

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

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-BIC-PVMV-40-10-80-04/03/2015

Date de publication : 04/03/2015

BIC - Plus-values et moins-values - Régimes particuliers - Plus et moins-values en cours d'exploitation - Exonération des plus-values de cession d'un droit de surélévation

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 8 : Cas des plus-values relatives à la cession d'un droit de surélévation

Sommaire :

I. Champ d'application du dispositif

A. Droit concerné

1. Définition du droit de surélévation

2. Propriété du droit de surélévation

B. Entreprises concernées

C. Plus-values concernées

D. Portée de l'exonération

II. Conditions d'application du dispositif

1. Réalisation de locaux destinés à l'habitation

2. Délai d'achèvement des locaux destinés à l'habitation

3. Date d'achèvement des locaux destinés à l'habitation

4. Forme de l'engagement

III. Conséquences du non-respect de l'engagement d'achèvement des locaux par le cessionnaire

A. Appréciation du respect de l'engagement d'achèvement des locaux

1. Principe

2. Exceptions prévues par l'article 238 octies A du CGI

B. Amende de 25 %

Le 3° du I de l'article 42 de la loi n° 2011-1978 du 28 décembre 2011 de finances rectificative pour 2011 crée un régime d'exonération des plus-values de cession d'un droit de surélévation réalisées par les entreprises relevant de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés au plus tard le 31 décembre 2014 en vue de la réalisation de locaux destinés à l'habitation. Ce régime est codifié à l'article 238 octies A du code général des impôts (CGI).

L'article 10 de la loi n° 2014-1654 du 29 décembre 2014 de finances pour 2015 proroge l'application du régime aux cessions réalisées jusqu'au 31 décembre 2017.

10

Le bénéfice de ce régime est subordonné à la condition que la personne cessionnaire s'engage à achever les locaux destinés à l'habitation dans un délai de quatre ans à compter de la date de l'acquisition. Le non respect de cet engagement par la personne cessionnaire entraîne l'application de l'amende prévue au IV de l'article 1764 du CGI (25 % de la valeur de cession du droit de surélévation).

20

Par ailleurs, en cas de fusion de sociétés, l'engagement souscrit par le cessionnaire n'est pas rompu lorsque la société absorbante s'engage, dans l'acte de fusion, à se substituer à la société absorbée pour le respect de l'engagement d'achèvement des locaux dans le délai restant à courir. Le non-respect par la société absorbante de l'engagement d'achèvement des locaux entraîne l'application de l'amende prévue pour le cessionnaire.

I. Champ d'application du dispositif

A. Droit concerné

1. Définition du droit de surélévation

30

Le droit de surélévation est le droit réel d'édifier une construction prolongeant verticalement les façades d'un immeuble préexistant tout en rehaussant le faîtage du toit. Si la surface concernée par la surélévation est supérieure à 20 m², la surélévation nécessite un permis de construire ; dans le cas contraire, une déclaration préalable suffit.

2. Propriété du droit de surélévation

40

Le droit de surélévation d'une maison individuelle appartient au propriétaire de cette maison. S'agissant des immeubles détenus en copropriété, le droit de surélévation constitue un droit accessoire aux parties communes, sauf qualification différente donnée conventionnellement par le règlement de copropriété (article 3 de la loi n° 65-557 du 10 juillet 1965 fixant le statut de la copropriété des immeubles bâtis). La décision de surélever un bâtiment nécessite l'autorisation de la

copropriété. L'apparition de nouveaux lots entraînera une modification du règlement de copropriété et notamment de l'état descriptif de division (nombre et description des lots, tantièmes attribués à chaque lot) avec une nouvelle répartition des quotes-parts de charges. Ainsi, en fonction de la rédaction du règlement de copropriété, le droit de surélévation peut :

- être un droit accessoire aux parties communes et appartenir à chacun des copropriétaires à concurrence de leur quote-part dans les parties communes ;
- faire partie d'un lot intermédiaire que le promoteur de l'immeuble s'est réservé pour réaliser une surélévation ultérieurement ;
- être un droit accessoire à un lot privatif (par exemple, il peut appartenir au propriétaire du lot du dernier étage) ;
- constituer un lot appartenant au syndicat des copropriétaires.

