RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-RFPI-PVI-10-40-30-20121001
Date de publication : 01/10/2012
Date de fin de publication : 23/09/2013

RFPI - Plus-values immobilières - Exonération de la première cession d'un logement autre que la résidence principale

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 3 : Exonération de la première cession d'un logement autre que la résidence principale

Sommaire :

I. Champ d'application
A. Bénéficiaires
1. Personnes physiques domiciliées fiscalement en France
2. Cédant non propriétaire de sa résidence principale
a. Détention directe ou indirecte de la résidence principale
b. Notion de résidence principale
c. Computation du délai de quatre ans
d. Exception
B. Cession d'un logement
1. Nature du bien cédé
2. Cas particulier des ventes en viager
3. Immeuble autre que la résidence principale
4. Dépendances immédiates et nécessaires du logement
II. Conditions d'application de l'exonération
A. Première cession
1. Cession unique
2. Appréciation de la première cession
3. Caractère facultatif de l'exonération
4. Exonération d'une seule cession par personne physique
B. Remploi de tout ou partie du prix de cession dans les vingt-quatre mois de la cession
1. Modalités du remploi
a. Acquisition ou construction d'un logement à titre gratuit ou à titre onéreux
b. Détention en pleine propriété d'un logement
c. Exclusion de la détention indirecte
d. Computation du délai de vingt-quatre mois
e. Lieu du remploi
2. Nature du remploi

a. Acquisition d'un logement
b. Acquisition d'un immeuble destiné à être transformé en logement
c. Construction d'un logement
3. Justification du remploi
a. Justification du remploi
b. Acquisition d'un logement suivie ou non de travaux
c. Acquisition d'un immeuble transformé en logement
d. Construction d'un logement
4. Affection du logement à la résidence principale
5. Exceptions à l'obligation de remploi
III. Modalités d'application de l'exonération
A. Remploi total ou partiel du prix de cession
1. Remploi partiel ou total
2. Mention dans l'acte de la fraction du prix destinée au remploi
3. Exemple
B. Remploi du prix de cession par le cédant
1. Principe
2. Cession d'un bien détenu en indivision
3. Cession d'un bien par une société relevant des articles 8 à 8 ter du CGI
4. Cession d'un bien commun par des époux
5. Exemple
C. Régularisations
1. Dépôt d'une déclaration rectificative de plus-value immobilière
2. Régularisation par voie de réclamation contentieuse
D. Remise en cause cause
1. Cas de remise en cause de l'exonération
2. Modalités de remise en cause
IV. Obligations déclaratives
A. Déclaration 2048 IMM
1. Dépôt de la déclaration en cas d'exonération partielle
2. Dispense de déclaration
B. Mentions dans l'acte
1. Remploi total
2. Remploi partiel
3. Mentions dans l'acte
C. Déclaration d'ensemble des revenus

1

L'article 5 de la loi de finances pour 2012 (n° 2011-1977 du 28 décembre 2011) crée une nouvelle exonération, codifiée sous le 1° bis du II de l'article 150 U du code général des impôts (CGI), pour les plus-values résultant de la première cession d'un logement, autre que la résidence principale, sous condition de remploi par le cédant de tout, ou partie du prix de cession, dans un délai de vingt-quatre mois à compter de la cession, à l'acquisition ou la construction d'un logement affecté à son habitation principale.

Cette exonération s'applique aux plus-values réalisées au titre des cessions intervenues à compter du 1er février 2012 (sur la date de cession, voir BOI-RFPI-PVI-30-10).

I. Champ d'application

10

En application des dispositions du 1° bis du II de l'article 150 U du CGI, l'exonération s'applique sous conditions tenant aux contribuables et au logement cédé.

A. Bénéficiaires

1. Personnes physiques domiciliées fiscalement en France

20

L'exonération s'applique aux contribuables personnes physiques fiscalement domiciliés en France au sens de l'article 4 B du CGI au jour de la cession du logement. Il s'agit, conformément aux dispositions de l'article 4 A du CGI, des contribuables qui sont soumis en France à l'impôt sur le revenu sur l'ensemble de leurs revenus, qu'il s'agisse de revenus de source française ou étrangère.

En revanche, les personnes fiscalement domiciliées hors de France qui, en application du deuxième alinéa de l'article 4 A précité du CGI, sont passibles de l'impôt sur le revenu à raison de leurs seuls revenus de source française, ne peuvent pas bénéficier de l'exonération. Ces derniers contribuables bénéficient d'une exonération spécifique lors de la première cession de leur habitation en France, prévue au 2° du II de l'article 150 U du CGI.

Par ailleurs, lorsque la cession du logement est réalisée par une société ou un groupement qui relève des articles 8 à 8 ter du CGI, l'exonération s'applique aux associés personnes physiques fiscalement domiciliés en France au sens de l'article 4 B du CGI au jour de la cession du logement, pour la part qui leur revient dans les bénéfices sociaux.

2. Cédant non propriétaire de sa résidence principale

30

L'exonération est subordonnée à la condition que le cédant, ou l'associé personne physique d'une société ou d'un groupement qui relève des articles 8 à 8 ter du CGI, n'ait pas été, directement ou par personne interposée, propriétaire de sa résidence principale au cours des quatre années précédant la cession.

a. Détention directe ou indirecte de la résidence principale

40

Dès lors que le cédant est propriétaire de sa résidence principale au jour de la cession, y compris par l'intermédiaire d'une société dotée de la transparence fiscale régie par les dispositions de l'article 1655 ter du CGI, ou l'a été à un moment quelconque au cours des quatre années qui précèdent la cession, l'exonération n'est pas applicable. De même, la détention d'un droit démembré ou d'un droit indivis sur un immeuble d'habitation affecté à la résidence principale du cédant est de nature à priver le contribuable du bénéfice de l'exonération.

