

**Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts**

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-BIC-PVMV-40-10-50-20120912

Date de publication : 12/09/2012

BIC – Plus-values et moins-values – Régimes particuliers - Plus et moins-values en cours d'exploitation - Plus-values résultant de certains apports en société ou cessions de terrains à bâtir ou de biens assimilés

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 5 : Plus-values résultant de certains apports en société ou de cessions de terrains à bâtir ou de biens assimilés

Sommaire :

- I. Règles propres aux plus-values résultant d'opérations visées à l'article L 130-2 du Code de l'urbanisme
 - A. Situation des entreprises lors de l'échange d'un terrain classé contre un autre terrain ou lors de la cession d'une fraction de ce terrain moyennant l'octroi d'une autorisation de construire sur la partie conservée
 - 1. Cession du terrain classé moyennant remise au cédant d'un autre terrain
 - 2. Cession d'une partie du terrain classé moyennant l'obtention de l'autorisation de construire sur la partie conservée
 - B. Situation des entreprises lors de la cession à titre onéreux du terrain reçu en échange de la collectivité publique ou de la fraction du terrain classé qui a été conservée et sur laquelle l'autorisation de construire a été obtenue
- II. Report de taxation de certaines plus-values
 - A. Conditions générales d'application des articles 238 nonies à 238 undecies du CGI
 - B. Dispositions résultant des articles 238 nonies à 238 undecies du CGI
 - 1. Cessions de terrains à bâtir ou de biens assimilés consenties aux collectivités publiques (CGI, art. 238 nonies)
 - 2. Apport de terrains à bâtir ou de biens assimilés à une société civile de construction répondant aux conditions définies à l'article 239 ter du CGI (CGI, art. 238 decies I)
 - a. Report de taxation des plus-values d'apport
 - 1° Économie du régime
 - 2° Événements entraînant l'imposition des plus-values avant l'échéance du terme prévu à l'article 238 decies- I.
 - a° Imposition immédiate de la plus-value d'apport
 - b° Imposition de la plus-value d'apport avant l'échéance du terme.
 - b. Régime fiscal applicable.
 - 3. Apport de terrains à bâtir ou de biens assimilés à une société immobilière de copropriété visée à l'article 1655 ter du CGI (CGI, art. 238 decies-II)

4. Cessions de terrains à bâtir ou de biens assimilés rémunérées par la remise d'immeubles à édifier sur les terrains cédés (CGI, art. 238 undecies)

III. Cas particuliers

- a. Cession rémunérée en partie par la remise d'immeubles et en partie en espèce
- b. Immeubles construits sur un terrain autre que celui vendu

1

La [loi d'orientation foncière n° 67-1253 du 30 décembre 1967](#) a amendé le régime fiscal des plus-values dégagées dans certaines circonstances à l'occasion de la cession ou de l'apport en société de terrains non bâtis ou de biens assimilés au sens du A de l'[article 1594-0 G du CGI](#), (ancien article 691 du CGI).

10

Les dispositions qui résultent du texte précité sont de deux ordres :

- les unes instituent, en vue de privilégier les opérations de cession ou d'échange visées à l'[article L 130-2 du code de l'urbanisme](#), des règles particulières concernant la détermination du montant de la plus-value dégagée à cette occasion ;
- les autres, par dérogation au principe selon lequel les plus-values doivent être imposées au titre de l'année ou de l'exercice au cours desquels elles ont été réalisées, prévoient, sous certaines conditions, un report de taxation au bénéfice du cédant ou de l'apporteur.

20

Ces mesures ont une portée générale et concernent aussi bien les entreprises que les simples particuliers.

30

Les commentaires qu'appellent ces dispositions ne viseront, conformément à l'objet même de la présente division, que les seules opérations effectuées par les entreprises industrielles et commerciales, qu'elles relèvent de l'impôt sur le revenu ou soient passibles de l'impôt sur les sociétés.

40

Pour toutes les opérations similaires réalisées par les particuliers, il conviendra donc de se reporter aux parties correspondantes.