B. Entreprises concernées

50

Sont visées par l'exonération, les entreprises :

- qui relèvent de l'impôt sur le revenu, au titre des bénéficiaires industriels et commerciaux, des bénéficiaires non commerciaux, des bénéficiaires agricoles, qu'il s'agisse d'entreprises individuelles ou de sociétés ou groupements relevant du régime fiscal des sociétés de personnes ;
- ou qui sont soumises à l'impôt sur les sociétés, de plein droit ou sur option.

60

Il est précisé que la personne cessionnaire peut être indifféremment une personne physique (particulier ou entreprise) ou une personne morale.

S'agissant des cessions d'un droit de surélévation réalisées par les particuliers, directement ou dans le cadre de sociétés ou groupements relevant des dispositions de [l'article 8 du CGI](#) à [l'article 8 ter du CGI](#), un dispositif d'exonération des plus-values est prévu au 9° du II de [l'article 150 U du CGI](#) ([BOI-RFPI-PVI-10-40-40](#))

C. Plus-values concernées

70

La présente exonération concerne les plus-values réalisées lors de la cession à titre onéreux d'un droit de surélévation. Il s'agit en pratique, pour l'essentiel, des ventes ou des apports en société.

Sont donc exclues du bénéfice de l'exonération les opérations sans contrepartie, comme par exemple les donations ou, pour les entreprises individuelles, les retraits d'actif.

D. Portée de l'exonération

80

L'exonération porte sur l'impôt sur le revenu ou l'impôt sur les sociétés dû à raison de la plus-value.

II. Conditions d'application du dispositif

90

Pour être éligible à l'exonération prévue à l'article 238 octies A du CGI, la cession du droit de surélévation doit être réalisée entre le 1^{er} janvier 2012 et le 31 décembre 2017.

100

L'exonération prévue à l'article 238 octies A du CGI est subordonnée à l'engagement de la personne cessionnaire d'achever les locaux destinés à l'habitation dans un délai de quatre ans à compter de la date d'acquisition. A défaut d'un tel engagement, l'exonération ne peut pas s'appliquer.

1. Réalisation de locaux destinés à l'habitation

110

La réalisation d'un local d'habitation par surélévation d'un immeuble s'entend de la création d'un logement neuf au sens des dispositions de l'article R*. 111-1-1 du code de la construction et de l'habitation (CCH) à l'article R*. 111-17 du CCH.

Les nouveaux locaux constituent selon les cas :

- une unité d'habitation distincte des locaux existants ;
- l'agrandissement par adjonction de pièces supplémentaires à un logement existant.

120

L'exonération ne s'applique pas lorsque les locaux qui doivent être réalisés sont des locaux à usage mixte.

2. Délai d'achèvement des locaux destinés à l'habitation

130

L'achèvement du logement doit intervenir dans un délai de quatre ans à compter de la date de l'acquisition. Le délai de quatre années est calculé par période de douze mois à partir de la date à laquelle intervient l'acquisition du droit de surélévation.

3. Date d'achèvement des locaux destinés à l'habitation

140

La date d'achèvement du logement d'habitation s'entend de celle à laquelle l'état d'avancement des travaux de construction est tel qu'il permet une utilisation du local conforme à l'usage prévu, c'est à dire, s'agissant d'une construction affectée à l'habitation, lorsqu'elle est habitable. Sur la notion d'achèvement, il convient de se reporter aux précisions apportées au [BOI-IF-TFB-10-60-20](#).

150

La preuve de l'achèvement des travaux peut être apportée par tous moyens, notamment par la déclaration prévue à l'[article L. 462-1 du code de l'urbanisme](#).

4. Forme de l'engagement

160

L'engagement pris par le cessionnaire est soit mentionné dans l'acte constatant le transfert de propriété, soit, à défaut, porté sur papier libre. Dans tous les cas, une copie de cet engagement doit être jointe par l'entreprise cédante à sa déclaration de résultat de l'exercice au cours duquel la plus-value exonérée est réalisée.

Pour les entreprises qui sont placées sous un régime forfaitaire d'imposition (régime des micro-entreprises, régime du forfait agricole, régime déclaratif spécial ou régime de l'auto-entrepreneur prévus respectivement à l'[article 50-0 du CGI](#), à l'[article 64 du CGI](#), à l'[article 102 ter du CGI](#) et à l'[article 151-0 du CGI](#) et qui souhaitent faire application de l'[article 238 octies A du CGI](#), une copie de l'engagement est jointe à la déclaration annuelle des revenus et plus-values des professions non salariées

Remarque : L'imprimé n° 2042 C (CERFA n° 11222) est disponible sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique "recherche de formulaires".