Par ailleurs, lorsque la résidence principale est détenue par une société, un groupement ou un organisme, dont le cédant détient directement ou indirectement des parts, des actions ou des droits au jour de la cession ou à un moment quelconque durant les quatre années qui précèdent la cession de l'immeuble, il ne peut bénéficier de l'exonération, et cela quel que soit le pourcentage de détention.

Le respect de cette condition s'apprécie au niveau du cédant personne physique ou de l'associé personne physique d'une société ou d'un groupement qui relève des articles 8 à 8 *ter* du CGI. Par conséquent, l'exonération s'applique dès lors que le cédant n'a pas été lui-même directement ou indirectement propriétaire de sa résidence principale. Ainsi, par exemple, dans le cas d'un couple

marié, le fait que l'un des époux détienne ou ait détenu comme bien propre, au cours des quatre années précédant la cession, la résidence principale du couple, n'est pas de nature à priver l'autre époux du bénéfice de l'exonération, toutes conditions étant par ailleurs remplies.

b. Notion de résidence principale

50

Sont considérés comme des résidences principales, les immeubles ou les parties d'immeubles constituant la résidence habituelle et effective du propriétaire.

Ainsi, la résidence principale s'entend, d'une manière générale, du logement où résident habituellement pendant la majeure partie de l'année et effectivement les membres du foyer fiscal et où se situe le centre de leurs intérêts professionnels et matériels. Il s'agit d'une question de fait qu'il appartient à l'administration d'apprécier sous le contrôle du juge de l'impôt. Dans le cas où le contribuable réside six mois de l'année dans un endroit et six mois dans un autre, la résidence principale est celle pour laquelle l'intéressé bénéficie des abattements en matière de taxe d'habitation.

Lorsqu'un des époux est titulaire d'un logement de fonction, ce logement constitue en principe sa résidence principale. Toutefois, lorsque le conjoint et les enfants du titulaire du logement de fonction résident effectivement et en permanence dans une autre habitation, cette dernière peut être considérée comme constituant l'habitation principale du foyer. Dans ces situations, la notion de logement abritant le foyer du contribuable constitue une question de fait que l'administration apprécie strictement sous le contrôle du juge de l'impôt.

Pour plus de précisions sur la notion de résidence principale, il convient de se reporter au BOI-RFPI-PVI-10-40-10

c. Computation du délai de quatre ans

60

Le cédant ne doit pas avoir été propriétaire, directement ou par personne interposée, de sa résidence principale au cours des quatre années, appréciées de date à date (pour plus de précision sur la date de cession, voir BOI-RFPI-PVI-30-10).

d. Exception

70

Par principe, le cédant ne doit pas avoir été propriétaire de sa résidence principale au cours des quatre années précédant la cession. Cela étant, par mesure de tempérament et afin de tenir compte, notamment, de la situation des contribuables qui demandent le bénéfice de l'exonération au titre de la première cession d'un logement mais qui acquièrent leur future résidence principale, notamment au moyen d'un prêt relais, avant d'avoir cédé le logement entrant dans le champ de l'exonération, il est admis, toutes autres conditions par ailleurs remplies, que l'exonération ne soit pas refusée dans ces circonstances sous réserve que :

- la mise en vente du logement soit antérieure à l'acquisition de l'habitation principale ;

- la cession du logement intervienne dans un délai normal après l'acquisition du logement affecté à la résidence principale (à cet égard, pour apprécier le délai normal de cession, il convient de se reporter au III du BOI-RFPI-PVI-10-40-10) ;

- le prix de cession du logement soit effectivement employé à l'acquisition ou construction de la résidence principale. L'affectation effective du prix de cession est justifiée notamment, par exemple,

par le remboursement anticipé de l'emprunt contracté pour l'acquisition ou la construction de la résidence principale ou en remboursement d'un prêt relais.

Cette mesure de tempérament ne concerne que les cessions de logement réalisées à compter du 1er février 2012. Cela étant, et sous réserve que la cession du logement concerné intervienne dans un délai normal, l'acquisition de la résidence principale peut être antérieure à cette date.

B. Cession d'un logement

80

Le bénéfice de l'exonération ne peut porter que sur un logement, autre que la résidence principale, et sur ses dépendances immédiates et nécessaires au sens du 3° du II de l'article 150 U du CGI.

1. Nature du bien cédé

90

L'exonération s'applique aux seules cessions de logements ou de droits réels démembrés portant sur un logement (usufruit, nue-propriété). Un logement s'entend d'un immeuble ou d'une fraction d'immeuble bâti à usage d'habitation au sens des articles R111-1 à R111-17 du code de la construction et de l'habitation. Pour apprécier cette condition, il y a lieu de se placer à la date de la cession de l'immeuble. Ainsi, un immeuble précédemment affecté à un usage professionnel, puis transformé pour être cédé comme logement, entre dans le champ de l'exonération.

