loi de finances pour l'année 2019

1- Teneur de la mesure

L'article 19 de la loi n°2018-56 du 27 décembre 2018, portant loi de finances pour l'année 2019, a institué le régime de la réévaluation légale des bilans exclusivement pour les sociétés exerçant dans le secteur de l'industrie, et ce, en leur permettant de procéder, à la réévaluation des éléments de leurs actifs immobilisés matériels tels que définis par la législation comptable des entreprises, selon leur valeur réelle.

Il en découle que la valeur comptable nette réévaluée est compensée, par l'inscription au passif du bilan, du montant des amortissements déjà effectués, réévalués pour chaque exercice en fonction des mêmes indices appliqués à l'actif immobilisé correspondant.

2- Les actifs concernés par la mesure

L'opération de réévaluation des bilans, prévue par l'article 19 de la loi de finances pour l'année 2019, s'applique aux éléments d'actifs immobilisés matériels tels que définis par la législation comptable des entreprises.

Il s'agit notamment :

- des installations techniques, matériel et outillage industriels ;
- du matériel de transport ;
- des équipements de bureau.

Sont exclus de la mesure conformément audit article 19 notamment :

- les immobilisations incorporelles telles que les fonds de commerce et les logiciels ;
- les immobilisations à statut juridique particulier ;
- les immeubles bâtis ;
- les immeubles non bâtis ;
- les différentes catégories des titres ;

- les différentes catégories des stocks ;
- les actifs bénéficiant de la déduction des amortissements supplémentaires au taux de 30% prévus par l'article 12 bis du code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés.

Il s'agit des machines, du matériel et des équipements destinés à l'exploitation, acquis ou fabriqués par les sociétés industrielles dans le cadre d'opérations d'extension ou de renouvellement, et qui bénéficient à leur titre de la déduction d'amortissements supplémentaires au taux de 30% de l'assiette de l'impôt sur les sociétés dû au titre de la première année à partir de la date d'acquisition, de fabrication ou du commencement de l'utilisation, selon le cas.

3- Conséquences de l'opération de réévaluation des bilans

L'opération de réévaluation des bilans permet aux sociétés concernées de :

- déduire, pour la détermination du résultat soumis à l'impôt sur les sociétés, des amortissements supplémentaires calculés sur la base des nouvelles valeurs comptables nettes réévaluées et qui seront échelonnés au moins sur cinq ans ;
- la non imposition de la plus-value provenant de la réévaluation, et ce, sous réserve du respect des conditions requises à cet effet ;
- l'exonération de la plus-value provenant de la cession des éléments de l'actif réévalués de l'impôt sur les sociétés, et ce, à concurrence du montant de la plus-value provenant de leur réévaluation.

Il est à noter que conformément aux dispositions de l'article 19 de la loi de finances pour l'année 2019, ne sont pas déductibles du bénéfice soumis à l'impôt sur les sociétés, la moins-value provenant de la réévaluation ainsi que la moins-value provenant de la cession des éléments de l'actif réévalués, et ce, à concurrence du montant de la plus-value provenant de leur réévaluation.

4- Conditions du bénéfice de la mesure

L'application du régime de la réévaluation des bilans prévu par l'article 19 de loi de finances pour l'année 2019, est subordonnée à la satisfaction des conditions suivantes :

- les valeurs réelles, inscrites au bilan après leur réévaluation, ne doivent pas dépasser la valeur obtenue après la réévaluation du prix d'achat ou de

revient compte tenue des indices prévus par le décret gouvernemental n°2019-971 du 28 octobre 2019.

- la plus-value de réévaluation doit être portée à un compte spécial de réserve, au passif du bilan, non distribuable ni utilisable quelle qu'en soit la forme pour une période de cinq ans au moins.

5- Conséquences de l'utilisation de la réserve de réévaluation

L'utilisation de la réserve de réévaluation à quelque titre que ce soit, telle que son utilisation pour l'augmentation du capital ou pour la résorption des pertes et des amortissements différés ou sa distribution aux associés, entraîne la déchéance du régime préférentiel dont ont bénéficiés les actifs réévalués tel que sus- précisé.

Il reste entendu qu'en cas de distribution de ladite réserve de réévaluation aux associés, la retenue à la source au titre des bénéfices distribués demeure, dans ce cas, exigible conformément à la législation fiscale en vigueur et aux conventions de non double imposition conclues entre la Tunisie et les pays de résidence des bénéficiaires desdits bénéfices distribués, le cas échéant.

III. Date d'application de la mesure

Les dispositions de l'article 19 de la loi de finances pour l'année 2019, s'appliquent à l'actif immobilisé matériel à l'exception des immeubles bâtis et non bâtis figurant aux bilans des sociétés exerçant dans le secteur de l'industrie clôturés au 31 décembre 2019 et aux bilans des années ultérieures.

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

Signé : Sihem BOUGHDIRI NEMSIA