I. Règles propres aux plus-values résultant d'opérations visées à l'article L 130-2 du Code de l'urbanisme

50

Afin de permettre la sauvegarde des bois et parcs et, en général, des espaces boisés et sites naturels situés dans les agglomérations ou leurs environs, ainsi que pour en favoriser l'aménagement, l'[article L 130-2 du Code de l'urbanisme](#) prévoit la possibilité d'échanges entre les propriétaires d'une part et, d'autre part, l'État, les départements, les communes ou les établissements publics ayant pour objet la réalisation d'opérations d'urbanisme.

60

En premier lieu, tout propriétaire qui cède gratuitement aux collectivités visées ci-dessus un terrain classé comme espace boisé à conserver, à protéger ou à créer, par un plan d'occupation des sols approuvé ou rendu public, peut recevoir en contrepartie un terrain à bâtir d'une valeur n'excédant pas celle du terrain cédé. Toutefois, l'application de cette disposition est subordonnée à la condition que la dernière acquisition à titre onéreux dont le terrain classé a fait l'objet remonte à cinq ans au moins.

70

D'autre part, sous la même condition, le propriétaire peut, en échange de la remise d'une partie du terrain classé, obtenir l'autorisation de construire sur la partie de ce terrain conservée, dont la surface ne peut excéder le dixième de la superficie totale. Le surcroît de valeur pris, du fait de la délivrance de l'autorisation de construire, par la partie du terrain conservée par le propriétaire, ne doit pas dépasser la valeur de la partie du terrain cédée à la collectivité.

80

Diverses mesures de tempérament ont été prises en faveur des entreprises industrielles et commerciales qui procèdent à de telles opérations.

90

Elles concernent :

- d'une part, les opérations d'échange d'un terrain classé contre un autre terrain, de cession d'une fraction de ce terrain moyennant l'octroi d'une autorisation de construire sur la partie conservée ;
- d'autre part, les cessions à titre onéreux, soit du terrain reçu en échange de la collectivité, soit de la fraction du terrain qui a été conservée et sur laquelle l'autorisation de construire a été obtenue.

A. Situation des entreprises lors de l'échange d'un terrain classé contre un autre terrain ou lors de la cession d'une fraction de ce terrain moyennant l'octroi d'une autorisation de construire sur la partie conservée

1. Cession du terrain classé moyennant remise au cédant d'un autre terrain

100

Les profits et plus-values résultant d'échanges effectués dans les conditions prévues à l'[article L 130-2 du code de l'urbanisme](#) doivent, en principe, être compris dans les bénéfices ou plus-values imposables de l'exercice en cours à la date de l'échange.

110

Toutefois, si le terrain « classé » remis à la collectivité publique fait partie de l'actif immobilisé d'une entreprise industrielle ou commerciale ou d'une société, il est admis que l'opération ne dégage aucune plus-value imposable lorsque l'entreprise inscrit à son bilan le terrain reçu de ladite collectivité pour la valeur comptable que comportait le terrain remis à celle-ci.

120

Mais, pour que cette solution puisse être appliquée, l'entreprise doit joindre à la déclaration des résultats de l'exercice en cours à la date de la cession une note exprimant sans équivoque son intention de se placer sous le bénéfice de ladite solution.

2. Cession d'une partie du terrain classé moyennant l'obtention de l'autorisation de construire sur la partie conservée

130

Lorsque le terrain classé fait partie de l'actif d'une entreprise industrielle ou commerciale ou d'une société, la fraction de ce terrain conservée par cette entreprise ou société demeure inscrite au bilan pour la valeur comptable que comportait l'ensemble du terrain. Le transfert de la propriété d'une partie du terrain en cause moyennant l'octroi d'une autorisation de construire sur la partie conservée n'entraîne donc pas la constatation d'une plus-value imposable.

140

L'application de cette règle devrait strictement être limitée aux opérations qui portent sur des terrains faisant partie de l'actif immobilisé de l'entreprise. Toutefois, il est admis que cette solution puisse également s'appliquer aux opérations concernant des terrains classés qui constituent l'objet même du négoce de l'entreprise, c'est-à-dire notamment aux marchands de biens et assimilés.