Le logement doit en principe être affecté totalement à usage d'habitation. Il est toutefois admis que, lorsque le bien cédé est affecté pour partie à usage d'habitation et pour partie à usage professionnel, l'exonération s'applique à la seule la fraction de la plus-value afférente à la cession de la partie à usage d'habitation.

La notion de logement doit être entendue au sens « d'unité d'habitation », qu'il s'agisse d'un pavillon individuel ou d'un appartement situé dans un ensemble collectif. Partant, en cas de vente d'un immeuble collectif, le cédant ne peut bénéficier de l'exonération qu'à raison d'un seul appartement. Toutefois, lorsque deux appartements - contigus ou non - sont situés dans le même immeuble et constituent de fait une véritable « unité d'habitation », l'exonération est susceptible de s'appliquer à la cession de ces deux appartements.

Les cessions portant sur des biens immobiliers qui ne constituent pas des logements ou sur des droits réels démembrés relatifs à ces biens ne peuvent pas bénéficier de l'exonération. Tel est notamment le cas des cessions :

- de terrains à bâtir ;

- de locaux à usage professionnel, industriel ou commercial ou artisanal. En cas de cession de locaux à usage mixte, seule la fraction de la plus-value afférente à la partie privative peut bénéficier de l'exonération ;

- de cessions de parts de sociétés ou de groupements de toute nature à prépondérance immobilière (groupement foncier agricole, fiducie …).

2. Cas particulier des ventes en viager

100

L'exonération de la plus-value est conditionnée au remploi du prix de cession. Dès lors, afin de pouvoir déterminer au jour de la cession la somme sur laquelle porte le remploi, le prix de cession ne doit pas être affecté par un aléa.

Dans le cas d'une vente en viager, une partie du prix est payé comptant ("bouquet"), l'autre partie est versée progressivement par le débirentier au crédirentier, sa vie durant, sous la forme d'une rente viagère. L'aléa inhérent à la nature même du contrat ne permet pas de connaître, au jour de la cession, le montant que percevra effectivement le cédant en contrepartie de la vente du logement. Par suite, dans le cadre d'une vente en viager d'un immeuble (« viager immobilier »), le remploi ne peut porter que sur le "bouquet".

3. Immeuble autre que la résidence principale

110

La cession ne peut porter que sur un logement autre que la résidence principale, dès lors que la détention directe ou indirecte de la résidence principale est de nature à exclure la cession du bénéfice de l'exonération. Cela étant, la cession d'une résidence principale bénéficie d'une exonération spécifique, prévue au 1° du II de l'article 150 U du CGI.

4. Dépendances immédiates et nécessaires du logement

120

L'exonération s'applique également, toutes autres conditions étant par ailleurs remplies, aux cessions des dépendances immédiates et nécessaires du logement au sens du 3° du II de l'article 150 U du CGI, à la condition que leur cession intervienne simultanément avec celle du logement.

Pour être exonérées, les dépendances immédiates et nécessaires du logement doivent former avec lui un tout indissociable et, par conséquent, être cédées en même temps que celui-ci. La circonstance que la vente soit réalisée auprès d'acquéreurs distincts ne fait pas obstacle au bénéfice de l'exonération toutes conditions étant par ailleurs remplies. Ainsi, l'exonération s'applique aux garages ou aux chambres de bonnes qui sont considérés comme des dépendances immédiates et nécessaires du logement même dans l'hypothèse où l'acquéreur du garage ou de la chambre est différent de celui du logement.

Pour plus de précisions sur la notion de dépendances immédiates et nécessaires au sens du 3° du II de l'article 150 U du CGI, il convient de se reporter au BOI-RFPI-PVI-10-40-10.

II. Conditions d'application de l'exonération

130

L'exonération ne s'applique qu'au titre de la première cession d'un logement, sous condition de remploi, dans un délai de vingt-quatre mois à compter de la cession, d'une fraction du prix de cession à l'acquisition ou la construction d'un logement affecté à la résidence principale du cédant.

A. Première cession

1. Cession unique

140

Il doit s'agir de la première cession d'un logement intervenue depuis le 1er février 2012, les ventes de logements ayant eu lieu avant le 1er février 2012 n'étant pas prises en considération. Ainsi, l'exonération ne peut s'appliquer qu'une seule fois.

2. Appréciation de la première cession

150

Dès lors que l'exonération est conditionnée à un remploi effectif à l'acquisition ou la construction d'un logement dans un certain délai et à l'affectation par le cédant de ce logement à sa résidence principale, l'exonération est applicable même si antérieurement le cédant a vendu un ou plusieurs logements qui, faute de remplir les conditions d'application de l'exonération ou d'en avoir demandé le bénéfice du dispositif, n'ont pas ouvert droit à l'exonération.

En revanche, à la suite du bénéfice de l'exonération, les cessions ultérieures d'autres logements, réalisées par le même cédant, dans des conditions permettant de prétendre aux dispositions du 1° bis du II de l'article 150 U du CGI ne peuvent plus bénéficier de cette exonération.

3. Caractère facultatif de l'exonération

160

L'exonération s'applique sur demande du cédant par une mention portée dans l'acte de cession, conformément au III de l'article 150 VG du CGI. Le contribuable ne bénéficie qu'une seule fois de l'exonération au titre de la cession de son choix, toutes conditions étant par ailleurs remplies. En l'absence de demande expresse du cédant, la plus-value immobilière est imposable dans les conditions de droit commun.

