

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-RFPI-PVI-10-40-60-20120912

Date de publication : 12/09/2012

Date de fin de publication : 09/05/2018

RFPI - Plus-values immobilières – Exonérations liées à la nature des opérations réalisées

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 6 : Exonérations liées à la nature des opérations réalisées

Sommaire :

- I. Expropriations
 - A. Immeubles pour lesquels une déclaration d'utilité publique a été prononcée
 - B. Condition tenant au emploi de l'indemnité
 - 1. Indemnité concernée
 - 2. Remploi intégral
 - a. Principe
 - b. Biens appartenant à une société de personnes
 - c. Biens en indivision
 - 3. Objet du emploi
 - a. Remploi admis
 - b. Remploi interdit
 - 4. Délai de emploi
 - a. Principe
 - b. Bien acquis avant l'expropriation
 - c. Opération de construction, reconstruction ou agrandissement
 - 5. Justification du emploi
 - II. Procédure d'acquisition amiable d'immeubles soumis à un risque naturel majeur
 - III. Cession résultant de l'exercice du droit de délaissement
 - IV. Opérations de remembrement ou assimilées
 - A. Remembrements urbains
 - B. Remembrements ruraux
 - 1. Opérations effectuées conformément à l'article L. 123-1 du code rural et de la pêche maritime
 - 2. Soutles versées en application de l'article L. 123-4 du code rural et de la pêche maritime
 - C. Remembrement spécial en cas d'expropriation
 - D. Réorganisation foncière
 - E. Opérations d'échanges

I. Expropriations

1

Les plus-values réalisées lors de la cession d'immeubles, de parties d'immeubles ou de droits relatifs à ces biens pour lesquels une déclaration d'utilité publique a été prononcée en vue d'une expropriation sont exonérées.

10

Cette exonération est subordonnée au emploi par le cédant de l'intégralité de l'indemnité par l'acquisition, la construction, la reconstruction ou l'agrandissement d'un ou de plusieurs immeubles dans un délai de douze mois à compter de la date de perception de l'indemnité (4° du II de l'article 150 U du code général des impôts (CGI)).

A. Immeubles pour lesquels une déclaration d'utilité publique a été prononcée

20

Les immeubles, parties d'immeubles ou droits relatifs à ces biens doivent être compris dans une déclaration d'utilité publique prononcée dans les conditions prévues soit :

- par l'article 1er de l'ordonnance n° 58-997 du 23 octobre 1958,
- par l'article 14 de la loi n° 70-612 du 10 juillet 1970 tendant à faciliter la suppression de l'habitat insalubre.

30

Les plus-values réalisées lors de cessions amiables consenties à un aménageur titulaire d'une convention de zone d'aménagement concertée peuvent bénéficier de l'exonération si, toutes autres conditions étant par ailleurs réunies, l'aménageur (un établissement public ou une société d'économie mixte) se voit confier le droit d'expropriation dans les conditions prévues à l'article L300-4 du code de l'urbanisme.

40

En outre, il importe peu que l'indemnité soit fixée judiciairement ou qu'elle résulte d'un accord amiable constaté dans un acte de cession, dans un traité d'adhésion à ordonnance d'expropriation ou dans un jugement de donné acte.

50

Il n'y a pas lieu de distinguer selon que le transfert de propriété est prononcé par le juge ou réalisé à l'amiable. Les actes de vente amiable antérieurs à la déclaration d'utilité publique sont à traiter comme les actes postérieurs dès lors qu'ils ont fait l'objet d'une ordonnance de donné acte dans les conditions prévues au deuxième alinéa de l'article 7 de l'ordonnance du 23 octobre 1958 précitée codifié à l'article L12-2 du code de l'expropriation pour cause d'utilité publique.

B. Condition tenant au emploi de l'indemnité

60

Cette exonération est subordonnée au emploi par le cédant de l'intégralité de l'indemnité par l'acquisition, la construction, la reconstruction ou l'agrandissement d'un ou de plusieurs immeubles dans un délai de douze mois à compter de la date de perception de l'indemnité.

1. Indemnité concernée

70

L'indemnité qui doit être employée s'entend de celle qui est retenue pour le calcul de la plus-value de cession, à l'exclusion, par conséquent, des indemnités qui ne sont pas représentatives de la valeur de cession du bien exproprié.

Il n'y a donc pas lieu de prendre en considération les indemnités pour trouble de jouissance, les indemnités qui ont, en droit, le caractère de revenu imposable pour le contribuable (ex : indemnités allouées pour perte de loyers), ou encore celles représentatives de frais de déménagement de l'exproprié.