B. Situation des entreprises lors de la cession à titre onéreux du terrain reçu en échange de la collectivité publique ou de la fraction du terrain classé qui a été conservée et sur laquelle l'autorisation de construire a été obtenue

150

Lorsque l'entreprise a choisi de dégager la plus-value provenant de la substitution, au terrain classé, du terrain remis par la collectivité publique, la plus-value imposable afférente à une cession ultérieure de ce dernier terrain est déterminée en tenant compte de la valeur conférée à ce terrain pour le calcul de la plus-value imposable réalisée lors de son entrée dans l'actif. Mais, pour apprécier si la plus-value provenant de la cession en cause est à court ou à long terme, il est exceptionnellement tenu compte de la date d'entrée dans l'actif du terrain classé auquel le terrain cédé s'est substitué.

160

Si, au contraire, l'entreprise n'a pas dégagé de plus-value lors de l'échange (cf. ci-dessus [n°s 100 à 120](#)) la plus-value provenant d'une cession ultérieure du terrain reçu de la collectivité publique est, bien entendu, déterminée par rapport à la valeur comptable du terrain remis à cette collectivité, l'élément cédé étant réputé être entré dans l'actif à la date d'acquisition de ce dernier terrain.

En ce qui concerne enfin la cession ultérieure de la fraction conservée du terrain classé, sur laquelle une autorisation de construire a été obtenue, le point de savoir si la plus-value imposable dégagée à cette occasion est une plus-value à court ou à long terme est apprécié en tenant compte exclusivement de la date d'entrée du terrain en cause dans l'actif immobilisé de l'entreprise.

II. Report de taxation de certaines plus-values

170

Les [articles 238 nonies à 238 undecies du CGI](#) prévoient un report de la taxation des plus-values dégagées par l'aliénation ou l'apport en société de terrains non bâtis ou assimilés au sens du A de l'[article 1594-0 G du CGI](#) (ancien article 691 du CGI) dans les quatre cas suivants :

- 1° Cession à une collectivité publique ([CGI, art. 238 nonies](#)) ;
- 2° Apport à une société civile de construction visée à l'[article 239 ter du CGI](#) ([CGI, art. 238 decies-I](#)) ;
- 3° Apport à une société immobilière de copropriété visée à l'[article 1655 ter du CGI](#) ([CGI, art. 238 decies II](#)) ;
- 4° Cession rémunérée par la remise d'immeubles ou des fractions d'immeubles à construire sur le ou les terrains cédés ([CGI, art. 238 undecies](#)).

180

Ces dispositions ont pour but de différer la taxation pendant un certain délai, de telle sorte que l'entreprise cédante ou apporteuse, qui n'a pas la disposition immédiate des capitaux correspondant à la valeur du ou des éléments cédés ou apportés dans les conditions susvisées, ne se voit réclamer le paiement de l'impôt correspondant qu'à partir du moment où elle peut être réputée avoir les disponibilités nécessaires pour l'acquitter.

190

On examinera l'économie de ces régimes en distinguant les conditions générales d'application des [articles 238 nonies à 238 undecies du CGI](#), des dispositions qui sont spécifiques à chacun d'eux.

A. Conditions générales d'application des articles 238 nonies à 238 undecies du CGI

200

Selon l'[article 238 terdecies du CGI](#) le report de taxation ne peut s'appliquer aux plus-values provenant d'opérations de cessions ou d'apport de terrains, non bâtis ou de biens assimilés, au sens de l'[article 1594-0 G du CGI](#) (ancien article 691 du CGI), intervenant moins de deux ans après l'acquisition du bien.

210

En outre, lorsqu'il est applicable, le report de taxation ne peut, en aucun cas, excéder cinq ans. Ce délai de cinq ans se décompte à partir de la date de réalisation de la plus-value.

