

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-IS-BASE-20-30-10-20-20180704

Date de publication : 04/07/2018

DGFIP

IS - Base d'imposition - Régime des plus-values de cession de locaux professionnels transformés en logements ou de terrains à bâtir sur lesquels sont construits des logements - Modalités d'imposition - Engagement de transformation ou de construction

Positionnement du document dans le plan :

IS - Impôt sur les sociétés

Base d'imposition

Titre 2 : Plus-values et moins values

Chapitre 3 : Régimes particuliers applicables aux plus-values ou moins-values réalisées par les sociétés passibles de l'impôt sur les sociétés

Section 1 : Plus-values de cession de locaux professionnels transformés en logements ou de terrains à bâtir sur lesquels sont construits des logements

Sous-section 2 : Modalités d'imposition - Engagement de transformation ou de construction

Sommaire :

I. Modalités d'imposition de la plus-value nette de cession

A. Modalités de détermination de la plus-value nette

B. Imposition au taux réduit

II. Nature et forme de l'engagement de transformation ou de construction

A. Nature de l'engagement

1. Conditions générales

a. Condition tenant à la nature des locaux transformés ou construits

b. Condition tenant au délai pour transformer ou construire les locaux

2. Conditions particulières

a. Condition liée à l'engagement de transformation

b. Condition liée à l'engagement de construction

B. Forme de l'engagement

III. Rupture de l'engagement de transformation ou de construction

A. Appréciation de la rupture de l'engagement de transformation ou de construction

B. Conséquences de la rupture de l'engagement de transformation ou de construction

C. Exceptions à la rupture de l'engagement de transformation ou de construction

1. Restructuration ultérieure de la société cessionnaire
 - a. Définition des opérations de fusion visées
 - b. Condition de reprise de l'engagement de transformation ou de construction par la société absorbante
 - c. Sanction en cas de rupture de l'engagement de transformation ou de construction repris par la société absorbante
2. Exception en cas de circonstances exceptionnelles indépendantes de la volonté

I. Modalités d'imposition de la plus-value nette de cession

A. Modalités de détermination de la plus-value nette

1

Le montant des plus-values nettes pouvant bénéficier des dispositions de l'[article 210 F du code général des impôts \(CGI\)](#) est déterminé dans les conditions de droit commun.

10

Les plus-values nettes s'entendent du résultat algébrique des plus ou moins-values réalisées au titre de la cession de locaux à usage de bureaux ou à usage commercial ou industriel ou de terrains à bâtir au cours d'un même exercice.

Les plus ou moins-values s'obtiennent en retranchant du prix de cession du bien, le prix de revient de ce bien, diminué le cas échéant du montant des amortissements pratiqués et admis en déduction pour l'établissement de l'impôt.

Les éventuelles moins-values nettes sont déductibles dans les conditions de droit commun.

B. Imposition au taux réduit

20

Les plus-values nettes viennent en compensation du déficit d'exploitation subi au titre de l'exercice de cession du bien ou des déficits fiscaux qui demeurent reportables sur les bénéfices dudit exercice dans les limites prévues au I de l'[article 209 du CGI](#). Bien entendu, les déficits ainsi imputés ne peuvent plus être reportés sur les bénéfices des exercices suivants.

Le montant des plus-values nettes, après imputation des déficits éventuels, est soumis au taux réduit de l'impôt sur les sociétés de 19 % prévu au IV de l'[article 219 du CGI](#).

Par ailleurs, l'impôt correspondant à ces plus-values est soumis à la contribution sociale prévue à l'[article 235 ter ZC du CGI](#).

Il est aussi soumis à la contribution exceptionnelle prévue à l'[article 235 ter ZAA du CGI](#) pour les opérations de cession intervenant au cours des exercices clos jusqu'au 30 décembre 2016.

Lorsque la société remplit les conditions pour bénéficier du taux réduit de 15 % prévu en faveur des petites et moyennes entreprises, par le b du I de l'[article 219 du CGI](#), ce taux réduit est susceptible de s'appliquer dans les mêmes conditions que celles du taux réduit de 19 % pour l'imposition de tout ou partie des plus-values nettes de cession réalisées sur les locaux ou des terrains concernés.

