

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts
DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-BIC-PVMV-40-10-60-30-20210609

Date de publication : 09/06/2021

Date de fin de publication : 11/06/2025

**BIC - Plus et moins-values en cours d'exploitation - Réévaluations
d'éléments d'actif - Dispositif temporaire de neutralisation des
conséquences fiscales des réévaluations libres d'actifs**

Positionnement du document dans le plan :

BIC - Bénéfices industriels et commerciaux

Plus-values et moins-values

Titre 4 : Régimes particuliers

Chapitre 1 : Plus et moins-values en cours d'exploitation

Section 6 : Réévaluations d'éléments d'actif

Sous-section 3 : Dispositif temporaire de neutralisation des conséquences fiscales des réévaluations libres d'actifs

Sommaire :

I. Champ d'application

II. Régime fiscal

A. Sursis d'imposition de l'écart de réévaluation afférent à des immobilisations non amortissables

1. Principe

2. Cas particulier de l'application du régime des plus-values à long terme aux titres de participation réévalués

B. Réintégration de l'écart de réévaluation afférent à des immobilisations amortissables

1. Principe

a. Modalités d'échelonnement dans le temps de la réintégration des écarts de réévaluation

1° La réintégration de l'écart de réévaluation est opérée sur une durée de quinze ans pour les constructions, les plantations, les agencements et aménagements de terrains

2° La réintégration de l'écart de réévaluation est opérée sur une durée de cinq ans dans les autres cas

b. Réintégration de l'écart de réévaluation effectuée par parts égales

2. Sort des provisions réglementées pour amortissements dérogatoires antérieures à la réévaluation

III. Obligations déclaratives

Actualité liée : 09/06/2021 : BIC - Dispositif temporaire de neutralisation des conséquences fiscales des réévaluations libres d'actifs (loi n° 2020-1721 du 29 décembre 2020 de finances pour 2021, art. 31)

Afin de permettre aux entreprises touchées par les conséquences économiques de la pandémie de COVID-19 d'améliorer leur situation financière et de renforcer leurs fonds propres, l'[article 31 de la loi n° 2020-1721 du 29 décembre 2020 de finances pour 2021](#), codifié à l'[article 238 bis JB du code général des impôts \(CGI\)](#), prévoit un dispositif temporaire et optionnel de neutralisation des conséquences fiscales de la réévaluation d'actifs.

I. Champ d'application

10

Le dispositif prévu à l'[article 238 bis JB du CGI](#) s'applique uniquement aux réévaluations d'ensemble des immobilisations corporelles et financières réalisées dans les conditions prévues à l'[article L. 123-18 du code de commerce \(C. com.\)](#) et à l'article 214-27 du plan comptable général (PCG).

N'entrent dans le champ de ces dispositions combinées que les immobilisations corporelles et financières, à l'exclusion des immobilisations incorporelles, telles que les fonds de commerce, les brevets, les marques et les valeurs mobilières de placement.

Par ailleurs, les réévaluations partielles de ces immobilisations ne sont pas autorisées.

20

Ce dispositif est applicable, sur option, à toutes les entreprises soumises aux règles de la comptabilité commerciale, à l'exclusion de celles imposées dans la catégorie des bénéficiaires non commerciaux (sur ce point, il convient de se reporter aux [§ 1 à 15 du BOI-BNC-BASE-30-30-20-30](#)).

30

Ces dispositions sont applicables à la première opération de réévaluation constatée au terme d'un exercice clos à compter du 31 décembre 2020 jusqu'au 31 décembre 2022.

II. Régime fiscal

40

En principe, lorsqu'une entreprise procède à une réévaluation de l'ensemble de ses actifs conformément aux dispositions de l'[article L. 123-18 du C. com.](#), il est tenu compte de l'écart de réévaluation constaté pour la détermination du résultat imposable de l'exercice au titre duquel l'entreprise procède à la réévaluation au taux de droit commun en application du 2 de l'[article 38 du CGI](#).