220

Depuis la loi de finances n° 2003-1311 du 31 décembre 2003 pour 2004, les articles 238 nonies à 238 duodecies du CGI ne s'appliquent pas aux plus-values imposées conformément à l'[article 150 U du CGI](#),

B. Dispositions résultant des articles 238 nonies à 238 undecies du CGI

1. Cessions de terrains à bâtir ou de biens assimilés consenties aux collectivités publiques (CGI, art. 238 nonies)

230

Sous réserve de ce qui est dit ci-dessus aux numéros 210 et 220 en ce qui concerne les limitations apportées au report de taxation, il résulte des dispositions de l'[article 238 nonies du CGI](#) que, lorsque l'acquéreur d'un terrain non bâti ou d'un bien assimilé, au sens de l'[article 1594-0 G du CGI](#) (ancien article 691 du CGI), est une collectivité publique, la plus-value taxable réalisée à cette occasion par le cédant peut, pour l'établissement de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés, être rapportée, sur la demande expresse du redevable aux résultats de l'exercice au cours duquel l'indemnité a été effectivement perçue.

240

Cette disposition concerne toutes les mutations de biens réalisées au profit des collectivités expropriantes, sans distinguer selon que le transfert de propriété résulte d'une ordonnance du juge de l'expropriation ou d'un accord amiable. Elle consiste en un simple report de taxation ; par suite, la plus-value à retenir dans les bases de l'impôt doit être déterminée selon les règles applicables à l'exercice au cours duquel le droit à indemnité de l'ancien propriétaire est devenu certain dans tous ses éléments (cf. [BOI-BIC-PDSTK-10-30-20](#) points 80 et 90).

250

Il est rappelé à cet égard qu'une entreprise expropriée devient titulaire d'une créance certaine dans son principe et dans son montant, soit à la date de la cession amiable, soit à la date du jugement qui a fixé l'indemnité d'expropriation.

260

Le bénéfice de la mesure de report est subordonné à la production d'une demande expresse qui doit être jointe à la déclaration des résultats de l'exercice au cours duquel la plus-value serait normalement taxable et qui doit en indiquer les différents éléments de calcul.

270

Lorsque l'indemnité est ultérieurement perçue, l'entreprise doit, bien entendu, porter le montant de la plus-value taxable sur la déclaration des résultats souscrite au titre de l'exercice correspondant en précisant, par une note jointe, l'origine de cette plus-value.

280

Cas particulier- Consignation de l'indemnité d'expropriation.

La consignation de l'indemnité d'expropriation peut intervenir dans différentes circonstances ([art. R 13-65 du code de l'expropriation pour cause d'utilité publique](#)), notamment :

- pour défaut de justification du droit à l'indemnité ;
- pour contestation par des tiers des droits de l'exproprié ;
- pour inscription sur le bien exproprié de privilèges ou hypothèques ;
- pour opposition à paiement ;

- pour défaut de constitution de caution, dans le cas de pourvoi en cassation émanant de l'exproprié ou de l'expropriant.

290

Il y a lieu de considérer que l'exproprié a effectivement perçu l'indemnité d'expropriation lorsque la consignation est motivée par son refus de la recevoir (CE, arrêt du 14 novembre 1938, req. n° 58476, RO, p. 493, pris en matière d'encaissement de loyers).

300

En revanche, dans les autres situations, l'indemnité n'est réellement perçue qu'au moment où son bénéficiaire en a l'entière disposition.

2. Apport de terrains à bâtir ou de biens assimilés à une société civile de construction répondant aux conditions définies à l'article 239 ter du CGI (CGI, art. 238 decies I)

a. Report de taxation des plus-values d'apport

1° Économie du régime

310

Sous réserve de ce qui est dit ci-dessus aux [n°s 210 et 220](#), il résulte des dispositions particulières de l'[article 238 decies-I du CGI](#) que, dans le cas d'apport de terrains non bâtis ou de biens assimilés au sens de l'[article 1594-0 G du CGI](#) (ancien article 691 du CGI) (faisant partie de l'actif immobilisé d'une entreprise industrielle et commerciale) à une société civile ayant pour objet la construction d'immeubles en vue de la vente et remplissant les conditions définies à l'[article 239 ter du CGI](#), la plus-value correspondante n'est pas comprise immédiatement dans les résultats imposables de l'entreprise apporteuse.

