

DIRECTION GENERALE
DES IMPOTS

Le Directeur général

Abidjan, le 04 MAI 2022

N° 01509 /MBPE/DGI/DLCD/04-2022

NOTE DE SERVICE

----000----

Destinataires : Tous services

Objet : Réévaluation libre de bilan

Aux termes des dispositions de l'article 330 du Code général des Impôts, les personnes physiques ou morales assujetties à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, sont autorisées à réévaluer leurs immobilisations amortissables et non amortissables à l'exception des éléments incorporels et des titres de participation.

Ce mécanisme de réévaluation appelle quelques précisions quant à sa notion et aux modalités de son exécution.

1. Notion de réévaluation libre

La réévaluation est l'opération qui consiste à augmenter la valeur comptable d'une immobilisation, de sorte que celle-ci corresponde à la valeur actuelle de ladite immobilisation ou s'en approche. Elle permet de substituer une valeur dite réévaluée à la valeur nette comptable telle qu'elle figure au bilan.

La réévaluation de bilan est dite libre lorsque l'initiative est laissée à l'entreprise qui l'effectue. Elle doit toutefois être réalisée dans les conditions prescrites par la loi.

Il s'agit d'une exception à la règle et au principe comptable de l'enregistrement aux coûts historiques, motivée par la recherche d'une image fidèle de la comptabilité de l'entreprise.

L'initiative de la réévaluation du bilan est ouverte uniquement aux personnes physiques ou morales relevant d'un régime réel d'imposition.

Tel n'est pas le cas en matière de réévaluation légale de bilans où le législateur oblige les entreprises ou certaines d'entre elles à réévaluer certains éléments de leur actif.

2. Modalités d'exécution de la réévaluation libre

2.1 Biens pouvant faire l'objet d'une réévaluation libre

Toutes les immobilisations amortissables ou non amortissables peuvent faire l'objet d'une réévaluation libre, à l'exception des immobilisations expressément exclues, à savoir les éléments incorporels et les titres de participation.

L'opération de réévaluation porte sur la totalité des immobilisations faisant partie de l'actif immobilisé de l'entreprise. Il n'est donc pas possible en principe de réévaluer un bien sans procéder à la réévaluation des autres.

La valeur à prendre en compte pour la réévaluation est la valeur actuelle des immobilisations.

En effet, aux termes des dispositions de l'article 332 du Code général des Impôts, les immobilisations sont réévaluées en fonction de la valeur actuelle qui s'apprécie en fonction du marché et de l'utilité de l'élément pour l'entreprise. Pour les biens nécessaires à l'exploitation, la valeur actuelle d'un bien est le prix qu'accepterait d'en donner, dans le lieu et l'état où se trouve ce bien, un acquéreur de l'entreprise (et non du bien isolé), compte tenu de l'utilité que sa possession présenterait pour la réalisation des objectifs de l'entreprise.

2.2 Biens exclus de la réévaluation libre

L'article 330 du Code général des Impôts exclut du régime de la réévaluation libre, les éléments incorporels et les titres de participation.

2.3 Traitement de l'écart de réévaluation

2.3.1 Traitement comptable et droits d'enregistrement

L'écart de réévaluation, déterminé par la différence entre les valeurs réévaluées et les valeurs nettes précédemment comptabilisées est inscrit au compte " écart de réévaluation en franchise d'impôt " et n'est pas distribuable.

Par contre, il peut être incorporé au capital social. Dans ce cas, il donne lieu au paiement du droit proportionnel au taux de 6 % prévu à l'article 758 du Code général des Impôts.

2.3.2 Traitement au regard de l'impôt sur les BIC

Pour la détermination du résultat fiscal, l'entreprise réintègre dans son résultat, le montant de l'écart de réévaluation afférent à un élément amortissable selon la durée d'amortissement de ce bien. Elle ne peut réintégrer au cours d'un exercice la totalité de l'écart de réévaluation sur les biens amortissables, même lorsque cela lui est profitable.

C'est la valeur réévaluée des immobilisations amortissables qui sert de base au calcul des amortissements sur la durée d'utilisation restant à courir depuis l'ouverture de l'exercice de réévaluation, sauf révision du plan d'amortissement.

La plus-value ou la moins-value de cession est du point de vue fiscal calculée sur les valeurs non réévaluées.

Exemple :

Au cours de l'exercice N, la société X décide d'effectuer une réévaluation de bilan avec un coefficient de 2.

