

## Titre 2 : Plus-values immobilières - base d'imposition

V1.11/14

Source BOFIP

Les modalités de détermination de la plus-value réalisée par les contribuables domiciliés en France prévues à l'[article 150 V du CGI](#), à l'[article 150 VA du CGI](#), à l'[article 150 VB du CGI](#), à l'[article 150 VC du CGI](#) ainsi qu'à l'[article 150 VD du CGI](#) sont applicables aux plus-values réalisées par les non-résidents, qu'ils soient ou non ressortissants de l'Union européenne ([BOI-RFPI-PVI-20](#)).

Il convient en premier lieu de calculer la plus-value brute

Chapitre 1, [BOI-RFPI-PVI-20-10](#))  
 avant de calculer la plus-value imposable  
 Chapitre 2, [BOI-RFPI-PVI-20-20](#)).

### **Erreur ! Signet non défini.**

Chapitre 1 la plus-value brute .....	4
Section 1 Premier terme de la différence : prix de cession, .....	4
I. Prix de cession : généralités .....	4
1. Taxe sur la valeur ajoutée.....	5
2. Frais supportés par le vendeur.....	5
II. Prix de cession : cas particuliers.....	6
A. Situations particulières .....	6
1. Cession moyennant le paiement d'une rente viagère.....	6
2. Cession d'un bien acquis contre une rente viagère.....	6
3. Cession moyennant l'obligation de loger, nourrir, entretenir ou soigner le cédant.....	6
4. Échange .....	6
5. Prix de vente payable à terme ou par annuités échelonnées.....	6
6. Prix de cession indéterminé.....	6
7. Cession de terrain non bâtis moyennant la remise d'immeubles à construire. Dation en paiement .....	7
8. Prix de cession en cas d'apport en société .....	7
9. Dissolution de société.....	7
10. Biens migrants.....	7
B. Expropriations .....	8
1. Indemnités représentatives de la valeur de cession .....	8
2. Indemnités qui ne sont pas représentatives de la valeur de cession .....	8
3. Expropriation partielle.....	9

4. Attribution d'un local de réinstallation .....	9
C. Démembrements de propriété.....	9
1. Acquisition en pleine propriété et cession d'un droit démembré .....	9
2. Acquisition isolée d'un droit démembré et cession de ce droit .....	9
3. Cession après réunion de la propriété .....	9
4. Cession d'un immeuble dont la nue-propriété et l'usufruit appartiennent à des propriétaires différents .....	10
D. Indivision.....	10
1. Principe d'imposition.....	10
2. Prix de cession en cas de plus-value de partage de l'indivision .....	10
3. Prix de cession en cas de cession ultérieure du bien indivis par l'attributaire.....	11
Section 2 second terme de la différence : prix d'acquisition,.....	12
Sous-section 1, Définition du prix d'acquisition .....	12
1. Remembrement qui présente un caractère intercalaire.....	14
2. Remembrement qui ne présente pas un caractère intercalaire .....	14
1. Acquisition en pleine propriété et cession d'un droit démembré .....	17
2. Cession d'un droit démembré acquis isolément .....	18
3. Cession après réunion de la propriété .....	18
1. Principe d'imposition.....	18
2. Prix d'acquisition en cas de plus-value de partage de l'indivision .....	18
3. Prix d'acquisition en cas de cession ultérieure du bien par l'attributaire.....	19
1. Acquisition en pleine propriété et cession d'un droit démembré .....	20
2. Cession d'un droit démembré acquis isolément .....	20
3. Cession après réunion de la propriété .....	21
1. Principe d'imposition.....	22
2. Prix d'acquisition en cas de plus-value de partage de l'indivision .....	22
3. Prix d'acquisition en cas de cession ultérieure du bien par l'attributaire.....	22
1. Le bien est cédé avant le décès du donateur.....	23
2. Le bien fait l'objet d'un rapport en nature.....	23
3. Le bien rapporté à la succession tombe dans le lot du donataire à la suite du partage de la succession.....	23
4. Le rapport se fait « en moins prenant » .....	23
Sous-section 2, - Majoration du prix d'acquisition .....	23
I. Charges et indemnités .....	24
II. Frais afférents à l'acquisition à titre onéreux .....	24
1. Frais pris en compte .....	24
2. Frais effectivement supportés et justifiés .....	25
B. Forfait de 7,5% .....	25
III. Frais afférents à l'acquisition à titre gratuit .....	25
IV. Dépenses de travaux.....	27
1. Dépenses de construction, de reconstruction, d'agrandissement ou d'amélioration.....	27
2. Dépenses qui présentent le caractère de dépenses locatives .....	28
3. Dépenses réalisées par une entreprise .....	29
4. Dépenses réalisées depuis l'achèvement de l'immeuble ou son acquisition si elle est postérieure .....	29
5. Exclusion des dépenses déjà prises en compte pour la détermination de l'impôt sur le revenu .....	30
6. Dépenses effectivement supportées et justifiées .....	33
1. Principe.....	34
2. Caractère optionnel .....	34
3. Immeuble acquis depuis plus de 5 ans .....	34

