

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-RFPI-PVI-10-40-60-20180509

Date de publication : 09/05/2018

DGFIP

RFPI - Plus-values immobilières - Exonérations liées à la nature des opérations réalisées

Positionnement du document dans le plan :

RFPI - Revenus fonciers et profits du patrimoine immobilier

Plus-values de cession d'immeubles ou de droits relatifs à un immeuble

Titre 1 : Plus-values immobilières - champ d'application

Chapitre 4 : Exonérations

Section 6 : Exonérations liées à la nature des opérations réalisées

Sommaire :

I. Expropriations et cessions résultant de l'exercice du droit de délaissement

A. Immeubles concernés

1. Immeubles pour lesquels une déclaration d'utilité publique a été prononcée

2. Immeubles pour lesquels le cédant a exercé un droit de délaissement

B. Condition tenant au emploi de l'indemnité d'expropriation ou du prix de cession

1. Indemnité d'expropriation ou prix de cession concerné

2. Remploi intégral

a. Principe

b. Biens appartenant à une société de personnes

c. Biens en indivision

3. Objet du emploi

a. Remploi admis

b. Remploi non admis

4. Délai de emploi

a. Principe

b. Bien acquis avant l'expropriation ou avant la cession résultant de l'exercice du droit de délaissement

c. Opération de construction, reconstruction ou agrandissement

5. Justification du emploi

II. Procédure d'acquisition amiable d'immeubles soumis à un risque naturel majeur

III. Opérations de remembrement ou assimilées

A. Remembrements urbains

B. Remembrements ruraux

1. Opérations effectuées conformément à l'article L. 123-1 du code rural et de la pêche maritime
 2. Soultes versées en application de l'article L. 123-4 du code rural et de la pêche maritime
- C. Remembrement spécial en cas d'expropriation
D. Réorganisation foncière
E. Opérations d'échanges

I. Expropriations et cessions résultant de l'exercice du droit de délaissement

1

Les plus-values réalisées lors de la cession d'immeubles, de parties d'immeubles ou de droits relatifs à ces biens pour lesquels une déclaration d'utilité publique a été prononcée en vue d'une expropriation ou pour lesquels le cédant a exercé le droit de délaissement prévu à l'article L. 152-2 du code de l'urbanisme, à l'article L. 311-2 du code de l'urbanisme, au dernier alinéa de l'article L. 424-1 du code de l'urbanisme ou au I de l'article L. 515-16-3 du code de l'environnement, sont exonérées.

10

Cette exonération est subordonnée au emploi par le cédant de l'intégralité de l'indemnité d'expropriation ou du prix de cession par l'acquisition, la construction, la reconstruction ou l'agrandissement d'un ou de plusieurs immeubles dans un délai de douze mois à compter de la date de perception de l'indemnité d'expropriation ou du prix de cession (code général des impôts (CGI), art. 150 U, II-4°).

A. Immeubles concernés

1. Immeubles pour lesquels une déclaration d'utilité publique a été prononcée

20

Les immeubles, parties d'immeubles ou droits relatifs à ces biens doivent être compris dans une déclaration d'utilité publique prononcée dans les conditions prévues :

- soit par l'article 1^{er} de l'ordonnance n° 58-997 du 23 octobre 1958 portant réforme des règles relatives à l'expropriation pour cause d'utilité publique ;
- soit par l'article L. 511-2 du code de l'expropriation pour cause d'utilité publique.

30

Les plus-values réalisées lors de cessions amiables consenties à un aménageur titulaire d'une convention de zone d'aménagement concertée peuvent bénéficier de l'exonération si, toutes autres conditions étant par ailleurs réunies, l'aménageur (un établissement public ou une société d'économie mixte) se voit confier le droit d'expropriation dans les conditions prévues à l'article L. 300-4 du code de l'urbanisme.

40

En outre, il importe peu que l'indemnité soit fixée judiciairement ou qu'elle résulte d'un accord amiable constaté dans un acte de cession, dans un traité d'adhésion à ordonnance d'expropriation ou dans un jugement de donné acte.

50

Il n'y a pas lieu de distinguer selon que le transfert de propriété est prononcé par le juge ou réalisé à l'amiable. Les actes de vente amiable antérieurs à la déclaration d'utilité publique sont à traiter comme les actes postérieurs dès lors qu'ils ont fait l'objet d'une ordonnance de donné acte dans les conditions

prévues au deuxième alinéa de l'article 7 de l'[ordonnance du 23 octobre 1958](#) précitée codifié à l'[article L. 222-2 du code de l'expropriation pour cause d'utilité publique](#).