Avant la réalisation de l'opération, figurait au bilan de cette entreprise, une construction acquise en N-10 pour une valeur de 100 000 000 de francs (durée d'amortissement : 20 ans, soit une annuité de 5 000 000 de francs).

La valeur nette comptable s'élève à 50 000 000 de francs.

L'opération de réévaluation se fera de la manière suivante :

Valeur nette comptable x 2 = 100 000 000 de francs.

L'écart de réévaluation sera égal à la différence entre la nouvelle valeur réévaluée et l'ancienne valeur nette comptable, soit :

$100\,000\,000 - 50\,000\,000 = 50\,000\,000$ de francs.



La réintégration annuelle de l'écart de réévaluation se fera ainsi qu'il suit :

$50\,000\,000 \times 1/10 = 5\,000\,000$ de francs / an de N à N+9.

Le bien est cédé quatre ans après, à compter de l'exercice de réévaluation à 70 000 000 de francs (valeur comptable nette au moment de la cession = 60 000 000 de francs).

Plus-value comptable : $70\,000\,000 - 60\,000\,000 = 10\,000\,000$ de francs.

Plus-value fiscale : $70\,000\,000 - 30\,000\,000$ (5 000 000 de francs x 4 ans +
10 000 000 de francs de plus-value comptable)
= 40 000 000 de francs.

Cette règle permet de réintégrer la partie non amortie de l'écart de réévaluation.

En cas de cession d'éléments non amortissables réévalués, la totalité de la plus-value de réévaluation afférente aux éléments cédés qui n'a pas été incorporée au capital, vient en augmentation du compte de résultat de l'exercice en cours à la date de l'aliénation.

La provision exceptionnellement constituée en vue de faire face à la dépréciation d'une immobilisation réévaluée n'est pas, à concurrence de l'augmentation de la valeur de cette immobilisation, déductible de l'assiette de l'impôt.

Au regard des opérations de fusion, la réévaluation de bilan effectuée préalablement à la fusion n'est admise par l'Administration fiscale que si elle répond, non à des considérations fiscales prédominantes, mais à un intérêt économique réel.

Ainsi, les réévaluations libres réalisées préalablement à une fusion dans le but uniquement de compenser les plus-values avec les déficits de la société absorbée pourront être regardées comme des abus de droit et sanctionnées comme tels.

Les entreprises intéressées à une opération de fusion peuvent choisir entre le régime de faveur des fusions prévu à l'article 32 du Code général des Impôts, et le régime de droit commun.

Si elles optent pour le régime de faveur, les plus-values calculées sur les valeurs réévaluées sont exonérées de l'impôt sur les BIC au niveau de la société absorbée.

Si elles retiennent le régime de droit commun, la plus-value est calculée sur les valeurs non réévaluées et est imposée conformément au régime des plus-values réalisées en fin d'exploitation, défini par l'article 33 du Code général des Impôts.

2.3.3 Traitement au regard de l'impôt foncier et de la contribution des patentes

La réévaluation des immobilisations a une incidence directe sur le calcul de l'impôt sur le revenu foncier et de l'impôt sur le patrimoine foncier ainsi que sur celui de la contribution des patentes.

En effet, les valeurs des immobilisations réévaluées sont prises en compte pour l'assiette desdits impôts, notamment lorsque les impositions ont été établies en fonction d'une assiette déterminée par voie d'appréciation directe.

3. Obligations déclaratives

Les entreprises qui procèdent à une réévaluation de bilan doivent joindre à leur déclaration de résultat, les informations prévues à l'article 338 du Code général des Impôts, à savoir un état faisant apparaître pour chaque poste d'immobilisations réévaluées, la valeur brute d'origine, les amortissements cumulés, la valeur nette comptable avant réévaluation, l'écart de réévaluation.

Chaque année, et tant que les immobilisations réévaluées figurent au bilan, l'entreprise fournit un état mis à jour de ces immobilisations en faisant apparaître :

- le montant des amortissements réintégrés dans le résultat fiscal, pour les immobilisations amortissables ;
- l'écart entre la plus-value et la moins-value fiscale, pour les immobilisations réévaluées cédées au cours de l'exercice ;
- la liste des provisions afférentes aux immobilisations réévaluées en faisant apparaître la valeur d'origine du bien réévalué, le montant de la dotation, la fraction de la provision réintégrée au résultat fiscal.

Toutes difficultés d'application de la présente note me seront signalées sans délai.

