

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

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-BA-BASE-20-20-30-50-07/09/2016

Date de publication : 07/09/2016

**BA - Base d'imposition - Plus-values et moins-values de cessions
d'éléments d'actif - Cas des plus-values réalisées dans le cadre
d'opérations de remembrement**

Positionnement du document dans le plan :

BA - Bénéfices agricoles

Base d'imposition

Titre 2 : Régimes réels d'imposition

Chapitre 2 : Détermination du produit brut

Section 3 : Plus et moins-values de cession d'éléments d'actif

Sous-section 5 : Cas des plus-values réalisées dans le cadre d'opérations de remembrement

Sommaire :

I. Nouvelle distribution de parcelles dans le cadre de l'aménagement foncier agricole et forestier : conditions de la non-imposition de la plus-value au moment de l'échange

A. Biens concernés : les terres agricoles échangées

1. Biens assimilables à des terres bénéficiant des dispositions de l'article 72 du CGI

2. Biens ne pouvant être concernés par l'exonération prévue à l'article 72 E du CGI

B. Opérations concernées

1. Aménagement foncier agricole et forestier (anciennement remembrement)

2. L'aménagement foncier agricole et forestier : cas particuliers

a. Aménagement foncier agricole et forestier en zone forestière (code rural et de la pêche maritime, art. L. 123-18 à code rural et de la pêche maritime, art. L. 123-23)

b. Aménagement foncier lors de la réalisation de grands ouvrages publics (code rural et de la pêche maritime, art. L. 123-24 à code rural et de la pêche maritime, art. L. 123-26)

c. Aménagements et équipements communaux (code rural et de la pêche maritime, art. L. 123-27 à code rural et de la pêche maritime, art. L. 123-31)

d. Aménagement foncier agricole et forestier en zone viticole (code rural et de la pêche maritime, art. L. 123-32 à code rural et de la pêche maritime, art. L. 123-34)

e. Échanges et cessions amiables d'immeubles ruraux (code rural et de la pêche maritime, art. L. 124-1 à code rural et de la pêche maritime, art. L. 124-13)

f. Mise en valeur des terres incultes ou manifestement sous-exploitées (code rural et de la pêche maritime, art. L. 125-1 à code rural et de la pêche maritime, art. L. 125-15)

C. Caractère intercalaire de l'opération d'échange

II. Taxation de la plus-value lors de la cession des terres reçues en échange

A. Notion de cession

B. Calcul de la plus-value

1. Prise en compte des terres d'origine

a. Valeur d'acquisition des terres d'origine

b. Date d'acquisition des terres d'origine

2. Obligations des exploitants - Écritures comptables et régularisations fiscales

a. À la date de l'échange

b. À la date de cession de la terre reçue en échange

I. Nouvelle distribution de parcelles dans le cadre de l'aménagement foncier agricole et forestier : conditions de la non-imposition de la plus-value au moment de l'échange

1

L'article 72 E du code général des impôts (CGI) prévoit que les plus-values professionnelles constatées à l'occasion d'échanges de parcelles de terres agricoles réalisés lors des opérations d'échanges mentionnées au 5° du II de l'article 150 U du CGI ne sont pas comprises dans le bénéfice imposable de l'exercice en cours.

L'échange est alors considéré comme une opération intercalaire. La plus-value est taxée lors de la vente du bien reçu en échange en fonction de la date et de la valeur d'acquisition du bien d'origine.

A. Biens concernés : les terres agricoles échangées

10

L'article 72 E du CGI concerne les plus-values réalisées sur les terres échangées. Il s'agit des terres inscrites à l'actif des exploitations agricoles.

Les autres biens ne bénéficient donc pas de cette mesure, à l'exception toutefois de biens qui sont assimilés aux terres pour l'application de ce régime.