50

Par dérogation, l'[article 238 bis JB du CGI](#) autorise, sur option, l'entreprise qui procède à une réévaluation d'ensemble des immobilisations corporelles et financières dans les conditions prévues à l'article L.123-18 du C. com. à ne pas prendre en compte l'écart de réévaluation qu'elle constate pour la détermination du résultat imposable de l'exercice au titre duquel elle procède à cette réévaluation, à condition qu'elle s'engage :

- à calculer la plus-value ou la moins-value réalisée lors de la cession ultérieure des immobilisations non amortissables d'après leur valeur non réévaluée ;
- à réintégrer l'écart de réévaluation afférent aux immobilisations amortissables dans ses bénéfices imposables, par parts égales sur une durée de quinze ou cinq ans selon la nature de l'immobilisation.

A. Sursis d'imposition de l'écart de réévaluation afférent à des immobilisations non amortissables

1. Principe

60

En cas d'option pour le régime de l'[article 238 bis JB du CGI](#), l'écart de réévaluation afférent aux immobilisations non amortissables n'est pas inclus dans le résultat au titre de l'exercice au cours duquel la réévaluation a été opérée, à la condition que l'entreprise s'engage à calculer les plus ou moins-values en cas de cession ultérieure de ces actifs à partir de leur valeur non réévaluée.

Celle-ci s'entend de la valeur fiscale du bien non amortissable ayant fait l'objet d'une réévaluation.

Exemple : Une entreprise acquiert une immobilisation non amortissable pour 100 000 euros en année N. Elle procède en année N+2 à une réévaluation d'ensemble de ses immobilisations corporelles et financières, à l'issue de laquelle la valeur de l'immobilisation précitée est estimée à 150 000 euros. En N+4, elle cède cette immobilisation pour 175 000 euros.

L'écart de réévaluation constaté en année N+2, dont l'imposition est mise en sursis, est de 50 000 € (150 000 – 100 000).

La plus-value de cession imposable en année N+4 est de 75 000 € (175 000 – 100 000).

S'agissant des modalités de déduction des provisions pour dépréciation des éléments d'actif non amortissables réévalués dans les conditions prévues à l'[article 238 bis JB du CGI](#), il convient de se reporter aux développements figurant au [II-A-5 § 425 du BOI-BIC-PROV-40-10-10](#).

2. Cas particulier de l'application du régime des plus-values à long terme aux titres de participation réévalués

70

L'écart de réévaluation afférent aux titres de participation, constaté à l'occasion d'une opération de réévaluation, bénéficie du sursis d'imposition prévu à l'[article 238 bis JB du CGI](#).

En outre, le régime des plus-values à long terme prévu au a quinquies de l'[article 219 du CGI](#) s'applique à la plus-value de cession ultérieure constatée sur les titres de participation en ce compris la fraction correspondant à l'écart de réévaluation dont l'imposition a été mise en sursis, toutes conditions d'application de ce régime étant par ailleurs remplies.

L'opération de réévaluation d'actifs prévue par l'[article 238 bis JB du CGI](#) n'a pas pour effet d'interrompre le délai de détention de deux ans, prévu à l'[article 39 duodecimes du CGI](#), requis pour bénéficier du régime des plus-values à long terme de cession de titres de participation.

B. Réintégration de l'écart de réévaluation afférent à des immobilisations amortissables

80

Le dispositif temporaire de l'[article 238 bis JB du CGI](#) prévoit que l'imposition de l'écart de réévaluation constaté au titre des immobilisations amortissables fait l'objet d'une réintégration échelonnée sur une période de cinq ou quinze années, en fonction de la nature des immobilisations

concernées.

Les conséquences de la réévaluation sur la dotation aux amortissements des immobilisations ainsi réévaluées sont commentées au [II-B § 215 du BOI-BIC-AMT-10-30-40](#).

Le sort des provisions pour amortissements dérogatoires est commenté au [II-B-2 § 140](#).

1. Principe

90

L'écart de réévaluation afférent aux immobilisations amortissables fait l'objet d'une réintégration échelonnée par fractions égales dans les bénéfices de l'entreprise, sur une durée de quinze ans ou cinq ans en fonction de la nature de l'immobilisation.

a. Modalités d'échelonnement dans le temps de la réintégration des écarts de réévaluation

1° La réintégration de l'écart de réévaluation est opérée sur une durée de quinze ans pour les constructions, les plantations, les agencements et aménagements de terrains

100

Ce délai concerne les bâtiments, y compris ceux édifiés sur le sol d'autrui, et l'ensemble des installations, agencements, aménagements et ouvrages d'infrastructures qui s'amortissent dans les mêmes conditions que les bâtiments.