4. Exonération d'une seule cession par personne physique

170

Chaque contribuable personne physique peut bénéficier de l'exonération au titre d'une seule cession à compter du 1er février 2012.

B. Remploi de tout ou partie du prix de cession dans les vingt-quatre mois de la cession

180

Le contribuable est tenu de remployer, dans un délai de vingt-quatre mois, tout ou partie du prix de cession du logement à l'acquisition ou la construction d'un logement qu'il affecte à sa résidence principale. Le prix de cession à remployer est celui défini à l'article 150 VA du CGI (sous réserve des précisions figurant au n° **100**).

1. Modalités du remploi

a. Acquisition ou construction d'un logement à titre gratuit ou à titre onéreux

190

Le remploi peut prendre la forme d'une opération à titre onéreux (vente, licitation, échange ou partage qui donne lieu au versement d'une soulte) ou d'une opération à titre gratuit (paiement de droits d'enregistrement au titre d'une donation ou d'une succession) dès lors que les droits d'enregistrement sont relatifs à un logement reçu en pleine propriété par donation ou succession.

Cependant, les opérations portant sur le transfert du patrimoine professionnel au patrimoine privé du cédant ne peuvent constituer un remploi.

b. Détention en pleine propriété d'un logement

200

L'exonération s'applique uniquement lorsque le prix de cession est remployé à l'acquisition ou la construction d'un logement en pleine propriété, y compris de droits indivis en pleine propriété. Il est admis que le remploi peut être effectué dans l'acquisition de parts de sociétés dotées de la transparence fiscale, régies par les dispositions de l'article 1655 ter du CGI, dès lors que les associés de ces sociétés sont réputés être directement propriétaires du logement correspondant à leurs droits dans la société.

L'exonération ne s'applique pas lorsque le prix de cession est affecté à l'acquisition de droits relatifs à un immeuble, qui s'entendent de ceux résultant notamment du démembrement de la propriété (nue-propriété et usufruit).

c. Exclusion de la détention indirecte

210

Le remploi du prix de cession à l'acquisition de parts de sociétés ou groupements, autre que les sociétés dotées de la transparence fiscale régies par les dispositions de l'article 1655 ter du CGI, n'est pas admis. Il s'agit notamment des groupements fonciers agricoles, sociétés civiles de placement immobilier, sociétés immobilières d'investissement, sociétés civiles immobilières…De même, l'apport du prix de cession à une société ou un groupement n'ouvre pas droit à l'exonération.

d. Computation du délai de vingt-quatre mois

220

Le délai de remploi est calculé de date à date à partir de la date de la cession (pour plus de précisions sur la date de cession voir le BOI-RFPI-PVI-30-10).

e. Lieu du remploi

230

Les biens immobiliers acquis en remploi doivent en principe être situés en France. Cela étant, conformément au principe de libre circulation des personnes garanti par le traité sur le fonctionnement de l'Union européenne et l'accord sur l'Espace économique européen du 2 mai 1992, l'exonération est applicable, toutes autres conditions étant par ailleurs remplies, lorsque le remploi du prix de cession 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 d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscale (en ce sens, **réponse ministérielle Bono, *Journal officiel* Assemblée nationale du 23 août 2011, n° 103716, page 9087**).

2. Nature du remploi

240

La condition de remploi de tout ou partie du prix de cession est réalisée dès lors que le contribuable acquiert ou construit, dans le délai de vingt-quatre mois à compter de la cession, un logement.

a. Acquisition d'un logement

250

Il peut s'agir indifféremment d'une acquisition portant sur :

- un logement neuf achevé ou en l'état futur d'achèvement (VEFA) ;

- un logement en état futur de rénovation, dans le cadre d'un contrat de vente d'immeuble à rénover (VIR) ;

- un logement ancien.

Pour les acquisitions de logements achevés, il est admis que le remploi porte sur les travaux qui doivent y être effectués, dès lors que ceux-ci sont réalisés par une entreprise concomitamment à l'acquisition du logement. Sont considérés comme tels les travaux qui sont achevés et payés dans les douze mois qui suivent la date de la signature de l'acte authentique d'acquisition du logement.

Ces travaux s'entendent des travaux d'amélioration, admis en déduction dans les conditions de droit commun pour la détermination des revenus fonciers (voir BOI-RFPI-BASE-20-30-10) ainsi que des travaux d'agrandissement du logement acquis (l'addition de construction édifiée sur le logement doit former avec celui-ci une seule et même unité d'habitation) ou de ceux qui entraînent une modification importante du gros-œuvre de l'immeuble concerné (addition de construction, démolition et reconstitution de planchers et de cloisons….).

S'agissant d'une mesure de tempérament, celle-ci doit être appliquée strictement, en particulier au regard de l'appréciation du délai précité de douze mois.

b. Acquisition d'un immeuble destiné à être transformé en logement

260

Le remploi peut porter sur l'acquisition d'un immeuble affecté à un usage autre que l'habitation suivie de travaux permettant de le transformer en local à usage d'habitation. En pratique, il s'agit des travaux d'aménagement interne d'un local non antérieurement affecté à l'habitation qui conduisent à la création d'un nouveau logement et qui intervient nécessairement après la délivrance d'un permis de construire dont l'exécution est ensuite constatée par un certificat de conformité.

