RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-RFPI-PVI-10-40-40-20210528
Date de publication : 28/05/2021
Date de fin de publication : 16/02/2023

RFPI - Plus-values de cession d'immeubles ou de droits relatifs à un immeuble - Plus-values immobilières - Champ d'application - Exonérations - Exonération résultant de la cession d'un droit de surélévation

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 4 : Exonération résultant de la cession d'un droit de surélévation

Sommaire :

I. Champ d'application de l'exonération
A. Droit concerné
1. Définition du droit de surélévation
2. Propriété du droit de surélévation
B. Contribuables concernés
1. Contribuables domiciliés en France
2. Contribuables domiciliés hors de France
C. Cessions concernées
1. Cession à titre onéreux
2. Dispositif temporaire
II. Conditions d'application de l'exonération
A. Engagement du cessionnaire
1. Réaliser et achever des locaux destinés exclusivement à l'habitation
2. Délai et date d'achèvement des locaux
3. Constatation de l'engagement et obligations déclaratives
B. Non-respect de l'engagement
1. Principe
2. Exceptions
a. Cessionnaire personne physique
b. Cessionnaire personne morale
c. Circonstances exceptionnelles

Actualité liée : 28/05/2021 : RFPI - Prorogation de l'exonération en faveur de la cession d'un droit de surélévation prévue au 9° du II de l'article 150 U du CGI (loi n° 2020-1721 du 29 décembre 2020 de finances pour 2021, art. 37)

1

Le 1° du I de l'article 42 de la quatrième loi n° 2011-1978 du 28 décembre 2011 de finances rectificative pour 2011 crée une exonération temporaire, codifiée sous le 9° du II de l'article 150 U du code général des impôts (CGI), des plus-values de cession d'un droit de surélévation réalisées par des personnes physiques ou des sociétés ou groupements qui relèvent de l'article 8 du CGI, de l' article 8 bis du CGI, et de l'article 8 ter du CGI, passibles de l'impôt sur le revenu dans les conditions prévues à l'article 150 U du CGI, en vue de la réalisation de locaux destinés exclusivement à l'habitation.

Le bénéfice de cette exonération est subordonné à la condition que la personne cessionnaire s'engage à achever les locaux destinés exclusivement 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 à celle-ci d'une amende d'un montant égal à 25 % de la valeur de cession du droit de surélévation.

I. Champ d'application de l'exonération

10

Le 9° du II de l'article 150 U du CGI, dans sa rédaction issue de l'article 42 de la quatrième loi n° 2011-1978 du 28 décembre 2011 de finances rectificative pour 2011, prévoit une exonération, sous conditions, des plus-values de cession de droits de surélévation réalisées du 1er janvier 2012 au 31 décembre 2014 en vue de la réalisation de locaux destinés à l'habitation.

Après avoir été prorogée jusqu'au 31 décembre 2017 par l'article 10 de la loi n°2014-1654 du 29 décembre 2014 de finances pour 2015, puis jusqu'au 31 décembre 2020 par le 2° du I de l'article 28 de la loi n° 2017-1775 du 28 décembre 2017 de finances rectificative pour 2017, l'article 37 de la loi n° 2020-1721 du 29 décembre 2020 de finances pour 2021 proroge à son tour la période d'application de cette exonération jusqu'au 31 décembre 2022.

A. Droit concerné

1. Définition du droit de surélévation

20

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 (code de l'urbanisme (C. urb.), art. R* 421-14) ; dans le cas contraire, une déclaration préalable suffit.

2. Propriété du droit de surélévation

30

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 conformément à l'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 (ex : il peut appartenir au propriétaire du lot du dernier étage) ;

- constituer un lot appartenant au syndicat des copropriétaires.

B. Contribuables concernés

1. Contribuables domiciliés en France

40

L'exonération s'applique aux cessions réalisées par des personnes physiques dans le cadre de la gestion de leur patrimoine privé ou par des sociétés ou groupements qui relèvent de l'article 8 du CGI, de l'article 8 bis du CGI, et de l'article 8 ter du CGI, passibles de l'impôt sur le revenu dans les conditions prévues à l'article 150 U du CGI.

2. Contribuables domiciliés hors de France

50

L'exonération s'applique aux cessions réalisées par des contribuables domiciliés fiscalement hors de France, assujettis à l'impôt sur le revenu, soumis au prélèvement prévu à l'article 244 bis A du CGI sous réserve de l'application des conventions fiscales internationales (BOI-RFPI-PVINR).

C. Cessions concernées

1. Cession à titre onéreux

60

L'exonération s'applique aux plus-values réalisées lors d'une cession à titre onéreux d'un droit de surélévation.

2. Dispositif temporaire

70

L'exonération s'applique aux cessions réalisées du 1er janvier 2012 au 31 décembre 2022.