2. Immeubles pour lesquels le cédant a exercé un droit de délaissement

55

Le droit de délaissement permet au propriétaire de mettre en demeure, en vue de l'acquisition de son bien, la collectivité publique ou le service public compétent.

Pour bénéficier de l'exonération sous condition de emploi, le cédant doit avoir exercé un des droits de délaissement prévus à l'[article L. 152-2 du code de l'urbanisme](#), à l'[article L. 311-2 du code de l'urbanisme](#), au dernier alinéa de l'[article L. 424-1 du code de l'urbanisme](#) ou au I de l'[article L. 515-16-3 du code de l'environnement](#), dans les conditions prévues par ces articles.

57

Ces dispositions s'appliquent aux :

- terrains bâtis ou non bâtis qui font l'objet d'une mise en réserve ou de servitudes par un plan local d'urbanisme en application de l'[article L. 151-41 du code de l'urbanisme](#), en vue de la réalisation d'un ouvrage public ou assimilé ([code de l'urbanisme, art. L. 152-2](#)) ;
- terrains compris dans une zone d'aménagement concerté dont l'acte de création a été publié ([code de l'urbanisme, art. L. 311-2](#)) ;
- terrains qui ont fait l'objet d'une décision de sursis à statuer sur une demande d'autorisation concernant des travaux, constructions ou installations et dont les propriétaires se sont vus opposer un refus d'autorisation de construire ou d'utiliser le sol ([code de l'urbanisme, art. L. 424-1](#)) ;
- immeubles ou droits réels immobiliers situés dans un secteur d'expropriation ou dans un secteur de délaissement d'un plan de prévention des risques technologiques (PPRT) ([code de l'environnement, art. L. 515-16-3, I](#)).

B. Condition tenant au emploi de l'indemnité d'expropriation ou du prix de cession

60

Cette exonération est subordonnée au emploi par le cédant de l'intégralité de l'indemnité d'expropriation ou du prix de cession par l'acquisition, la construction, la reconstruction ou l'agrandissement d'un ou de plusieurs immeubles dans un délai de douze mois à compter de la date de perception de l'indemnité ou du prix de cession.

1. Indemnité d'expropriation ou prix de cession concerné

70

L'indemnité d'expropriation qui doit être réemployée s'entend de celle qui est retenue pour le calcul de la plus-value de cession, à l'exclusion, par conséquent, des indemnités qui ne sont pas représentatives de la valeur de cession du bien exproprié.

Il n'y a donc pas lieu de prendre en considération les indemnités pour trouble de jouissance, les indemnités qui ont, en droit, le caractère de revenu imposable pour le contribuable (ex : indemnités allouées pour perte de loyers), ou encore celles représentatives de frais de déménagement de l'exproprié.

75

Le prix de cession qui doit être remployé est celui défini à l'[article 150 VA du CGI](#). Pour plus de précision sur le prix de cession, il convient de se reporter au [I § 10 et suivants du BOI-RFPI-PVI-20-10-10](#).

2. Remploi intégral

a. Principe

80

Le remploi doit porter sur l'intégralité de l'indemnité d'expropriation ou du prix de cession. Cette condition sera toutefois réputée satisfaite si 90 % de l'indemnité d'expropriation ou du prix de cession est effectivement remployé.

b. Biens appartenant à une société de personnes

90

En cas d'expropriation ou de cession résultant de l'exercice du droit de délaissement concernant des biens appartenant à une société de personnes qui relève de l'[article 8 du CGI](#), de l'[article 8 bis du CGI](#) ou de l'[article 8 ter du CGI](#), le remploi peut être effectué au niveau :

- soit de la société civile immobilière elle-même, personne morale propriétaire des immeubles expropriés ;
- soit de chacun des associés. Dans ce dernier cas, l'exonération ne peut s'appliquer que dans la mesure où le remploi est effectué par tous les associés. Bien entendu, chaque associé doit procéder au remploi intégral de l'indemnité d'expropriation ou du prix de cession qui lui revient.

c. Biens en indivision

100

Lorsque l'expropriation ou la cession résultant de l'exercice du droit de délaissement porte sur un bien immobilier détenu en indivision, la condition de remploi intégral s'apprécie individuellement au niveau de chaque co-indivisaire.