320

Sauf option de l'entreprise apporteuse pour la taxation immédiate (cf. ci-dessous, points 340 et 350) cette plus-value est rattachée aux résultats de l'exercice en cours à la date de la dernière cession, par la société de construction, des immeubles ou fractions d'immeubles construits par elle sur le terrain faisant l'objet de l'apport.

Toutefois, il est rappelé que le différé d'imposition doit en tout état de cause être limité à cinq ans ([CGI, art. 238 terdecies al. 2](#) ; cf. ci-dessus [n° 210](#)) ;

2° Événements entraînant l'imposition des plus-values avant l'échéance du terme prévu à l'article 238 decies- I.

330

Il y a lieu à imposition des plus-values avant l'échéance du terme prévu à l'[article 238 decies-I du CGI](#) :

- lorsque le contribuable n'entend pas bénéficier de cette disposition ;
- en cas de décès de l'apporteur ;

- en cas de cession par le redevable des droits reçus en rémunération de son apport ou des immeubles ou fractions d'immeubles reçus en représentation de ses droits.

a° Imposition immédiate de la plus-value d'apport

340

Les dispositions de l'[article 238 decies-I du CGI](#) n'ouvrent pas aux bénéficiaires la possibilité de choisir l'exercice de taxation des plus-values d'apport. Il est rappelé, toutefois, que ces mesures ont été prises en faveur des contribuables. Par suite, dans l'hypothèse où certaines entreprises estimeraient que le report de taxation leur est préjudiciable, elles peuvent y renoncer et demander à être imposées au titre de l'exercice de transfert de propriété.

350

Dans ce cas, elles doivent joindre à la déclaration des résultats de l'exercice en cours à la date de l'apport une note exprimant sans équivoque leur désir qu'il soit tenu compte de la plus-value résultant dudit apport pour la détermination des résultats fiscaux de l'exercice considéré.

b° Imposition de la plus-value d'apport avant l'échéance du terme.

360

Dans certaines situations, l'imposition de la plus-value est assurée sans attendre la dernière cession d'immeuble effectuée par la société de construction ou la date limite à laquelle le différé d'imposition est, en tout état de cause, soumis. Il en est ainsi :

- lorsqu'il s'agit d'une entreprise individuelle, en cas de décès de l'apporteur avant que la plus-value n'ait été rattachée aux bénéfices imposables ; celle-ci doit alors être comprise dans les bases de l'imposition immédiate à établir au titre de l'année du décès ([CGI, art. 238 decies-I, 1, al. 2](#)) ;

- en cas de cession, par l'entreprise apporteuse, des droits sociaux reçus en rémunération de son apport ou des immeubles ou fractions d'immeubles reçus en représentation de ses droits ; dans ces hypothèses, la plus-value dégagée par l'apport du terrain est comprise dans les résultats de l'exercice en cours à la date des dernières cessions de droits sociaux ou d'immeubles effectuées par l'entreprise ([CGI, art. 238 decies-I-2](#)).

370

Pour l'application de cette règle, il y a lieu de considérer que, lorsque le terrain apporté faisait partie de l'actif d'une entreprise individuelle qui vient à être cédée ou à cesser son exploitation avant que la plus-value d'apport n'ait été rapportée aux bénéfices imposables dans les conditions indiquées ci-dessus, l'apporteur doit être considéré comme ayant, du fait de cette cession ou cessation totale d'entreprise, cédé l'ensemble de ses droits sociaux ou des immeubles reçus en représentation de ses droits. La plus-value précédemment dégagée par l'apport du terrain doit, par suite, être comprise dans les bases de l'imposition immédiate à établir en vertu des dispositions de l'[article 201 du CGI](#).

