

25 MAI 2022

NOTE COMMUNE N°17/2022

OBJET: Commentaire des dispositions de l'article 20 du décret-loi n°2021-21 du 28 décembre 2021 portant loi de finances pour l'année 2022 relatives à l'octroi aux sociétés la possibilité de réévaluer leurs immeubles selon leur valeur réelle

Annexes :- annexe n°1: Décret Présidentiel n°2022-297 du 28 mars 2022, portant fixation des indices de réévaluation prévus par l'article 20 du décret-loi n°2021-21 du 28 décembre 2021, portant loi de finances pour l'année 2022.

- annexe n°2: Exemples d'illustration

RESUME

Octroi aux sociétés la possibilité de réévaluer leurs immeubles selon leur valeur réelle

1. L'article 20 du décret-loi n°2021-21 du 28 décembre 2021, portant loi de finances pour l'année 2022 a permis aux sociétés de procéder à la réévaluation de leurs immeubles bâtis et non bâtis constituant un élément de leur actif immobilisé matériel tel que défini par la législation comptable des entreprises, selon leur valeur réelle.
2. L'opération de réévaluation des immeubles bâtis et non bâtis accorde aux sociétés :
 - l'exonération de la plus-value provenant de la réévaluation de l'impôt sur les sociétés,
 - l'exonération de la plus-value provenant de la cession des immeubles réévalués, et ce, à concurrence du montant de la plus-value provenant de leur réévaluation.

La moins-value provenant de la réévaluation n'est pas déductible pour la détermination du résultat net. Aussi, la moins-value provenant de la cession des immeubles réévalués n'est pas déductible à occurrence du montant de la plus-value provenant de leur réévaluation.

3. Le bénéfice des avantages fiscaux prévus pour le régime de la réévaluation, est subordonné 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 des immeubles ou de leur prix de revient sur la base des indices fixés par le décret Présidentiel n°2022-297 du 28 mars 2022,
- la plus-value provenant de la réévaluation doit être portée à un compte spécial de réserve au passif du bilan, non distribuable ni utilisable quelle qu'en soit la forme, sauf en cas de cession des immeubles bâtis et non bâtis objet de l'opération de réévaluation,
- les immeubles bâtis et non bâtis objet de l'opération de réévaluation ne doivent pas être cédés pour une période de 10 ans au moins à compter du 1^{er} janvier de l'année suivant celle de la réévaluation.

4. Les dispositions de l'article 20 de la loi de finances pour l'année 2022 s'appliquent aux immeubles bâtis et non bâtis constituant un élément de l'actif immobilisé matériel figurant aux bilans des sociétés clôturés au 31 décembre 2021 et aux bilans des années ultérieures.

Dans l'objectif de soutenir les opérations de restructuration financière des sociétés et leur permettre de consolider leurs fonds propres en portant aux états financiers des informations qui reflètent la valeur réelle de leurs actifs, l'article 20 du décret-loi n°2021-21 du 28 décembre 2021, portant loi de finances pour l'année 2022, a octroyé des avantages fiscaux au profit des sociétés qui effectuent des opérations de réévaluation de leurs immeubles bâtis et non bâtis constituant un élément de leur actif immobilisé matériel tel que défini par la législation comptable des entreprises, et ce, selon leur valeur réelle.

La présente note commune a pour objet de rappeler la législation fiscale avant l'entrée en vigueur des nouvelles dispositions et de commenter les dispositions dudit article 20.

I. Législation fiscale en vigueur jusqu'au 31 décembre 2021

Conformément aux dispositions de l'article 48 de la loi de finances pour l'année 2022, les sociétés exerçant dans le secteur de l'industrie peuvent procéder à la réévaluation des éléments de leur actif immobilisé matériel tel que défini par la législation comptable des entreprises, selon leur valeur réelle. Sont exclus de cette mesure, les immeubles bâtis et non bâtis portés aux bilans des sociétés concernées, ainsi que 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 et acquis dans le cadre des opérations d'extension ou de renouvellement.

1. Conséquences de l'opération de réévaluation

Pour la détermination du résultat fiscal, l'opération de réévaluation des éléments d'actif immobilisé concernés, permet aux sociétés industrielles de bénéficier de :

- la déduction des amortissements supplémentaires calculés sur la base des nouvelles valeurs comptables nettes réévaluées et qui seront échelonnés sur 5 ans au moins,
- l'exonération de la plus-value provenant de la réévaluation, de l'impôt sur les sociétés,
- l'exonération de la plus-value provenant de la cession des éléments d'actif immobilisé réévalués de l'impôt sur les sociétés, et ce, à concurrence du montant de la plus-value provenant de la réévaluation.

Toutefois, demeurent non déductibles pour la détermination du résultat net:

- la moins-value provenant de l'opération de réévaluation,
- la moins-value provenant de la cession des éléments d'actif réévalués à occurrence du montant de la plus-value provenant de leur réévaluation.

2. Conditions de bénéfice du régime de réévaluation

Le bénéfice du régime de réévaluation des bilans sus-précisé est subordonné à la satisfaction des conditions suivantes :

- les valeurs réelles des actifs concernés, inscrites au bilan après la réévaluation, ne doivent pas dépasser la valeur obtenue après réévaluation du prix d'achat ou de revient compte tenu des indices fixés par le décret gouvernemental n°2019-971 du 28 octobre 2019,
- la plus-value provenant 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 5 ans au moins.