L'exonération est donc acquise à chacun des indivisaires ayant personnellement effectué le remploi de la fraction de l'indemnité d'expropriation ou du prix de cession qui lui revient, toutes les autres conditions étant par ailleurs remplies. La circonstance que l'un des indivisaires ne remplirait pas la condition de remploi intégral de l'indemnité d'expropriation ou du prix de cession lui revenant est sans incidence sur la situation des autres co-indivisaires.

3. Objet du remploi

a. Remploi admis

110

L'indemnité d'expropriation ou le prix de cession peut être utilisé pour l'acquisition, la construction, la reconstruction ou l'agrandissement d'un ou de plusieurs immeubles.

Outre le paiement du prix proprement dit, l'indemnité d'expropriation ou le prix de cession peut être utilisé au paiement des frais afférents à l'acquisition, tels que la TVA, les droits de mutation et les frais d'actes (honoraires du notaire, frais de timbres et de publicité foncière).

S'agissant des biens immobiliers acquis en remploi, ceux-ci doivent, en principe, être situés en France. Cela étant, il y a lieu d'accorder l'exonération, toutes autres conditions étant par ailleurs remplies, lorsque le remploi de l'indemnité a lieu dans un État membre de l'Union européenne ou dans un autre État partie à l'accord sur l'Espace économique européen ayant conclu, avec la France, une convention

fiscale qui contient une clause d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscale ([RM Bono n° 103716, JO AN du 23 août 2011, p. 9087](#)).

Remarque : Ces règles s'appliquent également au remploi du prix de cession résultant de l'exercice du droit de délaissement.

120

Le remploi peut être effectué sans tenir compte de l'affectation des biens. Ainsi, le bénéfice de l'exonération est accordé en cas d'acquisition d'un immeuble bâti ou non au moyen de l'indemnité d'expropriation ou du prix de cession relatif à un autre immeuble bâti ou non. Il en est de même en cas d'acquisition d'un immeuble affecté à une exploitation industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou à l'exercice d'une profession non commerciale.

L'exonération n'est subordonnée à aucune durée de conservation des biens acquis en remploi.

130

S'agissant des travaux de reconstruction, le remploi doit être effectué dans une opération de reconstruction au sens de la jurisprudence du Conseil d'État concernant les revenus fonciers, les taxes sur le chiffre d'affaires ou les impôts locaux. Les travaux doivent en outre avoir nécessité l'obtention d'un permis de construire ou le dépôt de la déclaration préalable prévue par le code de l'urbanisme. Sous les mêmes conditions, l'exonération s'applique lorsque l'indemnité d'expropriation ou le prix de cession est affecté à des travaux d'agrandissement, c'est-à-dire à des travaux ayant pour effet d'accroître le volume ou la surface habitable des locaux existants (ex. : surélévation).

140

Enfin, l'exonération s'applique lorsque l'indemnité d'expropriation ou le prix de cession est affecté à l'acquisition de droits relatifs à un immeuble. Ces droits s'entendent des droits résultant du démembrement de la propriété (nue-propriété, usufruit) ou de droits indivis (en pleine propriété, en nue-propriété ou en usufruit).

b. Remploi non admis

150

La plus-value n'est pas exonérée en cas de remploi de l'indemnité d'expropriation ou du prix de cession :

- dans des travaux d'amélioration, sauf s'ils ont été effectués à l'occasion de travaux de construction ou de reconstruction et sont indissociables de ceux-ci ;
- dans l'acquisition de parts ou actions de sociétés ou groupements (groupements fonciers agricoles, sociétés civiles immobilières, sociétés civiles de placement immobilier, sociétés immobilières d'investissement, etc.). L'apport d'une indemnité d'expropriation ou du prix de cession à une société ou un groupement ne permet pas au contribuable de bénéficier de cette exonération.

4. Délai de remploi

a. Principe

160

Le remploi doit être effectué dans un délai de douze mois à compter du paiement. Ce délai court à compter de la date de perception du prix de cession ou de l'indemnité d'expropriation ou à compter de la date de perception du solde si cette indemnité ou ce prix de cession est versé par fractions successives.