2. Emploi intégral

a. Principe

80

Le emploi doit porter sur l'intégralité de l'indemnité. Cette condition sera toutefois réputée satisfaite si 90 % de l'indemnité est effectivement employée.

b. Biens appartenant à une société de personnes

90

En cas d'expropriation de biens appartenant à une société de personnes qui relève des [articles 8 du CGI à 8 ter du CGI](#), le emploi peut être effectué au niveau :

- soit de la société civile immobilière elle-même, personne morale propriétaire des immeubles expropriés ;
- soit de chacun des associés. Dans ce dernier cas, l'exonération ne peut s'appliquer que dans la mesure où le emploi est effectué par tous les associés. Bien entendu, chaque associé doit procéder au emploi intégral de l'indemnité qui lui revient.

c. Biens en indivision

100

Lorsque l'expropriation porte sur un bien immobilier en indivision, la condition de emploi intégral s'apprécie individuellement au niveau de chaque coïndivisaire.

L'exonération est donc acquise à chacun des indivisaires ayant personnellement effectué le emploi de la fraction de l'indemnité d'expropriation qui lui revient, toutes les autres conditions étant par ailleurs remplies. La circonstance que l'un des indivisaires ne remplirait pas la condition de emploi intégral de l'indemnité lui revenant est sans incidence sur la situation des autres coïndivisaires.

3. Objet du emploi

a. Remploi admis

110

L'indemnité peut être utilisée pour l'acquisition, la construction, la reconstruction ou l'agrandissement d'un ou de plusieurs immeubles.

Outre le paiement du prix proprement dit, l'indemnité peut être utilisée au paiement des frais afférents à l'acquisition, tels que la TVA, les droits de mutation et les frais d'actes (honoraires du notaire, frais de timbres et de publicité foncière).

S'agissant des biens immobiliers acquis en remploi, ceux-ci doivent, en principe, être situés en France. Cela étant, il y a lieu d'accorder l'exonération, toutes autres conditions étant par ailleurs remplies, lorsque le remploi de l'indemnité 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 fiscale qui contient une clause d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscale (RM Bono, JOAN 23 août 2011, n° 103716, p. 9087).

120

Le remploi peut être effectué sans tenir compte de l'affectation des biens. Ainsi, le bénéfice de l'exonération est accordé en cas d'acquisition d'un immeuble bâti ou non au moyen de l'indemnité d'expropriation relative à un autre immeuble bâti ou non. Il en est de même en cas d'acquisition d'un immeuble affecté à une exploitation industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou à l'exercice d'une profession non commerciale.

L'exonération n'est subordonnée à aucune durée de conservation des biens acquis en remploi.

130

S'agissant des travaux de reconstruction, le remploi doit être effectué dans une opération de reconstruction au sens de la jurisprudence du Conseil d'État concernant les revenus fonciers, les taxes sur le chiffre d'affaires ou les impôts locaux. Les travaux doivent en outre avoir nécessité l'obtention d'un permis de construire ou le dépôt de la déclaration préalable prévue par le Code de l'urbanisme. Sous les mêmes conditions, l'exonération s'applique lorsque l'indemnité est affectée à des travaux d'agrandissement, c'est-à-dire à des travaux ayant pour effet d'accroître le volume ou la surface habitable des locaux existants (ex. : surélévation).

140

Enfin, l'exonération s'applique lorsque l'indemnité est affectée à l'acquisition de droits relatifs à un immeuble. Ces droits s'entendent des droits résultant du démembrement de la propriété (nue-propriété, usufruit) ou de droits indivis (en pleine propriété, en nue-propriété ou en usufruit).

b. Remploi interdit

150

La plus-value n'est pas exonérée en cas de remploi de l'indemnité :

- dans des travaux d'amélioration, sauf s'ils ont été effectués à l'occasion de travaux de construction ou de reconstruction et sont indissociables de ceux-ci ;

- dans l'acquisition de parts ou actions de sociétés ou groupements (groupements fonciers agricoles, sociétés civiles de placement immobilier, sociétés immobilières d'investissement, sociétés

immobilières pour le commerce et l'industrie notamment). L'apport d'une indemnité d'expropriation à une société ou un groupement ne permet pas au contribuable de bénéficier de cette exonération.

4. Délai de emploi

a. Principe

160

Le emploi doit être effectué dans un délai de douze mois à compter du paiement. Ce délai court à compter de la date de perception de l'indemnité ou de son solde si cette indemnité est versée par fractions successives.