380

La plus-value d'apport dont la taxation a été précédemment différée doit également faire l'objet d'une imposition immédiate lorsque, l'entreprise apporteuse étant une personne morale, il y a lieu de lui appliquer les dispositions, soit de l'[article 201 du CGI](#), soit de l'[article 221 du CGI](#) (§ 2, 2^{ter} ou 3) .

b. Régime fiscal applicable.

390

Conformément aux dispositions du III de l'[article 238 decies du CGI](#), lorsqu'une plus-value dégagée lors de l'apport d'un terrain a bénéficié du report de taxation prévu au I dudit article, elle doit être ultérieurement soumise au régime fiscal qui lui aurait été applicable, si elle avait été normalement imposée au titre de l'exercice de la réalisation de l'apport.

3. Apport de terrains à bâtir ou de biens assimilés à une société immobilière de copropriété visée à l'article 1655 ter du CGI (CGI, art. 238 decies-II)

400

Par analogie avec les dispositions précédentes (cf. ci-dessus points 310 à 390) et sous réserve des mêmes conditions et limitations, communes aux différents cas de report de taxation (cf. ci-dessus [n°s 210 et 220](#)), l'[article 238 decies-II du CGI](#) accorde le bénéfice du report de taxation aux plus-values dégagées à l'occasion d'apports de terrains non bâtis ou de biens assimilés au sens de l'[article 1594-0 G du CGI](#) (ancien article 691 du CGI) consentis à une société immobilière de copropriété dotée de la « transparence fiscale » et répondant à la définition de l'[article 1655 ter du CGI](#).

410

La plus-value dont l'imposition a été différée en vertu des dispositions précitées doit, sous réserve d'une option expresse de l'entreprise pour une imposition immédiate, être rattachée aux résultats imposables de l'exercice en cours à la date de la dernière cession par l'entreprise des droits reçus en rémunération de son apport ou des immeubles ou fractions d'immeubles reçus en représentation de ces droits.

Toutefois, il est rappelé que le différé d'imposition doit, en tout état de cause, être limité à cinq ans ([CGI, art. 238 terdecies, al. 2](#)).

420

Il est précisé, d'autre part, qu'aux termes mêmes de l'[article 238 decies-II du CGI](#) précité la cession est réputée porter sur la totalité du terrain ou du bien pour la détermination de la plus-value correspondante.

Il s'ensuit que la plus-value d'apport imposable doit être déterminée par différence entre, d'une part, la valeur totale pour laquelle le terrain ou le bien assimilé a été apporté à la société transparente et, d'autre part, la valeur comptable totale que ce terrain ou bien comportait dans les écritures de l'entreprise apporteuse.

Remarque :

On rappelle, toutefois, que l'entreprise apporteuse peut, sur sa demande expresse, ne constater aucune plus-value imposable lors de l'apport, à la condition d'inscrire à son bilan les titres rémunérant l'apport pour la valeur comptable du ou des éléments apportés. Dans cette hypothèse, les locaux construits par la société immobilière et à la propriété ou à la jouissance desquels l'entreprise apporteuse a vocation doivent, en outre, être obligatoirement destinés -et ultérieurement affectés- par cette dernière à l'usage d'éléments de l'actif immobilisé.

430

Enfin, comme en matière d'apport à une société civile de construction, une imposition immédiate doit être établie, sans attendre l'une ou l'autre des deux échéances précitées, en cas de cession de l'entreprise apporteuse ou de cessation de l'exploitation. Il en est de même, lorsqu'il s'agit d'une

entreprise individuelle, dans le cas de décès de l'exploitant.

440

La même solution est applicable lorsque, l'apporteur étant une personne morale, il y a lieu de lui appliquer les dispositions, soit de l'[article 201 du CGI](#), soit de l'[article 221 du CGI](#), paragraphes 2, 2 ter ou 3 du même code.

Les modalités de déclaration et d'imposition ainsi que l'option pour l'imposition immédiate des plus-values en cause suivent les mêmes règles qu'en matière d'apport fait à une société civile de construction. Il en est de même dans le cas particulier du passage ultérieur de l'entreprise apporteuse sous le régime du forfait.