1. Biens assimilables à des terres bénéficiant des dispositions de l'article 72 du CGI

20

Cela comprend :

- les améliorations foncières permanentes : elles résultent de travaux tels que ceux entrepris pour raser des talus, combler des mares, etc. Ces dépenses constituent un élément du prix de revient des sols et sont inscrites à un compte d'immobilisations non amortissables (BOI-BA-BASE-20-30-10-10 au I-A § 30 et 40) ;

- les améliorations foncières temporaires : elles résultent de travaux qui n'apportent qu'une amélioration temporaire au fonds, tels que les travaux de drainage ou de construction de voies de desserte sommaires, et sont amortissables ([BOI-BA-BASE-20-30-10-10](#) au I-A § 50) ;

- les améliorations du fonds résultant des pratiques culturale : ce sont les améliorations apportées au fonds par des pratiques culturales telles que des arriérés de fumure, des assolements et que les agriculteurs qui deviennent imposables d'après un régime de bénéfice réel peuvent inscrire au bilan d'ouverture de leur premier exercice conformément à [l'article 38 sexdecies-0 K de l'annexe III au CGI](#) ([BOI-BA-BASE-20-10-20](#) au III § 400 à 430) ;

- les immobilisations incorporelles liées directement aux terres échangées.

2. Biens ne pouvant être concernés par l'exonération prévue à l'article 72 E du CGI

30

Il s'agit :

- des biens n'étant pas susceptibles de faire l'objet de l'échange. Il en est ainsi notamment des bâtiments, plantations et des avances aux cultures ;

- des biens donnant lieu au paiement d'une soulte. Il en est ainsi des terrains qui ne peuvent être réattribués en raison de la création des aires nécessaires aux ouvrages collectifs communaux ([code rural et de la pêche maritime, art. L. 123-4](#)) ; et en cas de réorganisation foncière, lorsque la commission départementale d'aménagement foncier prévoit le versement de soultes pour égaliser les échanges ([code rural et de la pêche maritime, art. L. 123-4](#)).

De même, sont imposables immédiatement les plus-values réalisées à l'occasion de l'indemnisation en numéraire d'éléments transitoires (ex. : clôtures, etc.) ou d'éléments permanents (ex. : arbres fruitiers, etc.), incorporés aux terres.

B. Opérations concernées

40

L'[article 72 E du CGI](#) concerne les opérations d'échanges mentionnées au 5° du II de l'[article 150 U du CGI](#), c'est-à-dire les opérations d'aménagement foncier agricole et forestier, et opérations assimilées qui sont effectuées conformément aux procédures réglementaires en vigueur.

1. Aménagement foncier agricole et forestier (anciennement remembrement)

50

La phase de réalisation démarre à compter de l'arrêté du président du conseil général qui ordonne l'aménagement foncier. Elle comporte un volet préparatoire et un volet décisionnel.

A l'issue de la phase décisionnelle, un arrêté du conseil général clôture les opérations : le plan d'aménagement foncier est alors définitif et exécutoire et l'affichage de l'arrêté entraîne automatiquement les transferts de propriété.

L'article 80 de la loi n° 2005-157 du 23 février 2005 a en effet substitué la notion d'aménagement foncier agricole et forestière à celle de remembrement et décentralisé le pouvoir décisionnel.

L'aménagement foncier rural a pour but d'améliorer les conditions d'exploitation des propriétés rurales agricoles ou forestières, d'assurer la mise en valeur des espaces naturels ruraux et de contribuer à l'aménagement du territoire communal ou intercommunal défini dans les plans locaux d'urbanisme, les cartes communales ou les documents en tenant lieu, dans le respect des objectifs mentionnés à l'article L. 111-1 du code rural et de la pêche maritime et à l'article L. 111-2 du code rural et de la pêche maritime.

60

Les différents modes d'aménagement foncier rural sont les suivants :

- l'aménagement foncier agricole et forestier régi par les dispositions codifiées de l'article L. 123-1 du code rural et de la pêche maritime à l'article L. 123-35 du code rural et de la pêche maritime ;
- les échanges et cessions amiables d'immeubles ruraux régis par les dispositions codifiées de l'article L. 124-1 du code rural et de la pêche maritime à l'article L. 124-13 du code rural et de la pêche maritime ;
- la mise en valeur des terres incultes régie par les dispositions codifiées de l'article L. 125-1 du code rural et de la pêche maritime à l'article L. 125-15 du code rural et de la pêche maritime, de l'article L.181-4 du code rural et de la pêche maritime à l'article L.181-13 du code rural et de la pêche maritime, de l'article L. 182-12 du code rural et de la pêche maritime à l'article L. 182-22 du code rural et de la pêche maritime et la réglementation et la protection des boisements régies par les dispositions codifiées de l'article L. 126-1 du code rural et de la pêche maritime à l'article L. 126-5 du code rural et de la pêche maritime.