Il s'ajoute donc au délai écoulé depuis la date du transfert de la propriété des biens à la collectivité publique et, globalement, les contribuables expropriés disposent d'un délai largement supérieur à douze mois pour procéder au emploi.

b. Bien acquis avant l'expropriation

170

Il est admis que le emploi soit effectué avant la réalisation de l'expropriation ou le paiement de l'indemnité, à la condition que l'achat soit motivé par la perspective de cette expropriation ou du paiement de l'indemnité. Cette mesure de tempérament n'est soumise à aucune formalité spécifique.

c. Opération de construction, reconstruction ou agrandissement

180

Seules les opérations de construction, de reconstruction ou d'agrandissement, qui sont effectivement engagées avant l'expiration du délai de douze mois ouvrent droit au bénéfice de l'exonération. Dans ce délai, le contribuable doit donc être en mesure de justifier :

- qu'il est propriétaire du terrain destiné à servir d'assise à la construction, reconstruction ou à l'agrandissement. Il n'y a pas lieu de distinguer selon que ce terrain a été acquis après l'expropriation ou figurait précédemment dans le patrimoine du contribuable ;
- qu'un contrat d'architecte a été conclu en prévoyant la réalisation d'une construction, d'une reconstruction ou d'un agrandissement dont le coût prévisionnel est au moins égal au montant de l'indemnité à remployer. Si l'indemnité est affectée en partie à l'acquisition du terrain, le coût du terrain et des constructions, reconstructions ou agrandissements doit être comparé au montant de l'indemnité ;
- que des engagements ont été pris à l'égard des entrepreneurs (devis approuvé et contrat d'entreprise).

5. Justification du emploi

190

Les pièces justifiant du emploi de l'indemnité sont fournies par le contribuable sur demande de l'administration ([article 74 SI de l'annexe II au CGI](#)).

II. Procédure d'acquisition amiable d'immeubles soumis à un risque naturel majeur

200

Il est admis que l'exonération prévue au 4° du II de l'article 150 U du CGI, s'applique, sous les mêmes conditions et limites, aux cessions de biens immobiliers exposés à un risque naturel effectuées dans le cadre de la procédure d'acquisition amiable mentionnée à l'article L 561-3 du code de l'environnement ((RM MASSON, JO Sénat 20 avril 2006 n° 21007, RM ZIMMERMANN, JOAN 2 mai 2006 n° 84152).

III. Cession résultant de l'exercice du droit de délaissement

210

Il est admis que l'exonération prévue au 4° du II de l'article 150 U du CGI, s'applique, sous les mêmes conditions et limites, aux plus-values réalisées par les particuliers ayant exercé le droit de délaissement prévu aux articles L111-1, L123-2, L123-17 et L311-2 du code de l'urbanisme dans les conditions prévues aux articles L230-1 et suivants du même code (RM BOURGUIGNON, JOAN 27 juin 2006 n° 90579).

IV. Opérations de remembrement ou assimilées

220

Les plus-values réalisées lors de certaines opérations de remembrement ou opérations assimilées sont exonérées (5° du II de l'article 150 U du CGI). Elles sont toutefois considérées comme des opérations intercalaires.

En cas de vente des biens reçus lors d'une opération de remembrement ou d'une opération assimilée, la plus-value est calculée à partir de la date et du prix d'acquisition du bien originel ou de la partie constitutive la plus ancienne dans les cas de vente de lots remembrés. L'exonération des plus-values réalisées lors de ces opérations n'est donc pas définitive puisqu'elles sont susceptibles d'être imposées en cas de revente des biens remembrés ou échangés.

A. Remembrements urbains

230

Les opérations de remembrement urbain considérées comme des opérations intercalaires sont identiques à celles qui bénéficient de l'exonération de droit de timbre et de droits d'enregistrement en application des dispositions de l'article 1055 du CGI.

240

Ces opérations doivent avoir pour objet le remembrement de parcelles et la modification corrélative des droits de propriété, des charges et des servitudes qui y sont attachées, et être réalisées par l'intermédiaire :

- soit d'associations foncières urbaines régies par les [articles L322-1 à L322-10 du code de l'urbanisme](#) ;

- soit d'associations syndicales urbaines constituées conformément aux dispositions de l'ordonnance n° 58-1445 du 31 décembre 1958.

Il en est de même des opérations de remembrement ayant fait l'objet d'une autorisation donnée dans les formes prévues par la réglementation applicable en matière de lotissement (art. R* 315-1 à R* 315-31-4 du Code de l'urbanisme).

250

Sous réserve que les conditions soient remplies, les dispositions du [5° du II de l'article 150 U du CGI](#) s'appliquent aux plus-values réalisées lors de l'apport des terrains à l'association foncière urbaine ou à l'association syndicale chargée du remembrement ainsi qu'aux plus-values dégagées lors de l'attribution, par l'association, des parcelles remembrées aux différents propriétaires ayant participé à l'opération.