Pour ces diverses questions, il convient donc de se reporter aux commentaires correspondants (cf. ci-dessus points 360 à 390).

4. Cessions de terrains à bâtir ou de biens assimilés rémunérées par la remise d'immeubles à édifier sur les terrains cédés (CGI, art. 238 undecies)

450

Sous réserve des conditions et limitations exposées ci-dessus aux [n°s 210 et 220](#), l'[article 238 undecies du CGI](#) prévoit que, lorsque la cession d'un terrain non bâti ou d'un bien assimilé au sens du A de l'[article 1594-0 G du CGI](#) (ancien article 691 du CGI) est rémunérée par la remise d'immeubles ou de fractions d'immeubles à édifier sur ce terrain, l'imposition de la plus-value dégagée à l'occasion de cette opération n'est pas comprise immédiatement dans les bénéfices imposables de l'entreprise cédante.

En outre, le report de taxation prévu à l'[article 238 undecies du CGI](#) est subordonné à la condition que l'acte de vente du terrain indique expressément que le "paiement" sera réalisé par la remise d'immeubles à édifier sur ce terrain.

460

En ce qui concerne la forme juridique des opérations visées, il y a lieu de considérer que le législateur n'a pas entendu subordonner l'application de l'[article 238 undecies du CGI](#), à l'emploi par les contractants d'un type de convention déterminé. Les intéressés peuvent donc donner à leur contrat la forme de leur choix dès lors que le résultat correspond à celui prévu par le texte.

À cet égard, diverses formules juridiques sont susceptibles d'être utilisées :

1° Échange d'un terrain contre un immeuble ou une fraction d'immeuble ; le plus souvent, dans ce cas, la cession porte sur une quote-part indivise de terrain, le cédant conservant les quotes-parts correspondant aux locaux qui doivent lui être attribués. Un tel type de contrat se rencontre très rarement en pratique ;

2° Cession d'une quote-part de terrain contre l'obligation de réaliser les ouvrages qui constitueront les logements promis et d'installer les éléments d'équipement qui les desserviront. Il s'agit alors d'un contrat synallagmatique dont l'une des prestations est constituée par la cession de droits immobiliers, l'autre étant une obligation de faire.

Dans ces situations, le prix de cession est constitué par la valeur réelle, c'est-à-dire la valeur marchande, du ou des biens acquis en contrepartie du bien cédé. Mais les locaux à remettre au vendeur n'étant pas achevés au moment de l'aliénation du terrain -fait générateur de l'imposition- la valeur marchande à retenir comme prix de cession doit, en principe, faire l'objet d'une estimation puis

être actualisée à la date de la cession du terrain. Toutefois, à titre de règle pratique, il est admis que cette valeur marchande soit réputée égale à la valeur vénale de locaux similaires à la date de l'acte. Cette évaluation pourra être faite sous le contrôle de l'Administration, par comparaison avec la valeur de locaux neufs de même type et de même importance que ceux qui seront remis au cédant, mais qui sont achevés à la date de l'acte constatant l'aliénation du terrain ;

3° Cession d'une quote-part de terrain moyennant un prix en espèces immédiatement converti en obligation d'édifier les ouvrages correspondant aux futurs locaux promis à l'ancien propriétaire du terrain. La vente de la quote-part du terrain est, dans une telle situation, suivie d'une novation qui éteint la créance en paiement du prix pour lui substituer une obligation de faire. Dans ce cas, la plus-value réalisée par le vendeur doit, en principe, être déterminée en fonction du prix stipulé dans l'acte.

470

Il convient d'admettre que, quelle que soit la formule adoptée, les dispositions de l'[article 238 undecies du CGI](#) trouvent leur application dès lors que le résultat de l'opération correspond à celui que le texte prévoit.

480

Tel n'est pas le cas, toutefois, lorsque les travaux de construction sont arrêtés définitivement et que l'entreprise, ancienne propriétaire du terrain, cède finalement la totalité de ce bien moyennant un prix payé en espèces. La plus-value devient alors imposable au titre de l'exercice au cours duquel intervient ce paiement.