Les procédures sont conduites par des commissions communales, intercommunales ou départementales d'aménagement foncier, sous la responsabilité du département.

2. L'aménagement foncier agricole et forestier : cas particuliers

a. Aménagement foncier agricole et forestier en zone forestière (code rural et de la pêche maritime, art. L. 123-18 à code rural et de la pêche maritime, art. L. 123-23)

70

Cette procédure est destinée à assouplir la mise en œuvre des principes d'aménagement pour les adapter au contexte forestier. Elle est ordonnée par le conseil départemental sur proposition de la commission communale ou intercommunale.

b. Aménagement foncier lors de la réalisation de grands ouvrages publics (code rural et de la pêche maritime, art. L. 123-24 à code rural et de la pêche maritime, art. L. 123-26)

80

Lorsque des expropriations en vue de la réalisation de grands ouvrages publics compromettent la structure des exploitations, le maître de l'ouvrage a l'obligation « de remédier au dommages causés en participant financièrement à l'exécution d'opérations d'aménagement foncier agricole et forestier ».

La [loi n° 2005-157 du 23 février 2005](#) a prévu que l'arrêté d'ouverture de l'enquête publique sur la réalisation des ouvrages déclenche de plein droit la constitution d'une commission locale ([code rural et de la pêche maritime, art. L. 121-2](#)).

Celle-ci est chargée de se prononcer, dans un délai de deux mois, sur l'opportunité de recourir à des opérations d'aménagement foncier : si tel est le cas, le président du conseil départemental est tenu d'ordonner l'étude d'aménagement, de définir le périmètre et de conduire l'aménagement à son terme.

c. Aménagements et équipements communaux (code rural et de la pêche maritime, art. L. 123-27 à code rural et de la pêche maritime, art. L. 123-31)

90

Il s'agit de la possibilité pour une commune qui procède à une opération d'aménagement foncier agricole et forestier de se faire attribuer à l'intérieur du périmètre moyennant indemnité :

- les terrains nécessaires à la réalisation « de projets communaux ou intercommunaux d'équipement, d'aménagement, de protection de l'environnement et des paysages ou de prévention des risques naturels » ;

- les terrains sur lesquels se trouvent des bâtiments en ruine et à l'état d'abandon caractérisé.

d. Aménagement foncier agricole et forestier en zone viticole (code rural et de la pêche maritime, art. L. 123-32 à code rural et de la pêche maritime, art. L. 123-34)

100

La nature de culture des vignes existantes et des droits de replantation étant la même, ces derniers sont également cessibles à l'intérieur du périmètre en vue de permettre une nouvelle distribution de l'ensemble.

e. Échanges et cessions amiables d'immeubles ruraux (code rural et de la pêche maritime, art. L. 124-1 à code rural et de la pêche maritime, art. L. 124-13)

110

L'article 72 E du CGI est applicable aux échanges d'immeubles ruraux réalisés soit en l'absence de périmètre d'aménagement foncier (code rural et de la pêche maritime, art. L. 124-3) soit à l'intérieur d'un tel périmètre (code rural et de la pêche maritime, art. L.124-5).

Ces échanges, qui sont assimilés à des échanges dans le cadre d'un aménagement foncier agricole, permettent de regrouper des terres et d'améliorer les conditions d'exploitation.

Ils interviennent à l'initiative de deux ou plusieurs propriétaires.

f. Mise en valeur des terres incultes ou manifestement sous-exploitées (code rural et de la pêche maritime, art. L. 125-1 à code rural et de la pêche maritime, art. L. 125-15)

120

A défaut de mise en valeur par le propriétaire ou le titulaire du droit d'exploitation, le Préfet pourra attribuer l'autorisation à l'un des demandeurs qui bénéficiera d'un bail à ferme.

C. Caractère intercalaire de l'opération d'échange

130

La plus-value constatée au moment de l'échange n'est pas comprise dans le bénéfice imposable de l'exercice au cours duquel elle a été réalisée.

Mais, en cas de cession ultérieure des terres reçues en échange, la plus-value est déterminée en fonction de la date et de la valeur des terres d'origine .