II. Nature et forme de l'engagement de transformation ou de construction

30

Pour que l'opération de cession bénéficie des dispositions de l'[article 210 F du CGI](#), les cessionnaires doivent prendre l'engagement, soit de transformer le local acquis en un local à usage d'habitation dans les quatre ans qui suivent la date de clôture de l'exercice au cours duquel l'acquisition est intervenue, soit, en cas d'acquisition d'un terrain à bâtir, d'y construire des locaux à usage d'habitation dans ce même délai.

Remarque : Ce délai de quatre ans s'applique aux cessions intervenues au cours d'exercices clos à compter du 31 décembre 2016. Concernant les cessions intervenues au cours d'exercices clos antérieurement à cette date, cf. [II-A § 60](#).

Le non-respect de cet engagement entraîne l'application de l'amende prévue au III de l'[article 1764 du CGI](#).

A. Nature de l'engagement

1. Conditions générales

a. Condition tenant à la nature des locaux transformés ou construits

40

En application du II de l'[article 210 F du CGI](#), le cessionnaire doit s'engager à transformer les locaux acquis en locaux d'habitation ou, en cas d'acquisition d'un terrain à bâtir, à y construire des locaux à usage d'habitation.

50

Les locaux à usage d'habitation s'entendent de ceux définis de l'[article R*. 111-1-1 du code de la construction et de l'habitation \(CCH\)](#) à l'[article R*. 111-17 du CCH](#), constituant la résidence principale ou la résidence secondaire d'une personne physique.

En application de l'article R*. 111-1-1 du CCH, il est rappelé qu'un logement ou une habitation comprend, d'une part, des pièces principales destinées au séjour ou au sommeil, éventuellement des chambres isolées et, d'autre part, des pièces de service, telles que des cuisines, salles d'eau, cabinets d'aisance, buanderies, débarras, séchoirs, ainsi que, le cas échéant, des dégagements et des dépendances.

Constituent notamment des locaux à usage d'habitation au sens des dispositions précitées les bâtiments ou parties de bâtiment abritant un ou plusieurs logements, y compris les foyers de jeunes travailleurs, les foyers pour personnes âgées autonomes dont le niveau de dépendance moyen des résidents est inférieur à un seuil fixé par arrêté (CCH, art. R*. 111-1-1, al. 3), les résidences étudiantes ainsi que les résidences pour personnes âgées.

A cet égard, il importe peu que les locaux soient donnés en location nue ou meublée à leurs occupants.

Sont en revanche exclus de la notion de locaux à usage d'habitation, pour l'application de l'[article 210 F du CGI](#), notamment les résidences de tourisme définies à l'[article D. 321-1 du code du tourisme](#), les résidences de tourisme d'affaires, les hôtels ainsi que les résidences proposant à la location des appartements meublés et équipés avec services pour des séjours de courte et moyenne durée, les villages résidentiels de tourisme définis à l'[article R. 323-1 du code du tourisme](#), les meublés de tourisme et chambres d'hôtes définis respectivement à l'[article D. 324-1 du code du tourisme](#) et à l'[article D. 324-13 du code du tourisme](#), ou encore les villages de vacances et maisons familiales de vacances définis à l'[article D. 325-1 du code du tourisme](#) et à l'[article D. 325-13 du code du tourisme](#). Sont également exclues les crèches qui ne constituent pas un local à usage d'habitation au sens des dispositions codifiées de l'article R*. 111-1-1 du CCH à l'article R*. 111-17 du CCH.

b. Condition tenant au délai pour transformer ou construire les locaux

60

La transformation du local professionnel en local à usage d'habitation ou la construction sur le terrain à bâtir de locaux à usage d'habitation doivent être achevées dans les quatre ans qui suivent la date de clôture de l'exercice au cours duquel l'acquisition est intervenue. Ce délai de quatre ans, qui

commence à courir le jour suivant celui de la clôture de l'exercice d'acquisition, est calculé de date à date.