Par ailleurs, en cas d'utilisation de la réserve de réévaluation quelle qu'en soit la forme telle que son utilisation pour l'augmentation du capital ou la résorption des pertes et des amortissements différés ou sa distribution aux associés, le régime préférentiel dont a bénéficié la société industrielle au titre des actifs réévalués est remis en cause.

II. Apport de la loi de finances pour l'année 2022

1. Teneur de la mesure

L'article 20 de la loi de finances pour l'année 2022 a permis aux sociétés de procéder à la réévaluation de leurs immeubles bâtis et non bâtis inscrits au bilan parmi l'actif immobilisé matériel au sens de la législation comptable des entreprises selon leur valeur réelle sans que ladite valeur ne dépasse la valeur obtenue après la réévaluation du prix d'achat ou de revient sur la base des indices fixés par le décret Présidentiel n°2022-297 du 28 mars 2022.

Cette mesure s'applique à toutes les sociétés concernées par l'impôt sur les sociétés, nonobstant leur secteur d'activité.

2. Actifs concernés par la réévaluation

Les dispositions de l'article 20 de la loi de finances pour l'année 2022 s'appliquent aux immeubles bâtis et non bâtis inscrits à l'actif immobilisé matériel des sociétés au sens de la législation comptable des entreprises. Il s'agit des terrains et des constructions telles que les terrains nus, les terrains aménagés et les terrains bâtis y compris le siège social....

Toutefois, demeurent non concernés par les dispositions dudit article 20, les immeubles bâtis et non bâtis à statut juridique particulier conformément à la législation comptable des entreprises.

3. Conséquences de la réévaluation des immeubles

Conformément aux dispositions de l'article 20 de la loi de finances pour l'année 2022, l'opération de réévaluation des immeubles bâtis et non bâtis accorde aux sociétés :

- l'exonération de la plus-value provenant de l'opération de réévaluation, de l'impôt sur les sociétés,
- l'exonération de la plus-value provenant de la cession des immeubles réévalués de l'impôt sur les sociétés, et ce, à concurrence du montant de la plus-value provenant de leur réévaluation.

Toutefois, ladite opération de réévaluation ne permet pas :

- l'application d'amortissements supplémentaires au titre des immeubles bâtis réévalués, en effet, l'opération de réévaluation des immeubles bâtis n'a aucun effet sur les montants des amortissements déductibles. Ainsi, si lesdits immeubles bâtis ont fait, avant leur réévaluation, l'objet d'amortissement la société doit, pour la détermination du résultat fiscal, continuer à déduire les amortissements concernés conformément aux limites et conditions prévues par la législation fiscale en vigueur sans aucun changement,
- la déduction de la moins-value provenant de la réévaluation du résultat net,
- la déduction de la moins-value provenant de la cession des immeubles réévalués du résultat net, et ce, à concurrence du montant de la plus-value provenant de la réévaluation.

4. Conditions de bénéfice des avantages de la réévaluation

Pour bénéficier des exonérations prévues par ledit article 20, les sociétés concernées sont tenues de respecter les conditions suivantes :

- la valeur de l'immeuble inscrite au bilan après sa réévaluation, ne doit pas dépasser la valeur obtenue après la réévaluation du prix d'achat ou de revient compte tenu des indices fixés par le décret Présidentiel n°2022-297 du 28 mars 2022,
- la plus-value provenant de l'opération de réévaluation des immeubles bâtis et non bâtis doit être portée à un compte spécial de réserve au passif du bilan, non distribuable ni utilisable quelle qu'en soit la forme, sauf en cas de cession des immeubles bâtis et non bâtis objet de l'opération de réévaluation,
- les immeubles bâtis et non bâtis objet de l'opération de réévaluation ne doivent pas être cédés pour une période de 10 ans au moins à compter du 1^{er} janvier de l'année suivant l'année de la réévaluation.

5. Conséquences du non-respect des conditions de réévaluation

Le non-respect des conditions requises pour le bénéfice des avantages prévus pour les opérations de réévaluation telles que sus exposées notamment par la cession des immeubles bâtis et non bâtis objet de l'opération de réévaluation avant l'expiration de la période de 10 ans ou l'utilisation de la réserve avant la cession desdits immeubles entraîne la déchéance de ces avantages.

Il reste entendu qu'en cas de réévaluation de plus d'un immeuble, la déchéance a lieu dans la limite du montant de la réserve correspondant à l'immeuble réévalué au titre duquel les conditions requises à cet effet n'ont pas été respectées et à condition que la société dispose de renseignements permettant la distinction du montant de la réserve liée à chaque immeuble séparément.

Ainsi, l'utilisation de la réserve de réévaluation avant la cession des immeubles réévalués avant l'expiration de la période de 10 ans quelle qu'en soit la forme, 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 dans ce cas, la déchéance du régime préférentiel dont ont bénéficié ces immeubles tel que sus-précisé.

Il reste entendu qu'en cas de distribution de ladite réserve de réévaluation aux associés avant la cession des immeubles réévalués, 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.

6. Date d'application de la mesure

Les dispositions de l'article 20 de la loi de finances pour l'année 2022 s'appliquent aux immeubles bâtis et non bâtis constituant un élément de l'actif immobilisé matériel figurant aux bilans des sociétés clôturés au 31 décembre 2021 et aux bilans des années ultérieures.

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

Signé : Yahia Chemlali