La cession est considérée comme intervenue à la date portée dans l'acte, si l'acte qui la constate est passé en la forme authentique. En l'absence d'acte authentique, la cession intervient à la date à compter de laquelle le contrat est régulièrement formé entre les parties. Pour plus de précisions concernant la date de cession, il convient de se reporter au BOI-RFPI-PVI-30-10.

II. Conditions d'application de l'exonération

80

Le bénéfice de l'exonération est subordonné à l'engagement du cessionnaire de réaliser et d'achever des locaux destinés exclusivement à l'habitation dans un délai de quatre ans suivant la cession. La qualité du cessionnaire, personne physique ou personne morale, est sans incidence sur le bénéfice de l'exonération.

A. Engagement du cessionnaire

1. Réaliser et achever des locaux destinés exclusivement à l'habitation

90

La réalisation d'un local d'habitation par surélévation d'un immeuble s'entend de la création d'un logement neuf au sens de l'article R. 111-1-1 du code de la construction et de l'habitation (CCH) à l' article R. 111-17-3 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.

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

2. Délai et date d'achèvement des locaux

100

L'achèvement du logement doit intervenir dans un délai de quatre ans à compter de la date de l'acquisition. Ce délai est calculé de date à date à partir de la date d'acquisition du droit de surélévation.

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 preuve et la notion d'achèvement, il convient de se reporter aux précisions apportées au I § 10 et suivants du BOI-IF-TFB-10-60-20).

3. Constatation de l'engagement et obligations déclaratives

110

Le bénéfice de l'exonération au titre de la cession d'un droit de surélévation est subordonné à l'engagement pris par le cessionnaire de réaliser et d'achever des locaux destinés exclusivement à l'habitation dans un délai de quatre ans à compter de la date d'acquisition. Par conséquent, la mention du bénéfice de l'exonération dans l'acte authentique constatant le transfert de propriété vaut engagement pour le cessionnaire de réaliser et d'achever des locaux destinés exclusivement à l'habitation dans le délai imparti.

En application des dispositions du premier alinéa du III de l'article 150 VG du CGI, lorsque la plus-value de cession est exonérée en application du II de l'article 150 U du CGI, aucune déclaration ne doit être déposée. L'acte authentique constatant le transfert de propriété mentionne expressément la nature et le fondement de l'exonération prévue au 9° du II de l'article 150 U du CGI, c'est-à-dire que l'acquisition est réalisée par le cessionnaire en vue de la réalisation et de l'achèvement des locaux destinés exclusivement à l'habitation dans un délai de quatre ans. À défaut d'une telle mention à la date de transfert de propriété, l'exonération ne peut pas s'appliquer.

B. Non-respect de l'engagement

120

Le non-respect de l'engagement de réalisation et d'achèvement des locaux destinés exclusivement à l'habitation dans le délai de quatre ans entraîne en principe l'application d'une amende au cessionnaire. Toutefois, il est tenu compte des circonstances particulières qui peuvent être à l'origine d'une telle situation (II-B-2-c § 160).

1. Principe

130

Le non-respect de son engagement par le cessionnaire entraîne l'application d'une amende égale à 25 % de la valeur de cession du droit de surélévation. La valeur de cession s'entend du prix de cession tel que défini par l'article 150 VA du CGI.

L'amende est due par le cessionnaire. Les modalités de contrôle et de recouvrement de l'amende sont celles prévues pour l'impôt sur le revenu afférent à la plus-value immobilière.

2. Exceptions

a. Cessionnaire personne physique

140

En cas de non-respect de l'engagement de réalisation et d'achèvement des locaux destinés exclusivement à l'habitation, l'amende n'est pas applicable lorsque le cessionnaire ou l'un des membres du couple soumis à imposition commune, postérieurement à l'acquisition :

- est atteint d'une invalidité correspondant au classement dans la deuxième ou troisième des catégories prévues à l'article L. 341-4 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.

b. Cessionnaire personne morale

150

Lorsque l'acquéreur est une société et que celle-ci 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 pour 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 de l'article 210 A et suivants du CGI).

c. Circonstances exceptionnelles

160

L'amende n'est pas applicable lorsque le cessionnaire peut justifier de circonstances exceptionnelles indépendantes de sa volonté, comme notamment des cas de force majeure ou de catastrophe naturelle, qui empêchent la réalisation ou l'achèvement du logement. Il convient sur ce point de faire une appréciation circonstanciée de chaque situation au regard des éléments de fait pour déterminer s'il y a lieu d'appliquer ou non l'amende.

ISSN : 2262-1954
Exporté le : 20/08/2025
https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/7287-PGP.html/identifiant=BOI-RFPI-PVI-10-40-40-20210528