Ces travaux portent en particulier sur la réfection ou la consolidation des gros murs et des murs de refend, le rétablissement de la toiture entière ou d'une partie importante de celle-ci, celui des murs de soutènement et des clôtures ainsi que la réfection des planchers d'une maison.

Ces travaux s'entendent également de ceux dont l'importance excède celle des opérations courantes d'entretien et de réparation et qui consistent notamment en la remise en état, la réfection, voire le remplacement d'équipements qui, au même titre que les gros murs, les charpentes et les couvertures, sont essentiels au maintien de l'immeuble en état d'être utilisé conformément à sa destination. Les travaux de cette nature doivent porter sur l'intégralité du local.

La preuve de l'affectation initiale à un autre usage que l'habitation au moment de l'acquisition peut être apportée par tous moyens par le contribuable. En pratique, cette preuve résultera le plus souvent des factures de travaux produites, lesquelles doivent notamment mentionner la nature précise des travaux effectués et ainsi rendre compte de leur ampleur . En outre, la circonstance que le local n'ait pas donné lieu, à bon droit, à imposition à la taxe d'habitation l'année d'imposition précédant l'acquisition ou l'année précédente conduira systématiquement à considérer que le local était affecté à autre usage que l'habitation.

Ces travaux ne peuvent être considérés comme un remploi, ouvrant droit au bénéfice de l'exonération prévue au 1° *bis* du II de l'article 150 U du CGI, qu'à la condition qu'ils soient effectués concomitamment à l'acquisition du local non affecté à usage d'habitation et qu'ils soient achevés et payés dans les vingt-quatre mois qui suivent la date de la signature de l'acte authentique d'acquisition de l'immeuble.

c. Construction d'un logement

270

Le remploi peut porter indifféremment sur l'acquisition d'un terrain en vue de la construction d'un logement et les dépenses de construction de celui-ci ou, lorsque le contribuable est déjà propriétaire du terrain d'assiette, sur les seules dépenses de construction du logement.

Conformément à la jurisprudence, il convient d'entendre par construction non seulement l'édification proprement dite de l'immeuble ou son extension résultant de l'addition d'une nouvelle partie d'immeuble formant avec le logement considéré une seule et même unité d'habitation mais aussi l'adaptation à l'habitation de locaux existants, affectés à un autre usage, ce qui implique une augmentation du volume et de la surface habitable. En revanche, les aménagements ou transformations opérés dans des locaux déjà affectés à l'habitation (par exemple, transformation d'une chambre en salle de bains) ne constituent pas une opération de construction, à moins que les travaux effectués correspondent à une restructuration complète, après démolition interne, d'une unité d'habitation suivie de la création d'aménagements neufs.

3. Justification du remploi

a. Justification du remploi

280

Le cédant, bénéficiaire de l'exonération, doit être en mesure de justifier, au plus tard au terme du délai de vingt-quatre mois à compter de la date de cession, du remploi effectif de tout ou partie du prix de cession au titre duquel il a demandé à bénéficier de l'exonération.

La fraction du prix de cession est considérée comme remployée dès lors que le cédant acquiert ou construit un logement qu'il affecte à sa résidence principale. L'appréciation du montant remployé se fait donc par comparaison de la fraction du prix de cession dont il demande le remploi au montant qu'il justifie avoir remployé dans le délai de vingt-quatre mois. Ainsi, la fraction du prix de cession, considérée comme remployée, ne peut jamais être supérieure au coût d'acquisition ou de construction du logement, tel que précisé aux paragraphes n° 240 à 270.

Les modalités de justification diffèrent selon la nature du remploi.

b. Acquisition d'un logement suivie ou non de travaux

290

La condition de remploi est réalisée à la date de la signature de l'acte authentique constatant l'acquisition du logement destiné à être affecté à la résidence principale du contribuable, qui doit intervenir au plus tard au terme du délai de vingt-quatre mois à compter de la cession. Le contribuable en justifie à la demande du service par la production d'une copie de l'acte authentique d'acquisition du logement.

Dès lors que l'acquisition du logement est réalisée dans le délai de vingt-quatre mois à compter de la cession du logement, il est admis de prendre en compte les seuls travaux réalisés concomitamment à l'acquisition, achevés et payés dans les douze mois suivants cette acquisition pour justifier du remploi d'une fraction du prix de cession.

Le contribuable en justifie à la demande du service par la production d'une copie des factures des dépenses de travaux établies par les entreprises et par le paiement définitif de ces factures au plus tard dans les douze mois qui suivent la date d'acquisition du logement. Ces documents doivent pour faire foi respecter les règles de facturation et comporter les mentions obligatoires mentionnées à l'article 242 nonies A de l'annexe II au CGI, en application de l'article 289 du même code.

c. Acquisition d'un immeuble transformé en logement

300

La condition de remploi est réalisée à la date de la signature de l'acte authentique constatant l'acquisition de l'immeuble destiné à être affecté à la résidence principale du contribuable, qui doit intervenir au plus tard au terme du délai de vingt-quatre mois à compter de la cession. Le contribuable en justifie à la demande du service par la production d'une copie de l'acte authentique d'acquisition de l'immeuble.

Les travaux permettant de transformer le local en logement ne sont pris en compte pour justifier du remploi d'une fraction du prix de cession qu'à la condition qu'ils soient effectués concomitamment à l'acquisition du local non affecté à usage d'habitation et qu'ils soient achevés et payés dans les vingt-quatre mois qui suivent la date de la signature de l'acte authentique d'acquisition de l'immeuble.