Ce délai de quinze ans s'applique également aux plantations, aux agencements et aménagements de terrains.

Les agencements et aménagements des terrains (compte 212 du plan comptable général et du plan comptable agricole) s'entendent des travaux destinés à rendre un terrain en état d'utilisation. Le dispositif d'étalement ne concerne que les agencements et aménagements qui aboutissent à une amélioration temporaire (clôture, mouvements de terre, drainage et défrichement, travaux de viabilité, aménagements de parkings à ciel ouvert, etc.).

Parmi les immobilisations précédentes, seuls sont éligibles les plantations et les agencements et aménagements des terrains amortissables sur une durée au moins égale à quinze ans. Si leur durée d'amortissement est inférieure à quinze ans, la réintégration de l'écart de réévaluation est effectuée sur une durée de cinq ans.

Pour l'appréciation de cette condition, il convient de retenir la durée normale d'amortissement des biens concernés à la date de leur entrée à l'actif de la société.

2° La réintégration de l'écart de réévaluation est opérée sur une durée de cinq ans dans les autres cas

110

Pour les autres immobilisations, l'étalement s'effectue sur une période de cinq ans.

b. Réintégration de l'écart de réévaluation effectuée par parts égales

120

L'écart de réévaluation afférent aux immobilisations amortissables fait l'objet d'une réintégration échelonnée par fractions égales dans les bénéfices de l'entreprise sur la durée de la réintégration.

Dès lors l'entreprise doit réintégrer dans les résultats de chacun des exercices de la période de réintégration :

- 1/5^{ème} de l'écart de réévaluation relatif aux biens autres que les constructions, les plantations et les agencements et aménagements de terrains ;

- 1/15^{ème} de l'écart de réévaluation relatif aux constructions et droits qui se rapportent à des constructions, aux plantations et aux agencements et aménagements de terrains dont la durée d'amortissement est au moins égale à quinze ans.

130

Toutefois, la cession d'une immobilisation amortissable entraîne l'imposition immédiate de la fraction non encore réintégrée de l'écart de réévaluation afférente à ce bien.

Exemple : A l'issue d'une réévaluation d'ensemble de ses immobilisations corporelles et financières opérée au terme d'un exercice N, une entreprise constate les écarts de réévaluation suivants :

Construction (réintégration sur 15 ans) : 15 000 euros

Autres immobilisations (réintégration sur 5 ans) : 10 000 euros

En N+4, la construction est cédée.

	N+1	N+2	N+3	N+4	N+5	Total
Réintégration de l'écart afférent à la construction	1000	1000	1000	12 000		15 000
Réintégration de l'écart afférent aux autres immobilisations	2 000	2 000	2 000	2 000	2 000	10 000
Total	3 000	3 000	3 000	14 000	2 000	25 000

2. Sort des provisions réglementées pour amortissements dérogatoires antérieures à la réévaluation

140

Dans l'hypothèse où l'entreprise a comptabilisé des provisions réglementées pour amortissements dérogatoires au titre d'exercices antérieurs à celui au cours duquel est intervenue l'opération de réévaluation, cette dernière n'a pas pour conséquence d'entraîner la reprise immédiate de ces amortissements dérogatoires.

Remarque : Une telle reprise n'intervient qu'en cas de sortie du bien concerné de l'actif de l'entreprise, ou lorsque l'annuité d'amortissement technique devient supérieure à l'annuité fiscale (BOI-BIC-AMT-10-50-10).

Exemple 1 : Traitement des amortissements dérogatoires au titre de l'exercice de réévaluation et des exercices ultérieurs :

Soit une immobilisation amortissable, acquise le 01/01/N pour un montant de 30 000 euros.

La durée réelle d'utilisation envisagée par l'entreprise pour ce bien est de 6 ans. La durée d'usage de référence prévue pour ce type de bien est de 4 ans (amortissement fiscal).

Le plan d'amortissement s'établit comme suit :

Plan d'amortissement initial

	<u>Amortissement comptable</u>	<u>Amortissement admis au plan fiscal</u>	<u>Amortissement dérogatoire</u>

N	5 000	7 500	+ 2.500
N+1	5 000	7 500	+ 2.500
N+2	5 000	7 500	+ 2.500
N+3	5 000	7 500	+ 2.500
N+4	5 000		- 5.000
N+5	5 000		- 5.000

L'entreprise décide de procéder, au 31/12/N+1, à une réévaluation de ses immobilisations corporelles et financières, soumise aux dispositions de l'article 238 bis JB du CGI.