260

Les opérations de remembrement urbain qui sont effectuées en dehors de ces schémas juridiques, notamment sous le couvert d'associations autres que celles définies ci-dessus ne peuvent bénéficier de ces dispositions.

B. Remembrements ruraux

270

Les opérations de remembrement de biens ruraux effectuées conformément à l'[article L123-1 du code rural et de la pêche maritime](#) ainsi que les soultes versées en application de l'[article L123-4 du code rural et de la pêche maritime](#) sont considérées comme des opérations intercalaires.

1. Opérations effectuées conformément à l'article L. 123-1 du code rural et de la pêche maritime

280

Le remembrement, qui s'analyse en des échanges de parcelles effectués directement entre propriétaires, doit avoir principalement pour but, par la constitution d'exploitations rurales d'un seul tenant ou de grandes parcelles bien groupées, d'améliorer l'exploitation agricole des biens remembrés. Il doit également avoir pour objet l'aménagement rural du périmètre dans lequel il est mis en œuvre.

290

En pratique, il s'agit des opérations de remembrement rendues exécutoires par un arrêté préfectoral, pris sur proposition des commissions communales ou intercommunales d'aménagement foncier.

300

Les plus-values éventuellement réalisées par chacun des coéchangistes participant à l'opération de remembrement ne sont donc pas soumises à l'impôt sur le revenu à cette occasion.

2. Soutles versées en application de l'article L. 123-4 du code rural et de la pêche maritime

310

Une soulte en espèces peut, dans le cadre d'une opération de remembrement, être versée lorsqu'il y a lieu d'indemniser les propriétaires de terrains cédés des « plus-values » transitoires ou permanentes qui s'y trouvent incorporées et qui sont définies par la commission. Généralement, ces « plus-values » s'entendent de la valeur des arbres fruitiers (plus-value permanente) ou des clôtures (plus-value transitoire) transférés à l'attributaire des terrains. Le versement de ces soutles ne constitue pas une plus-value imposable à l'occasion de l'opération de remembrement des biens ruraux.

320

Cette disposition est strictement limitée aux soutles pour lesquelles elle a été prévue. Ainsi, elle ne saurait être étendue aux soutles en espèces versées par les collectivités à un propriétaire participant au remembrement lorsque, en raison de la création des aires nécessaires aux ouvrages collectifs communaux, des terrains ne peuvent lui être réattribués. Si d'ailleurs l'exonération était appliquée en pareil cas, ce serait une exonération définitive, contraire au texte de la loi, puisqu'il n'y a pas de terrain à revendre.

C. Remembrement spécial en cas d'expropriation

330

Sont également considérées comme des opérations intercalaires, les opérations de remembrements effectuées conformément à [l'article L 123-24 du code rural et de la pêche maritime](#).

Lorsque les expropriations en vue de la réalisation de grands ouvrages publics sont susceptibles de compromettre la structure des exploitations dans une zone déterminée, le maître de l'ouvrage a l'obligation, dans l'acte déclaratif d'utilité publique, de remédier aux dommages causés en participant financièrement à l'exécution d'opérations de remembrement et aux travaux connexes. La même obligation peut être imposée au maître de l'ouvrage en cas de création de zones industrielles ou à urbaniser, d'autoroutes ou de réserves foncières.

Les plus-values réalisées à l'occasion des opérations de remembrement intervenant sur les biens compris dans le périmètre de remembrement sont exonérées. En revanche, les plus-values consécutives à la cession ou à l'expropriation de l'emprise des ouvrages ou des terrains nécessaires à la création de zones industrielles ou à urbaniser ou de réserves de remembrement - qui sont exclus du périmètre de remembrement - ne peuvent bénéficier de cette exonération.

D. Réorganisation foncière

340

Sont également considérées comme des opérations intercalaires, les opérations de réorganisation foncière effectuées conformément à [l'article L123-1 du code rural et de la pêche maritime](#).

E. Opérations d'échanges

350

Les échanges d'immeubles ruraux susceptibles d'être considérés comme des opérations intercalaires doivent être réalisées dans le cadre des [articles L124-1 et suivants du code rural et de la pêche maritime](#).

Ces échanges permettent de regrouper des terres et d'améliorer leurs conditions d'exploitation. Ils interviennent sur l'initiative de deux ou de plusieurs propriétaires. L'échange bilatéral est toujours amiable. L'échange multilatéral peut éventuellement présenter un caractère obligatoire.