Le contribuable en justifie à la demande du service par la production d'une copie des factures des dépenses de travaux établies par les entreprises et par le paiement définitif de ces factures au plus tard dans les vingt-quatre mois qui suivent la date d'acquisition du logement. Ces documents doivent pour faire foi respecter les règles de facturation et comporter les mentions obligatoires mentionnées à l'article 242 nonies A de l'annexe II au CGI, en application de l'article 289 du CGI.

d. Construction d'un logement

310

Lorsque le cédant n'est pas propriétaire du terrain sur lequel sera construit le logement qu'il destine à son habitation principale, la condition de remploi est réalisée si le cédant est en mesure, au terme du délai de vingt-quatre mois à compter de la cession, de justifier cumulativement :

- de la signature de l'acte authentique constatant l'acquisition du terrain. Le contribuable en justifie à la demande du service par la production d'une copie de l'acte authentique concerné ;

- du dépôt d'une demande de permis de construire relative au projet de construction ;

- de l'engagement de l'opération de construction du logement, notamment par la conclusion d'un contrat d'architecte prévoyant la réalisation d'une construction dont le coût prévisionnel est chiffré, par des engagements pris à l'égard des entrepreneurs (par exemple, par un contrat de construction d'une maison individuelle mentionnant le coût de la construction, des devis approuvés, etc.) ainsi que par le versement d'acomptes.

Le contribuable en justifie à la demande du service par la production d'une copie des contrats et des factures afférentes à la construction ; dans le cas d'une construction, le contribuable doit justifier, au terme du délai de vingt-quatre mois à compter de la cession, d'une part, du coût de la construction pour laquelle il s'est engagé et non du paiement définitif des entrepreneurs et architectes et, d'autre part, du dépôt d'une demande de permis de construire.

Enfin, lorsque le cédant est déjà propriétaire du terrain sur lequel sera construit le logement qu'il destine à son habitation principale, la condition de remploi est réalisée si le cédant est en mesure, au terme du délai de vingt-quatre mois à compter de la cession, de justifier dans les mêmes conditions de l'engagement de l'opération de construction du logement et du dépôt d'une demande de permis de construire.

4. Affection du logement à la résidence principale

320

L'exonération, prévue au 1° bis du II de l'article 150 U du CGI, est subordonnée à l'affectation du logement, objet du remploi, à la résidence principale du cédant.

Affectation à la résidence principale. L'affectation à la résidence principale doit en principe intervenir dès l'acquisition du logement ou dès l'achèvement de la construction ou des travaux de transformation. Par exception, en cas d'acquisition d'un logement suivie de travaux, et pour tenir compte du délai de réalisation de ces travaux il est admis que l'affectation à la résidence principale soit différée au maximum de douze mois après l'acquisition du logement. De même, en cas d'acquisition d'un immeuble transformé en logement, et pour tenir compte là encore du délai de réalisation des travaux, il est admis que l'affectation à la résidence principale soit différée au maximum de vingt-quatre mois après l'acquisition du logement,.

Notion de résidence principale. Le cédant doit justifier que le logement, objet du remploi, a constitué sa résidence habituelle et effective (voir sur ce point n° **50** de la présente section).

Absence de durée minimale de conservation et d'affectation à la résidence principale. L'exonération n'est subordonnée à aucune durée minimale de conservation du logement ou d'affectation à la résidence principale du cédant.

5. Exceptions à l'obligation de remploi

330

En cas de manquement à l'obligation de remploi, dans ce délai, du prix de cession dans les vingt-quatre mois de la cession, l'exonération n'est pas remise en cause lorsque le contribuable ou l'un des membres du couple soumis à imposition commune :

- est atteint d'une invalidité correspondant au classement dans la deuxième ou troisième des catégories prévues à l'article L341-4 du code de la sécurité sociale (invalides absolument incapables d'exercer une profession quelconque et invalides qui sont, en outre, dans l'obligation d'avoir recours à l'assistance d'une tierce personne pour effectuer les actes de la vie ordinaire) ;

- fait l'objet d'une rupture de son contrat de travail à l'initiative de l'employeur. Il s'agit des salariés licenciés ou mis à la retraite ;

- décède.

III. Modalités d'application de l'exonération

A. Remploi total ou partiel du prix de cession

1. Remploi partiel ou total

340

La plus-value est exonérée à hauteur de la fraction du prix de cession remployée par le cédant à l'acquisition ou la construction de sa résidence principale. Ainsi, en cas de remploi partiel, la plus-value est exonérée à hauteur de la proportion du montant du remploi dans le prix de cession. Au jour de la cession, le cédant doit évaluer la fraction du prix de cession qu'il destine à l'acquisition ou la construction de sa résidence principale.

2. Mention dans l'acte de la fraction du prix destinée au remploi

350

La fraction du prix de cession que le cédant destine au remploi doit être mentionnée dans l'acte de cession (voir n° **510**). En d'autres termes, le cédant doit déterminer, au jour de la signature de l'acte authentique, la fraction du prix de cession qu'il destine au remploi et pour laquelle il demande le bénéfice de l'exonération de la plus-value.

3. Exemple

360

Un logement est cédé pour un prix de 300 000 €, cession dont il résulte une plus-value de 120 000 €. Le cédant destine un montant de 180 000 € à l'acquisition de sa résidence principale.