Remarque : Lorsqu'une promesse unilatérale ou synallagmatique de vente est conclue entre le 1^{er} janvier et le 31 décembre 2020 inclus et que la cession est réalisée au plus tard le 31 décembre 2022, ce délai de quatre ans commence à courir le jour suivant la clôture de l'exercice de cession.

Ce délai de quatre ans s'applique aux cessions intervenues au cours d'un exercice clos à compter du 31 décembre 2016, en application de l'article 18 de la loi n° 2016-1917 du 29 décembre 2016 de finances pour 2017. Lorsque la cession d'un local est intervenue au cours d'un exercice clos avant le 31 décembre 2016, le délai imparti pour la transformation en local à usage d'habitation demeure fixé à trois ans à compter de la clôture de l'exercice. Par tolérance, il est toutefois admis que le délai de quatre ans pour transformer les locaux s'applique aux cessions intervenues au cours de l'année 2016, quelle que soit la date de clôture de l'exercice.

Exemple : Une société d'investissements immobiliers cotées (SIIC) acquiert auprès d'une société soumise à l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun un local à usage de bureaux le 17 février N. Les parties à la cession entendent placer la cession sous le bénéfice des dispositions de l'article 210 F du CGI. Pour ce faire, la SIIC prend l'engagement de transformer le local acquis en logement.

Hypothèse 1 : la SIIC clôture son exercice au 31 décembre N. Le délai de quatre ans commence à courir le 1^{er} janvier N+1, la transformation devra donc intervenir au plus tard le 31 décembre N+4.

Hypothèse 2 : la SIIC clôture son exercice au 31 mars N. Le délai de quatre ans commence à courir le 1^{er} avril N, la transformation devra donc intervenir au plus tard le 31 mars N+4.

70

Conformément au II de l'article 210 F du CGI, l'engagement de transformation ou de construction est réputé respecté lorsque l'achèvement de ces travaux intervient avant le terme du délai de quatre ans cité au II-A-1-b § 60. Il en résulte que le cessionnaire n'encourt pas l'amende prévue au III de l'article 1764 du CGI (cf. III-B § 120) s'il cède le local dans le délai de quatre ans, après achèvement des travaux de transformation ou de construction.

Exemple : Une société de placement à prépondérance immobilière à capital variable (SPPICAV) acquiert sous le bénéfice de l'article 210 F du CGI un local commercial le 4 avril N, étant précisé qu'elle clôture son exercice au 31 décembre N. En principe, elle dispose d'un délai allant jusqu'au 31 décembre N+4 pour transformer le local en logement. Si les travaux sont achevés au 1^{er} janvier N+2, la SPPICAV sera réputée avoir respecté son engagement de transformation à cette date.

La date d'achèvement des travaux prise en compte pour l'appréciation du respect de l'engagement de transformation ou de construction dans le délai de quatre ans correspond à celle figurant sur la déclaration attestant l'achèvement et la conformité des travaux au permis délivré ou à la déclaration préalable adressée à la mairie en application de l'article L. 462-1 du code de l'urbanisme.

2. Conditions particulières

a. Condition liée à l'engagement de transformation

80

Lorsque la cession porte sur un local à usage de bureaux ou à usage commercial ou industriel, l'acquéreur doit s'engager à le transformer en local à usage d'habitation (CGI, art. 210-F, II-al. 1).

Cette transformation doit induire un changement de destination du local au sens de l'article R*. 421-14 du code de l'urbanisme, de l'article R*. 421-15 du code de l'urbanisme, de l'article R*. 421-16 du code de l'urbanisme et de l'article R*. 421-17 du code de l'urbanisme, lequel s'accompagne de travaux d'aménagement intérieur et, le cas échéant, de travaux modifiant les structures porteuses ou la façade de l'immeuble, nécessitant soit une déclaration préalable, soit un permis de construire.

La démolition d'un local à usage de bureaux ou à usage commercial ou industriel suivie de la construction, en lieu et place, d'un local à usage d'habitation est réputée satisfaire la condition de transformation en local d'habitation.