490

Sous le bénéfice de ces précisions, la plus-value réalisée lors de la cession d'un terrain moyennant la remise d'immeubles à construire sur ledit terrain, doit être rattachée aux résultats imposables de l'exercice clos au cours de la cinquième année suivant celle de l'achèvement des constructions.

500

En fait, cette disposition ne conserve d'intérêt que lorsque la plus-value a été réalisée et que l'achèvement des constructions est intervenu antérieurement au 1er janvier 1977. En effet, à compter de cette date, le différé d'imposition doit, en tout état de cause, être limité à cinq ans ([CGI, art 238 terdecies](#), al. 2 ; cf. ci-dessus [n°s 210 et 220](#)).

510

Si les immeubles ou fractions d'immeubles reçus par l'entreprise en contrepartie de la cession du terrain sont cédés avant l'expiration du délai défini ci-dessus, la plus-value en cause est comprise dans les résultats imposables de l'exercice en cours à la date de la dernière cession effectuée.

520

Il y a également lieu de considérer, par analogie avec les solutions applicables aux apports susvisés, que, lorsque l'entreprise vient à être cédée ou à cesser son exploitation avant que la plus-value en cause n'ait été rapportée aux bénéfices imposables dans les conditions exposées ci-dessus, ladite entreprise doit être regardée comme ayant, du fait même de cette cession ou cessation, cédé l'ensemble des immeubles reçus en contrepartie de la cession du terrain.

530

Par suite, de même que dans l'hypothèse du décès de l'exploitant individuel, la plus-value dont la taxation a été différée doit être comprise dans les bases de l'imposition immédiate à établir au titre de l'exercice de la cession, de la cessation ou du décès dans les conditions prévues à l'[article 201 du](#)

CGI.

540

Ladite plus-value doit également faire l'objet d'une imposition immédiate lorsque, l'entreprise cédante étant une personne morale, il y a lieu de lui appliquer les dispositions, soit de l'[article 201 du CGI](#) , soit de l'[article 221 du CGI](#) (§ 2, 2 ter ou 3) .

550

Les modalités de déclaration et d'imposition ainsi que l'option pour l'imposition immédiate des plus-values en cause suivent les mêmes règles qu'en matière d'apport à une société civile de construction (cf. ci-dessus, points 340 à 390).

III. Cas particuliers

a. Cession rémunérée en partie par la remise d'immeubles et en partie en espèce

560

Dans le cas particulier où la cession est rémunérée, en partie par la remise d'immeubles à construire sur le terrain cédé et en partie par un autre moyen quelconque (remise d'espèces par exemple), il est admis, par mesure de tempérament, que la fraction de la plus-value globale qui correspond au prix acquitté par la remise d'immeubles à construire puisse bénéficier du report de taxation prévu à l'[article 238 undecies du CGI](#). Cette fraction de plus-value est calculée en appliquant à la plus-value globale le rapport existant entre, d'une part, la valeur des immeubles à construire devant revenir à l'entreprise cédante, telle qu'elle est retenue pour le calcul de la plus-value globale et, d'autre part, le prix total de cession (qui est constitué par la valeur des mêmes immeubles, augmentée de la valeur du complément de prix transféré à l'entreprise cédante, par exemple, en espèces).

b. Immeubles construits sur un terrain autre que celui vendu

570

En droit strict, les dispositions de l'[article 238 undecies du CGI](#) précité ne sont applicables que si les immeubles ou fractions d'immeubles remis en rémunération de la cession du terrain sont édifiés sur ce même terrain.

Or, il arrive qu'un constructeur soit amené à acheter plusieurs terrains contigus et à les remembrer en vue de réaliser une implantation satisfaisante de l'immeuble projeté. Ainsi les vendeurs des terrains peuvent recevoir des locaux situés à l'aplomb d'un terrain autre que celui dont ils avaient initialement la propriété.

Dans une telle situation, il y a lieu d'admettre que le report de taxation prévu à l'[article 238 undecies du CGI](#) est applicable.