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 1er 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 decies du code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés, 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 1er 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**



## Annexe n°1 à la note commune n°17 / 2022

## 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

Le Président de la République,
Sur proposition de la ministre des finances,
Vu la Constitution,
Vu le décret Présidentiel n° 2021-117 du 22 septembre 2021, relatif aux mesures exceptionnelles et notamment son article 6,
Vu le code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés promulgué par la loi n° 89-114 du 30 décembre 1989 tel que modifié et complété par les textes subséquents et notamment par l'article 20 de la loi n°2021-21 du 28 décembre 2021 portant loi de finances pour l'année 2022,
Vu la loi n° 96-112 du 30 décembre 1996, relative au système comptable des entreprises,
Vu le décret n° 96-2459 du 30 décembre 1996, portant approbation du cadre conceptuel de la comptabilité,
Vu le décret Présidentiel n° 2021-137 du 11 octobre 2021, portant nomination de la Cheffe du Gouvernement,
Vu le décret Présidentiel n° 2021-138 du 11 octobre 2021, portant nomination des membres du Gouvernement,
Vu l'avis du Tribunal administratif,
Après délibération du Conseil des ministres.

Prend le décret Présidentiel dont la teneur suit :

**Article premier :**

Les indices de réévaluation par les sociétés de leurs immeubles bâtis et non bâtis constituant un élément de leur actif immobilisé matériel tel que défini par la législation comptable des entreprises prévus par l'article 20 du décret-loi n° 2021-21 du 28 décembre 2021 portant loi de finances pour l'année 2022, sont fixés comme suit :

| Années | Indices |
|---|---|
| 1970 et antérieures | 15.103 |
| 1971 | 13.977 |
| 1972 | 12.816 |
| 1973 | 11.648 |
| 1974 | 10.519 |

| | |
|---|---|
| 1975 | 9.477 |
| 1976 | 8.550 |
| 1977 | 7.748 |
| 1978 | 7.067 |
| 1979 | 6.491 |
| 1980 | 6.000 |
| 1981 | 5.578 |
| 1982 | 5.216 |
| 1983 | 4.907 |
| 1984 | 4.642 |
| 1985 | 4.412 |
| 1986 | 4.206 |
| 1987 | 4.013 |
| 1988 | 3.825 |
| 1989 | 3.644 |
| 1990 | 3.471 |
| 1991 | 3.309 |
| 1992 | 3.160 |
| 1993 | 3.027 |
| 1994 | 2.910 |
| 1995 | 2.809 |
| 1996 | 2.721 |
| 1997 | 2.643 |
| 1998 | 2.575 |
| 1999 | 2.512 |
| 2000 | 2.453 |
| 2001 | 2.395 |
| 2002 | 2.336 |
| 2003 | 2.275 |
| 2004 | 2.212 |
| 2005 | 2.146 |
| 2006 | 2.076 |
| 2007 | 2.004 |
| 2008 | 1.927 |
| 2009 | 1.848 |
| 2010 | 1.767 |
| 2011 | 1.685 |
| 2012 | 1.603 |
| 2013 | 1.523 |
| 2014 | 1.445 |
| 2015 | 1.369 |

| | |
|---|---|
| 2016 | 1.297 |
| 2017 | 1.228 |
| 2018 | 1.164 |
| 2019 | 1.104 |
| 2020 | 1.050 |
| 2021 | 1.000 |

**Art. 2 –** Le présent décret Présidentiel sera publié au Journal officiel de la République tunisienne.

Tunis, le 28 mars 2022.

**Le Président de la République**

**Kaïs Saïed**

**Pour Contreseing**

**La Cheffe du Gouvernement**

**Najla Bouden Romdhane**

**La ministre des finances**

**Sihem Boughdiri Nemsia**

**Annexe n°2 à la note commune n°17 / 2022**

**Exemples d'illustration**

**Exemple n°1 :**

Supposons qu'une société soumise à l'impôt sur les sociétés, ait acquis au cours du mois de janvier 2012 un terrain nu pour un montant de 350.000 dinars qu'elle ait inscrit au bilan et qu'elle ait procédé en date du 30 mars 2022 à sa réévaluation.

Supposons que la société a l'intention de céder ledit terrain au cours de l'année 2033 pour un montant égal à 670.000 dinars.

Dans ce cas, le régime fiscal de la plus-value résultant de l'opération de réévaluation dudit terrain et de la plus-value provenant de sa cession serait déterminé comme suit :

| **La valeur du terrain avant la réévaluation** | **La valeur du terrain après la réévaluation** |
|---|---|
| 350.000 dinars | (350.000 x 1.603) = 561.050 dinars |
| **La plus-value provenant de l'opération de réévaluation** | |
| 561.050 - 350.000 = 211.050 dinars<br><br>Cette plus-value est exonérée de l'impôt sur les sociétés à condition qu'elle soit 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 du terrain. | |
| **La plus-value provenant de la cession du terrain** | |
| La plus-value est calculée sur la base de la différence entre le prix de cession et la valeur du terrain avant sa réévaluation soit :<br><br>670.000 - 350.000 = 320.000 dinars<br><br>La plus-value provenant de la cession du terrain réévalué est exonérée de l'impôt sur les sociétés, et ce, dans la limite de la plus-value provenant de la réévaluation, soit dans la limite de 211.050 dinars. Toutefois le reliquat (soit 108.950 dinars) est pris en compte pour la détermination du résultat soumis à l'impôt sur les sociétés de l'exercice de cession. | |

**Exemple n°2 :**

Supposons que la même société susvisée ait acquis en date du 1er janvier 2019 un immeuble pour l'exploiter comme siège social pour un montant de 1.250.000 dinars amortissable sur une période de 20 ans, et qu'elle ait procédé à sa réévaluation au cours de l'année 2022.

Supposons que la société ait l'intention en date du 31 décembre 2034, de changer son siège social et de céder le siège actuel de la société pour un montant égal à 750.000 dinars.

Dans ce cas, le régime fiscal de la plus-value provenant de l'opération de réévaluation dudit immeuble et de la plus-value provenant de sa cession serait déterminé comme suit :

| **La valeur de l'immeuble avant la réévaluation** | **La valeur de l'immeuble après la réévaluation** |
|---|---|
| 1.250.000 dinars | (1.250.000 x 1.104) = 1.380.000 dinars |
| **La plus-value provenant de l'opération de réévaluation** | |
| 1.380.000 - 1.250.000 = 130.000 dinars<br><br>Cette plus-value est exonérée de l'impôt sur les sociétés à condition qu'elle soit 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 de l'immeuble. | |
| **Amortissements appliqués à partir de l'exercice de réévaluation :** la société continue à déduire des amortissements annuels calculés sur la base de la valeur de l'immeuble avant sa réévaluation sans aucun changement soit sur la base de 1.250.000 dinars divisée sur 20 ans. (62.500 dinars par an) | |
| **La plus-value provenant de la cession de l'immeuble** | |
| Prix de cession – (valeur de l'immeuble avant sa réévaluation – total des amortissements appliqués)<br><br>750.000 – [1.250.000 – (62.500×16)] = 750.000 - 250.000 = 500.000 dinars<br><br>Cette plus-value est exonérée de l'impôt sur les sociétés dans la limite de la plus-value provenant de la réévaluation, soit dans la limite de 130.000 dinars. Toutefois le reliquat (soit 370.000 dinars) est pris en compte pour la détermination du résultat soumis à l'impôt sur les sociétés de l'exercice de cession. | |