Remarque : dans l'hypothèse où l'ensemble construit en lieu et place du local démolé sera à usage mixte (locaux d'habitation et locaux professionnels), la cession entrera partiellement dans le champ d'application du dispositif de l'article 210 F du CGI. Par suite, la plus-value constatée sera soumise au taux réduit d'impôt sur les sociétés au prorata de la surface future dédiée à l'habitation par rapport à la surface totale de l'immeuble qui sera construit.

Il est précisé que la notion de transformation implique que le local acquis sous le bénéfice de l'article 210 F du CGI ne comporte pas déjà, lors de l'opération de cession, une grande partie des équipements mentionnés au **II-A-1-a § 50** et rendus nécessaires par les conditions de vie moderne.

Ainsi, la vente d'un appartement ayant servi à l'exercice d'une activité libérale (tel que par exemple d'un cabinet médical ou cabinet d'avocats) et pouvant être affecté à l'habitation au prix de transformations mineures ne saurait se placer sous le bénéfice du présent régime.

En revanche, si cet appartement ne comporte pas une pièce indispensable à l'habitation mentionnée à l'[article R*. 111-1-1 du CCH](#), telle une cuisine et/ou une salle d'eau, il sera éligible au présent régime dès lors qu'il pourra être transformé en local à usage d'habitation au sens des dispositions citées au **II-A-1-a § 50** par l'aménagement de la cuisine et/ou de la salle d'eau manquante.

b. Condition liée à l'engagement de construction

85

Lorsque la cession porte sur un terrain à bâtir, l'acquéreur doit s'engager à y construire des locaux à usage d'habitation ([CGI, art. 210-F, II-al. 1](#)).

Lorsque le terrain à bâtir, objet de la cession, excède le terrain d'assise du ou des immeubles à usage d'habitation construits, seuls le terrain d'assise des constructions, les cours, les passages, les petits jardins et les autres emplacements de faible étendue servant d'accès aux bâtiments et faisant partie intégrante de ces derniers ainsi que leurs annexes ouvriront droit au régime de l'article 210 F du CGI.

Remarque : Si l'ensemble construit est à usage mixte (locaux d'habitation et locaux professionnels), la cession entrera partiellement dans le champ d'application des dispositions de l'article 210 F du CGI. Par suite, la plus-value constatée sera soumise au taux réduit d'impôt sur les sociétés au prorata de la surface future de l'immeuble dédiée à l'habitation par rapport à la surface totale de l'immeuble qui sera construit.

B. Forme de l'engagement

90

En application de l'[article 46 quater-0 ZZ bis D de l'annexe III au CGI](#) :

- l'engagement de transformation ou de construction prévu au premier alinéa du II de l'[article 210 F du CGI](#) doit être pris par le cessionnaire dans l'acte constatant la cession du local ou du terrain ;
- une copie de cet engagement doit être jointe à la déclaration de résultat de la personne morale cédante et du cessionnaire, afférente à l'exercice au cours duquel est réalisée la cession.

Remarque : lorsqu'une promesse unilatérale ou synallagmatique de vente est conclue entre le 1er janvier 2018 et le 31 décembre 2020 inclus, et que la cession est réalisée au plus tard le 31 décembre 2022, l'engagement de transformation ou de construction est pris dans l'acte constatant la cession du local ou du terrain.

A titre de règle pratique, il peut être transmis une copie, paraphée et signée par les parties, des extraits de l'acte constatant la transmission et comportant, outre l'engagement pris par le cessionnaire, les éléments permettant d'identifier la personne cédante et le cessionnaire, le local ou le terrain pour lequel l'engagement est pris, ainsi que son prix de vente.

Dans l'hypothèse où le local ou le terrain cédé ont fait l'objet d'une division en lots et que la société cessionnaire acquiert un ou plusieurs lots pour lesquels elle prend un engagement de transformation ou de construction, chaque lot doit être identifié dans l'acte constatant la cession avec un prix d'achat et de cession propres.

Le défaut de production de l'engagement à l'administration fiscale ou les omissions et inexactitudes dans le document transmis sont susceptibles d'être sanctionnés dans les conditions prévues à l'[article 1729 B du CGI](#).