Au 31/12/N+1, la valeur nette comptable de l'immobilisation précitée est égale à 20 000 euros, et sa valeur réelle est de 30 000 euros. L'opération de réévaluation conduit à constater un écart de réévaluation d'un montant de 10 000 euros pour cette immobilisation.

Ainsi, à compter du 1^{er} janvier N+2, le plan d'amortissement s'établit comme suit (en l'absence d'évolution des conditions d'exploitation du bien, le plan et les durées d'amortissement fixés initialement ne sont pas modifiés suite à la réévaluation) :

Plan d'amortissement après réévaluation en N+1

	<u>Amortissement comptable</u>	<u>Amortissement admis au plan fiscal</u>	<u>Amortissement dérogatoire</u>
N+2	7 500	12 500	+ 5.000
N+3	7 500	12 500	+ 5.000
N+4	7 500		- 7.500
N+5	7 500		- 7.500

Exemple 2 :

Soit une immobilisation amortissable, acquise le 01/01/N pour un montant de 100 000 euros.

Ce bien est éligible au dispositif d'amortissement exceptionnel sur vingt-quatre mois prévu à l'[article 39 AH du CGI](#). La durée normale d'utilisation prévue pour ce type de bien est par ailleurs de 10 ans. L'entreprise décide d'amortir le bien au plan comptable sur cette même durée. Le plan d'amortissement initial s'établit comme suit :

Plan d'amortissement initial

	<u>Amortissement comptable</u>	<u>Amortissement admis au plan fiscal</u>	<u>Amortissement dérogatoire</u>
N	10 000	50 000	+ 40 000
N+1	10 000	50 000	+ 40 000
N+2	10 000		- 10 000
N+3	10 000		- 10 000
N+4	10 000		- 10 000
N+5	10 000		- 10 000
N+6	10 000		- 10 000
N+7	10 000		- 10 000
N+8	10 000		- 10 000
N+9	10 000		- 10 000

Au 31/12/N+5, l'entreprise décide de procéder à une réévaluation de ses immobilisations corporelles et financières, soumise aux dispositions de l'[article 238 bis JB du CGI](#).

Au 31/12/N+5, la valeur nette comptable de l'immobilisation précitée est égale à 40 000 euros. L'opération de réévaluation conduit à constater un écart de réévaluation d'un montant de 20 000 euros pour cette immobilisation (sa valeur actuelle étant égale à 60 000 euros).

En l'absence d'évolution des conditions d'exploitation du bien, le plan et les durées d'amortissement fixés initialement ne sont pas modifiés suite à la réévaluation, et les amortissements ultérieurs sont calculés sur la durée résiduelle (4 ans au cas d'espèce).

Ainsi, postérieurement à l'exercice de réévaluation, le plan d'amortissement s'établit comme suit :

Plan d'amortissement après réévaluation en N+5

	<u>Amortissement comptable</u>	<u>Amortissement admis au plan fiscal</u>	<u>Amortissement dérogatoire</u>
N+6	15 000	5 000	- 10 000
N+7	15 000	5 000	- 10 000
N+8	15 000	5 000	- 10 000
N+9	15 000	5 000	- 10 000

III. Obligations déclaratives

150

L'entreprise qui opte pour l'application du dispositif prévu à l'[article 238 bis JB du CGI](#) joint à la déclaration de résultats de l'exercice de réévaluation et des exercices suivants un état faisant apparaître l'ensemble des renseignements nécessaires au calcul des amortissements, des provisions ou des plus-values ou moins-values afférents aux immobilisations qui ont fait l'objet d'une réévaluation.

L'état de suivi est fourni sur papier libre conformément au modèle figurant au [BOI-FORM-000090](#).

Rescrit(s) publié(s) du 09/06/2021 au 11/06/2025 et lié(s) à ce BOI

Date de publication	Titre du rescrit
11/12/2024	RES - Bénéfices industriels et commerciaux - Plus-values et moins-values - Traitement fiscal de l'écart de réévaluation des titres d'une filiale annulés suite à une opération de fusion-absorption