III. Conséquences du non-respect de l'engagement d'achèvement des locaux par le cessionnaire

170

Le non-respect par la personne cessionnaire de l'engagement d'achèvement des locaux destinés à l'habitation entraîne l'application de l'amende prévue au IV de l'[article 1764 du CGI](#).

A. Appréciation du respect de l'engagement d'achèvement des locaux

1. Principe

180

Si l'acquéreur du droit de surélévation n'achève pas les locaux destinés à l'habitation dans le délai de quatre ans à compter de l'acquisition, quelle qu'en soit la raison, sauf application des exceptions prévues par la loi (cf. **III-A-2 § 210 à 230**), il est considéré comme n'ayant pas respecté son engagement. Par exemple, en cas de cession par l'acquéreur des locaux avant leur achèvement dans le délai imparti, l'engagement ne pourra pas être considéré comme respecté.

190

De même, en cas de construction, sur tout ou partie des surfaces résultant de la surélévation, de locaux professionnels, de locaux à usage de bureau ou de locaux à usage commercial, la personne cessionnaire se verra appliquer la sanction mentionnée au **III-B § 240**.

2. Exceptions prévues par l'article 238 octies A du CGI

200

Trois exceptions sont prévues par les troisième et quatrième alinéas du II de l'[article 238 octies A du CGI](#) en matière d'engagement pris par l'acquéreur du droit de surélévation.

210

Ainsi, par exception, l'amende prévue au IV de l'[article 1764 du CGI](#) n'est pas due lorsque la personne cessionnaire ne respecte pas l'engagement d'achèvement des locaux en raison de circonstances exceptionnelles indépendantes de sa volonté, tels que les cas de force majeure ou de catastrophe naturelle. Ces circonstances s'apprécient au cas par cas au regard des éléments de fait. Cette exception vise indifféremment les cessionnaires personnes physiques ou personnes morales.

220

L'amende précitée n'est pas due non plus en cas de licenciement, d'invalidité correspondant au classement dans les deuxième ou troisième des catégories prévues à l'[article L. 341-4 du code de la sécurité sociale](#) ou de décès du contribuable ou de l'un des époux soumis à une imposition commune. Cette catégorie d'exception ne vise que les cessionnaires personnes physiques. Il est précisé que :

- les personnes licenciées s'entendent de celles dont le contrat de travail est rompu à l'initiative de leur employeur. Il s'agit des salariés licenciés ou mis à la retraite ;
- les cas d'invalidité correspondant au classement dans la deuxième ou la troisième des catégories prévues à l'article L. 341-4 du code de la sécurité sociale visent les 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.

230

Enfin, conformément au quatrième alinéa du II de l'[article 238 octies A du CGI](#), lorsque l'acquéreur est une société et que cette société vient à être absorbée, l'engagement souscrit par le cessionnaire n'est pas rompu lorsque la société absorbante s'engage, dans l'acte de fusion, à se substituer à la société absorbée pour le respect de l'engagement d'achèvement des locaux dans le délai restant à courir.

Le non-respect par la société absorbante de l'engagement d'achèvement des locaux entraîne l'application de l'amende prévue pour le cessionnaire.

Il est précisé qu'entrent dans cette exception toutes les opérations de restructuration répondant aux conditions fixées à l'[article 210-0 A du CGI](#), y compris les transmissions universelles de patrimoine dans le cadre de dissolutions sans liquidation ([code civil, art. 1844-5](#)), et cela quel que soit le régime fiscal de l'opération (c'est-à-dire indépendamment de l'application ou non des dispositions des articles 210-0 A du CGI et suivants).

B. Amende de 25 %

240

Conformément aux dispositions prévues au IV de l'[article 1764 du CGI](#), introduit par le 7° du I de l'[article 42 de la loi n° 2011-1978 du 28 décembre 2011 de finances rectificative pour 2011](#), la personne cessionnaire qui ne respecte pas l'engagement d'achèvement des locaux destinés à l'habitation mentionné au II de l'article 1764 du CGI est redevable d'une amende dont le montant est égal à 25 % de la valeur de cession du droit de surélévation. Cette valeur est celle retenue lors de la cession du droit qui a bénéficié de l'exonération prévue à l'[article 238 octies A du CGI](#) et pour laquelle l'engagement d'achever dans les quatre ans les locaux destinés à l'habitation n'a pas été respecté.