Le cédant destine donc 60 % du prix de cession au remploi [(180 000 x 100) / 300 000].

La fraction de la plus-value de cession exonérée est égale à 60 % de 120 000 €, soit 72 000 €

[(120 000 x 60) / 100].

La plus-value imposable dans les conditions de droit commun est donc de 48 000 € (120 000 – 72 000).

B. Remploi du prix de cession par le cédant

1. Principe

370

Le bénéfice de l'exonération s'apprécie par cédant, en sorte que chaque contribuable personne physique peut bénéficier de l'exonération au titre d'une seule cession.

2. Cession d'un bien détenu en indivision

380

Le respect des conditions d'application de l'exonération s'apprécie au niveau de chaque coindivisaire. Ainsi, chaque coindivisaire peut bénéficier individuellement de l'exonération pour la plus-value qui lui

revient en fonction de sa quote-part dans l'indivision. La circonstance que l'un des coindivisaires ne remplirait pas l'une des conditions pour bénéficier de l'exonération pour la fraction du prix de cession lui revenant ou n'en demanderait pas le bénéfice est sans incidence sur la situation des autres coindivisaires.

3. Cession d'un bien par une société relevant des articles 8 à 8 ter du CGI

390

Lorsqu'une société relevant des articles 8 à 8 ter du CGI vend un logement ou un droit relatif à ce bien, le respect des conditions d'application de l'exonération s'apprécie, en principe, au niveau de chaque associé. La circonstance que l'un des associés ne remplirait pas l'une des conditions pour bénéficier de l'exonération pour la fraction du prix de cession lui revenant ou n'en demanderait pas le bénéfice est sans incidence sur la situation des autres associés.

S'agissant du remploi, il peut être réalisé soit par chaque associé à titre individuel, soit par la société qui acquiert ou construit la résidence principale de l'un ou des associés qui demandent le bénéfice de l'exonération.

4. Cession d'un bien commun par des époux

400

Lorsque la cession porte sur un bien commun dont les époux sont co-cédants, les conditions d'application de l'exonération sont appréciées distinctement pour chacun des époux. Par suite, si l'un des époux a, antérieurement à la cession, déjà bénéficié de l'exonération (par exemple pour la cession d'un bien propre ou pour une cession réalisée antérieurement au mariage), seul l'autre époux pourra en demander le bénéfice à hauteur de la moitié de la plus-value résultant de la cession du bien commun.

5. Exemple

410

En N+10, les époux X vendent leur résidence secondaire pour un prix de 1 000 000 € et réalisent à cette occasion une plus-value de 400 000 €. M. X a bénéficié de l'exonération au titre de l'année N. Par suite, lors de la cession en N+10, seule Mme X peut demander le bénéfice de l'exonération à raison de 50 % de la plus-value, soit 200 000 €.

L'exonération de la moitié de la plus-value sera totale si la moitié du prix de cession est remployée. En d'autres termes, la plus-value sera exonérée à hauteur de 200 000 € si le prix de cession est remployé à hauteur de 500 000 €. Si le prix de cession est remployé à hauteur de 250 000 €, elle sera exonérée à hauteur de 100 000 €.

C. Régularisations

420

Au plus tard à l'expiration du délai de vingt-quatre mois à compter de la cession, délai éventuellement prorogé en cas de réalisation de travaux, le contribuable doit être en mesure de justifier d'un remploi à l'acquisition ou la construction d'un logement, affecté à sa résidence principale, pour un montant équivalent à la fraction du prix de cession dont il a demandé le remploi. A défaut, une régularisation doit être opérée.

Lorsque le remploi porte sur l'acquisition d'un logement, suivie ou non de travaux, ou d'un immeuble transformé en logement, le montant remployé s'apprécie au regard du prix d'acquisition du logement ou de l'immeuble et du montant des travaux, réalisés concomitamment à cette acquisition, dont le contribuable peut justifier au plus tard à l'expiration du délai de vingt-quatre mois, éventuellement prorogé (voir sur ce point, n° **290** et **300**).

Lorsque le remploi porte sur la construction d'un logement, le montant remployé s'apprécie au regard, le cas échéant, du prix d'acquisition du terrain et du coût de la construction pour laquelle le contribuable s'est engagé et dont il peut justifier au plus tard à l'expiration du délai de vingt-quatre mois (voir sur ce point, n° **310**).

1. Dépôt d'une déclaration rectificative de plus-value immobilière

430

En cas de remploi effectif inférieur à celui pour lequel il a demandé le bénéfice de l'exonération lors de la cession, le cédant dépose une déclaration rectificative n° 2048 IMM (CERFA 12359) accessible en ligne sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique "recherche de formulaire" mentionnant la fraction de la plus-value restant à imposer compte tenu du remploi et procède au versement de l'impôt afférent à la plus-value imposable auprès du service des impôts.

2. Régularisation par voie de réclamation contentieuse

440

Lorsque le cédant remploie une fraction du prix de cession supérieure à celle pour laquelle il avait demandé le bénéfice de l'exonération, il peut demander par voie de réclamation contentieuse la restitution de l'impôt sur le revenu et des prélèvements sociaux payés au titre de la fraction supplémentaire de plus-value exonérée.