Ce délai s'ajoute donc au délai écoulé depuis la date du transfert de la propriété des biens à la collectivité publique et, par suite, les contribuables expropriés ou ayant exercé un droit de délaissement disposent généralement d'un délai largement supérieur à douze mois pour procéder au remploi.

b. Bien acquis avant l'expropriation ou avant la cession résultant de l'exercice du droit de délaissement

170

Il est admis que le remploi soit effectué avant la réalisation de l'expropriation ou avant la cession résultant de l'exercice du droit de délaissement et, partant, avant les paiements y afférents, à la condition que l'achat soit motivé par la perspective de cette expropriation ou de l'exercice du droit de délaissement par le contribuable. Cette mesure de tempérament n'est soumise à aucune formalité spécifique.

c. Opération de construction, reconstruction ou agrandissement

180

Seules les opérations de construction, de reconstruction ou d'agrandissement, qui sont effectivement engagées avant l'expiration du délai de douze mois ouvrent droit au bénéfice de l'exonération. Dans ce délai, le contribuable doit donc être en mesure de justifier :

- qu'il est propriétaire du terrain destiné à servir d'assise à la construction, reconstruction ou à l'agrandissement. Il n'y a pas lieu de distinguer selon que ce terrain a été acquis après l'expropriation ou l'exercice du droit de délaissement ou qu'il figurait précédemment dans le patrimoine du contribuable ;
- qu'un contrat d'architecte a été conclu en prévoyant la réalisation d'une construction, d'une reconstruction ou d'un agrandissement dont le coût prévisionnel est au moins égal au montant de l'indemnité d'expropriation ou du prix de cession à remployer. Si l'indemnité d'expropriation ou le prix de cession est affecté en partie à l'acquisition du terrain, le montant de l'indemnité d'expropriation ou du prix de cession devant être remployé doit alors être comparé au coût du terrain et des constructions, reconstructions ou agrandissements ;
- que des engagements ont été pris à l'égard des entrepreneurs (devis approuvé, contrat d'entreprise, etc.).

5. Justification du remploi

190

Les pièces justifiant du remploi de l'indemnité d'expropriation ou du prix de cession sont fournies par le contribuable sur demande de l'administration ([CGI, ann. II, art. 74 SI](#)).

II. Procédure d'acquisition amiable d'immeubles soumis à un risque naturel majeur

200

Il est admis que l'exonération prévue au 4° du II de l'[article 150 U du CGI](#), s'applique, sous les mêmes conditions et limites, aux cessions de biens immobiliers exposés à un risque naturel effectuées dans le cadre de la procédure d'acquisition amiable mentionnée à l'[article L. 561-3 du code de l'environnement \(RM Masson n° 21007, JO Sénat du 20 avril 2006, p. 1129, RM Zimmermann n° 84152, JO AN du 2 mai 2006, p. 4666\)](#).

(210)

III. Opérations de remembrement ou assimilées

220

Les plus-values réalisées lors de certaines opérations de remembrement ou opérations assimilées sont exonérées ([CGI, art. 150 U, II-5°](#)). Elles sont toutefois considérées comme des opérations intercalaires.

En cas de vente ultérieure des biens reçus lors d'une opération de remembrement ou d'une opération assimilée, la plus-value est calculée à partir de la date et du prix d'acquisition du bien originel ou de la partie constitutive la plus ancienne dans les cas de vente de lots remembrés. L'exonération des plus-values réalisées lors des opérations de remembrement ou des opérations assimilées n'est donc pas définitive, puisque ces plus-values sont susceptibles d'être imposées en cas de vente ultérieure des biens remembrés ou échangés.

A. Remembrements urbains

230

Les opérations de remembrement urbain considérées comme des opérations intercalaires sont identiques à celles qui bénéficient de l'exonération de droit de timbre et de droits d'enregistrement en application des dispositions de l'[article 1055 du CGI](#).

240

Ces opérations doivent avoir pour objet le remembrement de parcelles et la modification corrélative des droits de propriété, des charges et des servitudes qui y sont attachées, et être réalisées par l'intermédiaire :

- soit d'associations foncières urbaines régies par les dispositions figurant de l'[article L. 322-1 du code de l'urbanisme](#) à l'[article L. 322-10 du code de l'urbanisme](#) ;
- soit d'associations syndicales urbaines constituées conformément aux dispositions de l'ordonnance n° 58-1445 du 31 décembre 1958.

Il en est de même des opérations de remembrement ayant fait l'objet d'une autorisation donnée dans les formes prévues par la réglementation applicable en matière de lotissement ([code de l'urbanisme, art. R*. 315-1](#) à [code de l'urbanisme, art. R*. 315-31-4](#)).

250

Sous réserve que les conditions soient remplies, les dispositions du 5° du II de l'[article 150 U du CGI](#) s'appliquent aux plus-values réalisées lors de l'apport des terrains à l'association foncière urbaine ou à l'association syndicale chargée du remembrement ainsi qu'aux plus-values dégagées lors de l'attribution, par l'association, des parcelles remembrées aux différents propriétaires ayant participé à l'opération.