III. Rupture de l'engagement de transformation ou de construction

100

Le non-respect de l'engagement de transformation ou de construction par le cessionnaire entraîne l'application de l'amende de 25 % prévue au III de l'[article 1764 du CGI](#).

A. Appréciation de la rupture de l'engagement de transformation ou de construction

110

La rupture de l'engagement de transformation ou de construction survient lorsqu'à l'issue du délai de quatre ans (cf. [II-A-1-b § 60 à 70](#)), les locaux à usage de bureaux ou à usage commercial ou industriel acquis n'ont pas fait l'objet d'une transformation en locaux à usage d'habitation ou lorsque les locaux à usage d'habitation n'ont pas été construits sur le terrain acquis, quelle qu'en soit la raison (sauf application des exceptions légales mentionnées au [III-C § 130](#)). Dans ce cas, le cessionnaire est considéré comme n'ayant pas respecté son engagement.

C'est le cas, par exemple, lorsque les locaux à usage de bureaux ou à usage commercial ou industriel sont demeurés en l'état, sans avoir subi de transformation, ou lorsque ceux-ci ne sont que partiellement transformés à l'issue du délai de quatre ans, ou encore lorsque la date d'achèvement des travaux telle que figurant sur l'attestation d'achèvement des travaux est postérieure à la date d'expiration du délai de quatre ans. Il en va de même en cas de cession des locaux acquis par le cessionnaire sous le bénéfice du présent régime avant l'achèvement de la transformation en local d'habitation dans le délai de quatre ans imparti.

Toutefois, le cessionnaire ne rompt pas son engagement de transformation ou de construction lorsqu'il cède les locaux ou le terrain acquis dans le cadre d'une vente d'immeuble à construire mentionnée à l'[article 1601-1 du code civil](#) (conclue à terme ou en l'état futur d'achèvement), dès lors qu'il réalise la transformation dans le délai de quatre ans conformément à son engagement.

B. Conséquences de la rupture de l'engagement de transformation ou de construction

120

En application du III de l'[article 1764 du CGI](#), le non-respect de l'engagement de transformation ou de construction emporte pour le cessionnaire l'application d'une amende égale à 25 % de la valeur de cession de l'immeuble. Cette valeur est celle retenue lors de la cession du bien qui a bénéficié des dispositions de l'[article 210 F du CGI](#) et pour lequel l'engagement de transformation ou de construction n'a pas été respecté. L'amende est due au titre de l'exercice au cours duquel expire le délai de quatre ans mentionné au [II-A-1-b § 60](#).

Il convient de distinguer selon que l'engagement de transformation porte :

- globalement sur l'intégralité d'un immeuble à usage de bureau ou à usage commercial ou industriel : la transformation partielle de cet immeuble en logement emporte rupture de l'engagement de transformation et application de l'amende de 25 % sur la totalité du prix de cession de l'immeuble ;
- individuellement sur certaines parties de l'immeuble à usage de bureau ou à usage commercial ou industriel divisé en lots, identifiés dans l'acte constatant la cession avec un prix d'achat et

un prix de cession propres (cf. [II-B § 90](#)) : le non-respect de l'engagement de transformation est apprécié distinctement pour chaque lot pour lequel un engagement a été pris et l'amende ne s'applique qu'au prix de cession afférent au lot pour lequel l'engagement de transformation n'a pas été respecté.

La rupture de l'engagement de transformation ou de construction n'entraîne en revanche pas la remise en cause du bénéfice du taux réduit d'impôt sur les sociétés chez le cédant.

C. Exceptions à la rupture de l'engagement de transformation ou de construction

130

L'[article 210 F du CGI](#) prévoit deux exceptions à la rupture de l'engagement de transformation ou de construction, en cas de restructuration ultérieure de la société cessionnaire, d'une part, et en cas de circonstances exceptionnelles indépendantes de la volonté du cessionnaire, d'autre part.