D. Remise en cause cause

1. Cas de remise en cause de l'exonération

450

L'exonération de la plus-value immobilière obtenue est remise en cause dans les cas suivants :

- non-respect des conditions tenant au logement cédé, appréciées au jour de la cession ;

- non-respect des conditions tenant au cédant non propriétaire de sa résidence principale durant les quatre années précédant la cession, appréciées au jour de la cession (sous réserve de l'exception prévue au n° **70**) ;

- non-respect des conditions de remploi du prix de cession au terme du délai de vingt-quatre mois après la cession (sous réserve des exceptions prévues au n° **330**) ;

- non-respect de la condition d'affectation du logement acquis, à compter de l'acquisition, ou construit, à compter de l'achèvement, à la résidence principale du cédant (sous réserve des délais prévus au n° **290 et 300** en cas de réalisation de travaux).

2. Modalités de remise en cause

460

En cas de non-respect de l'une des conditions prévues au 1°bis du II de l'article 150 U du CGI, l'exonération est remise en cause au titre de l'année du manquement. Dès lors, le cédant doit acquitter l'impôt sur le revenu et les prélèvements sociaux dus au titre de la plus-value réalisée. Ces impositions sont assorties de l'intérêt de retard au taux de 0,40 % par mois, qui court à compter du premier jour du mois suivant celui de la cession (CGI, art. 1727).

IV. Obligations déclaratives

A. Déclaration 2048 IMM

1. Dépôt de la déclaration en cas d'exonération partielle

470

La déclaration n° 2048 IMM (CERFA 12359) accessible en ligne sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique "recherche de formulaire" accompagnée du paiement de l'impôt sur le revenu et des prélèvements sociaux afférents à la fraction de la plus-value imposable doit être déposée à la conservation des hypothèques à l'appui de la réquisition de publier. La déclaration doit être déposée dans les conditions prévues aux 1° et 4° du I de l'article 150 VG du CGI applicables en matière de plus-values immobilières des particuliers.

2. Dispense de déclaration

480

Aucune déclaration ne doit être déposée lorsque la plus-value est exonérée totalement à la suite du remploi de la totalité du prix de cession à l'acquisition ou la construction d'un logement affecté à la résidence principale.

B. Mentions dans l'acte

1. Remploi total

490

Le remploi de l'intégralité du prix de cession exonère la plus-value et dispense du dépôt de la déclaration n° 2048 IMM (CERFA 12359) accessible en ligne sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique "recherche de formulaire". En cas de dispense de déclaration, la nature et le fondement de l'exonération doivent être indiquées dans l'acte de cession soumis à la formalité fusionnée ou présenté à l'enregistrement, sous peine de refus, conformément au III de l'article 150 VG du CGI.

2. Remploi partiel

500

Lorsque le remploi ne porte que sur une partie du prix de cession, la nature et le fondement de l'exonération partielle doivent être indiquées dans l'acte de cession soumis à la formalité fusionnée ou présenté à l'enregistrement, sous peine de refus, conformément au III de l'article 150 VG du CGI.

3. Mentions dans l'acte

510

Que le remploi soit total ou partiel, outre la mention de la nature et du fondement de l'exonération, l'acte constatant la cession à titre onéreux d'un logement au titre de laquelle le bénéfice de l'exonération prévue par le 1° *bis* du II de l'article 150 U du CGI est demandé doit mentionner :

- l'identité du bénéficiaire de l'exonération ;

- les droits du bénéficiaire sur le prix de cession ;

- la fraction du prix de cession correspondant à ses droits que le bénéficiaire destine au remploi à l'acquisition ou la construction d'un logement affecté à sa résidence principale ;

- le montant de la plus-value exonérée.

Ces mentions, prévues par le I de l'article 41 duovicies-0 H de l'annexe III au code général des impôts , issu du décret n° 2012-1073 du 21 septembre 2012 publié au Journal officiel du 23 septembre 2012, doivent être portées distinctement pour chaque bénéficiaire de l'exonération (II de l'article 41 duovicies-0 H précité) .

C. Déclaration d'ensemble des revenus

520

L'article 5 de la loi de finances pour 2012 (n° 2011-1977 du 28 décembre 2011), complétant à cet effet le dernier alinéa du 1 de l'article 170 du CGI, prévoit que le montant net de la plus-value exonérée au titre de la première cession d'un logement en application du 1° *bis* du II de l'article 150 U du CGI doit être porté dans la déclaration annuelle d'ensemble des revenus (n° 2042) accessible en ligne sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique "recherche de formulaire".

En application de l'article 1760 du CGI, tout manquement à cette obligation déclarative donne lieu à l'application d'une amende égale à 5 % des sommes non déclarées. Le montant de cette amende ne peut être inférieur à 150 € ou supérieur à 1 500 €, ces montants étant réduits respectivement à 75 € et 750 € lorsqu'aucune infraction aux dispositions du 1 de l'article 170 du CGI n'a été commise au cours des trois années précédentes.

Cette nouvelle obligation déclarative ne génère aucune imposition supplémentaire sur le revenu mais est destinée au suivi de l'exonération accordée. Elle n'entraîne pas non plus la prise en compte de la plus-value exonérée dans le revenu fiscal de référence.

Par ailleurs, la fraction de la plus-value imposable doit être également portée sur la déclaration d'ensemble des revenus (voir sur ce point le BOI-RFPI-PVI-30-40).

ISSN : 2262-1954
Exporté le : 02/08/2025
https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/7284-PGP.html/identifiant=BOI-RFPI-PVI-10-40-30-20121001