Les échanges visés au **I-B-2-e § 110** constituent donc des opérations intercalaires.

Toutefois, il est admis que la plus-value constatée lors de l'échange soit définitivement exonérée si les conditions prévues par l'article 151 septies du CGI sont remplies au même moment.

II. Taxation de la plus-value lors de la cession des terres reçues en échange

A. Notion de cession

140

La cession revêt le plus souvent la forme d'une vente volontaire ou forcée, mais peut également consister en d'autres opérations : apports en société, retrait dans le patrimoine privé, échanges, partages, donations ([BOI-BIC-PVMV-10-10-20](#)).

Lorsque les terres reçues en échange sont elles-mêmes échangées dans le cadre d'une des opérations définies au [I-B-2-e § 110](#), les plus-values réalisées bénéficient des dispositions de l'[article 72 E du CGI](#) et ne sont pas comprises dans le bénéfice imposable de l'exercice au cours duquel intervient le nouvel échange.

B. Calcul de la plus-value

150

Les plus-values réalisées sur des terres reçues en échange dans les conditions décrites au [I-B-2-e § 110](#) sont imposables selon les règles générales de calcul des plus-values professionnelles, sous réserve des particularités suivantes.

1. Prise en compte des terres d'origine

160

La plus-value résultant de la cession d'un élément de l'actif immobilisé s'obtient normalement en retranchant de la valeur de réalisation du bien son prix de revient. Mais aux termes de l'[article 72 E du CGI](#), la plus-value est déterminée en fonction de la date et de la valeur d'acquisition des terres d'origine.

a. Valeur d'acquisition des terres d'origine

170

La plus-value doit être calculée à partir de la valeur d'acquisition des biens originels échangés lors de l'aménagement foncier ou d'une opération assimilée. Lorsqu'une terre a fait l'objet de plusieurs échanges (cf. [I-A § 10 à 30](#)), la valeur de la terre d'origine, c'est-à-dire celle qui a fait l'objet du premier remembrement, doit être retenue.

Lorsque seule une partie du terrain issu de l'aménagement foncier est cédée, la plus-value est déterminée en imputant la cession d'abord sur le lot acquis à la date la plus ancienne et ensuite, s'il y a lieu, sur les lots acquis ultérieurement.

Toutefois, cette imputation peut être effectuée au prorata de la superficie cédée par rapport à l'ensemble de la superficie qui a fait l'objet de l'aménagement foncier.

b. Date d'acquisition des terres d'origine

180

Pour déterminer si la plus-value réalisée est à court terme ou à long terme, il convient d'apprécier le délai de détention du bien à partir de la date d'acquisition des terres d'origine et jusqu'à la date de cession des terres reçues en échange.

Lorsque la terre cédée a été, lors de l'aménagement foncier, échangée contre plusieurs parcelles acquises à des dates différentes, le délai de deux ans doit s'apprécier à partir de la date d'acquisition la plus ancienne.

2. Obligations des exploitants - Écritures comptables et régularisations fiscales

190

Lors des opérations d'échange et de cession des terres reçues en échange, les exploitants doivent passer leurs écritures selon les règles comptables auxquelles ils sont soumis, puis effectuer les corrections nécessaires sur le tableau de détermination du résultat fiscal.

a. À la date de l'échange

200

Soit les écritures comptables à réaliser :

- retrait d'une terre de l'actif et inscription de la nouvelle terre ;
- calcul de la plus-value comptable réalisée sur la cession de la terre d'origine (valeur d'échange - prix d'acquisition).

Soit les régularisations fiscales à réaliser :

- la plus-value comptable est extournée du résultat fiscal de l'exercice ;
- la valeur d'origine de la terre cédée doit être mentionnée sur une feuille annexe à la déclaration de résultats de l'exercice.

b. À la date de cession de la terre reçue en échange

210

Soit les écritures comptables à réaliser :

- enregistrement de la cession de la terre

- détermination de la plus-value réalisée (prix de cession - valeur d'échange).

Soit les régularisations fiscales à réaliser :

- la plus-value comptable est extournée du résultat fiscal ;

- le résultat fiscal est majoré de la plus-value calculée d'après la date et la valeur d'acquisition de la terre d'origine.