1. Restructuration ultérieure de la société cessionnaire

140

En application du troisième alinéa du II de l'[article 210 F du CGI](#), en cas d'opération de fusion, l'engagement de transformation ou de construction souscrit par la société cessionnaire absorbée n'est pas rompu lorsque la société absorbante s'engage, dans l'acte de fusion, à se substituer à la société cessionnaire absorbée pour le respect de cet engagement dans le délai restant à courir.

a. Définition des opérations de fusion visées

150

Les opérations de fusion visées sont celles qui répondent à la définition prévue à l'[article 210-0 A du CGI](#), y compris donc les opérations de dissolution sans liquidation visées à l'[article 1844-5 du code civil](#). En revanche, les opérations de scission et d'apports partiels d'actifs sont exclues de cette dérogation.

160

Par ailleurs, le régime fiscal de l'opération de fusion est indifférent pour l'application de la présente exception à la rupture de l'engagement de transformation ou de construction. Ainsi, il importe peu que le régime fiscal de l'opération de fusion soit celui de droit commun ou celui de faveur prévu à l'[article 210 A du CGI](#).

b. Condition de reprise de l'engagement de transformation ou de construction par la société absorbante

170

L'engagement de transformation ou de construction souscrit par la société cessionnaire absorbée n'est pas rompu à la condition que la société absorbante s'engage à se substituer à la société cessionnaire absorbée dans son engagement de transformation pour le délai restant à courir.

180

Cet engagement doit être pris de manière expresse dans l'acte de fusion ou, le cas échéant, dans la décision de dissolution pour les opérations de dissolution sans liquidation (cf. [II-B § 90](#)), et une copie de l'extrait de cet acte de fusion ou de cette décision de dissolution portant reprise de l'engagement doit être jointe à la déclaration de résultat de la société absorbante afférente à l'exercice au cours duquel est réalisée la fusion ou la dissolution sans liquidation. Il est par ailleurs souligné qu'en cas de fusion réalisée de manière rétroactive au titre du même exercice que celui de la cession initiale de l'actif sous le bénéfice de l'[article 210 F du CGI](#), la société absorbante, venant aux droits et obligations de la société cessionnaire absorbée, doit joindre à sa déclaration de résultat non seulement la copie de l'extrait d'acte de fusion, mais également la copie de l'engagement de transformation ou

de construction que la société cessionnaire aurait été tenue de joindre à sa propre déclaration de résultat si elle n'avait pas été absorbée.

190

En cas d'opérations de fusion successives dans le délai de transformation de quatre ans, l'exception s'applique dans les mêmes conditions : la nouvelle société absorbante doit s'engager à se substituer à la société qu'elle absorbe pour le respect de l'engagement de transformation qu'elle avait elle-même déjà repris, dans le délai restant à courir. La nouvelle société absorbante doit, de la même façon, prendre cet engagement de manière expresse dans l'acte de fusion et adresser au service des impôts des entreprises dont elle dépend une copie de l'extrait de cet acte portant reprise de l'engagement, jointe à sa déclaration de résultat afférente à l'exercice au cours duquel est réalisée la fusion.

c. Sanction en cas de rupture de l'engagement de transformation ou de construction repris par la société absorbante

200

Le non-respect par la société absorbante de l'engagement de transformation du local acquis en local d'habitation ou de construction sur le terrain acquis de locaux à usage d'habitation dans le délai de quatre ans restant à courir est sanctionné, chez la société absorbante, par l'application de l'amende prévue au III de l'article 1764 du CGI égale à 25 % de la valeur de cession du bien à la société absorbée.

2. Exception en cas de circonstances exceptionnelles indépendantes de la volonté

210

Par dérogation, l'amende de 25 % prévue au III de l'article 1764 du CGI ne s'applique pas lorsque le non-respect de l'engagement de transformation ou de construction souscrit par le cessionnaire ou la société absorbante qui s'y est substituée résulte de circonstances exceptionnelles indépendantes de sa volonté.

Tel est le cas, notamment, de la force majeure ou d'une catastrophe naturelle qui empêchent la réalisation du logement.

220

Il convient sur ce point de faire une appréciation circonstanciée de chaque situation pour déterminer s'il s'agit ou non de circonstances indépendantes de la volonté du cessionnaire.