260

Les opérations de remembrement urbain qui sont effectuées en dehors de ces schémas juridiques, notamment sous le couvert d'associations autres que celles définies ci-dessus ne peuvent bénéficier de ces dispositions.

B. Remembrements ruraux

270

Les opérations de remembrement de biens ruraux effectuées conformément à l'[article L. 123-1 du code rural et de la pêche maritime](#) ainsi que les soultes versées en application de l'[article L. 123-4 du code rural et de la pêche maritime](#) sont considérées comme des opérations intercalaires.

1. Opérations effectuées conformément à l'article L. 123-1 du code rural et de la pêche maritime

280

Le remembrement, qui s'analyse en des échanges de parcelles effectués directement entre propriétaires, doit avoir principalement pour but, par la constitution d'exploitations rurales d'un seul tenant ou de grandes parcelles bien groupées, d'améliorer l'exploitation agricole des biens remembrés. Il doit également avoir pour objet l'aménagement rural du périmètre dans lequel il est mis en œuvre.

290

En pratique, il s'agit des opérations de remembrement rendues exécutoires par un arrêté préfectoral, pris sur proposition des commissions communales ou intercommunales d'aménagement foncier.

300

Les plus-values éventuellement réalisées par chacun des coéchangistes participant à l'opération de remembrement ne sont donc pas soumises à l'impôt sur le revenu à cette occasion.

2. Souttes versées en application de l'article L. 123-4 du code rural et de la pêche maritime

310

Une soulte en espèces peut, dans le cadre d'une opération de remembrement, être versée lorsqu'il y a lieu d'indemniser les propriétaires de terrains cédés des « plus-values » transitoires ou permanentes qui s'y trouvent incorporées et qui sont définies par la commission. Généralement, ces « plus-values » s'entendent de la valeur des arbres fruitiers (plus-value permanente) ou des clôtures (plus-value transitoire) transférés à l'attributaire des terrains. Le versement de ces soultes ne constitue pas une plus-value imposable à l'occasion de l'opération de remembrement des biens ruraux.

320

Cette disposition est strictement limitée aux soultes pour lesquelles elle a été prévue. Ainsi, elle ne saurait être étendue aux soultes en espèces versées par les collectivités à un propriétaire participant au remembrement lorsque, en raison de la création des aires nécessaires aux ouvrages collectifs communaux, des terrains ne peuvent lui être réattribués. Si d'ailleurs l'exonération était appliquée en pareil cas, ce serait une exonération définitive, contraire au texte de la loi, puisqu'il n'y a pas de terrain à revendre.

C. Remembrement spécial en cas d'expropriation

330

Sont également considérées comme des opérations intercalaires, les opérations de remembrements effectuées conformément à l'[article L. 123-24 du code rural et de la pêche maritime](#).

Lorsque les expropriations en vue de la réalisation de grands ouvrages publics sont susceptibles de compromettre la structure des exploitations dans une zone déterminée, le maître de l'ouvrage a l'obligation, dans l'acte déclaratif d'utilité publique, de remédier aux dommages causés en participant financièrement à l'exécution d'opérations de remembrement et aux travaux connexes. La même obligation peut être imposée au maître de l'ouvrage en cas de création de zones industrielles ou à urbaniser, d'autoroutes ou de réserves foncières.

Les plus-values réalisées à l'occasion des opérations de remembrement intervenant sur les biens compris dans le périmètre de remembrement sont exonérées. En revanche, les plus-values consécutives à la cession ou à l'expropriation de l'emprise des ouvrages ou des terrains nécessaires à la création de zones industrielles ou à urbaniser ou de réserves de remembrement - qui sont exclus du périmètre de remembrement - ne peuvent bénéficier de cette exonération.

D. Réorganisation foncière

340

Sont également considérées comme des opérations intercalaires, les opérations de réorganisation foncière effectuées conformément à l'[article L. 123-1 du code rural et de la pêche maritime](#).

E. Opérations d'échanges

350

Les échanges d'immeubles ruraux susceptibles d'être considérés comme des opérations intercalaires doivent être réalisés dans le cadre de l'[article L. 124-1 du code rural et de la pêche maritime et suivants](#).

Ces échanges permettent de regrouper des terres et d'améliorer leurs conditions d'exploitation. Ils interviennent sur l'initiative de deux ou de plusieurs propriétaires. L'échange bilatéral est toujours amiable. L'échange multilatéral peut éventuellement présenter un caractère obligatoire.