4. Prix d'acquisition à retenir .....	35
V. Frais de voirie, réseaux et distribution .....	35
 Chapitre 2 Détermination de la plus-value imposable .....	 35
 I. Prise en compte de la durée de détention.....	 35
A. Computation du délai .....	35
B. Date de cession .....	35
C. Date d'acquisition .....	36
D. Détermination de l'abattement pour durée de détention.....	39
1. Cessions réalisées du 1 <sup>er</sup> janvier 2004 au 31 janvier 2012.....	39
2. Cessions réalisées du 1 <sup>er</sup> février 2012 au 31 août 2013.....	39
3. Cessions réalisées du 1 <sup>er</sup> septembre 2013 au 31 août 2014.....	39
4. Cessions réalisées à compter du 1 <sup>er</sup> septembre 2014.....	39
II. Absence de prise en compte des moins-values.....	41
1. Vente en bloc d'un immeuble acquis par fractions successives .....	41
2. Imposition consécutive à la fusion de sociétés civiles de placement immobilier (SCPI) .....	42
III. Abattement exceptionnel de 25 % sur les plus-values résultant de cessions intervenant du 1 <sup>er</sup> septembre 2013 au 31 août 2014.....	43
IV. Abattement exceptionnel de 30 % applicable, sous conditions, sur les plus-values résultant de cessions de terrains à bâtir ou de droits s'y rapportant, précédées d'une promesse de vente ayant acquis date certaine entre le 1 <sup>er</sup> septembre 2014 et le 31 décembre 2015 .....	43
1. Biens concernés .....	43
2. Cessions concernées .....	43
1. Engagement de la cession par une promesse de vente ayant acquis date certaine du 1 <sup>er</sup> septembre 2014 au 31 décembre 2015 .....	44
2. Cession réalisée au plus tard le 31 décembre de la deuxième année suivant celle au cours de laquelle la promesse de vente a acquis date certaine .....	45
C. Modalités d'application .....	45

Les modalités de détermination de la plus-value réalisée par les contribuables domiciliés en France prévues à l'[article 150 V du CGI](#), à l'[article 150 VA du CGI](#), à l'[article 150 VB du CGI](#), à l'[article 150 VC du CGI](#) ainsi qu'à l'[article 150 VD du CGI](#) sont applicables aux plus-values réalisées par les non-résidents, qu'ils soient ou non ressortissants de l'Union européenne ([BOI-RFPI-PVI-20](#)).

#### cession de terrains à bâtir

Pour les plus-values réalisées au titre de la cession de terrains à bâtir ou de droits s'y rapportant, précédée d'une promesse de vente ayant acquis date certaine entre le 1<sup>er</sup> septembre 2014 et le 31 décembre 2015, un abattement exceptionnel de 30 % est applicable, pour la détermination de l'assiette nette imposable, après prise en compte de l'abattement pour durée de détention calculé dans les conditions précisées au [BOI-RFPI-PVI-20-20 au I-D-4 § 157 à 158](#), à la condition que la cession intervienne au plus tard le 31 décembre de la deuxième année suivant celle au cours de laquelle la promesse de vente a acquis date certaine.

Pour plus de précisions sur le champ, les conditions et les modalités d'application de l'abattement exceptionnel de 30 %, il convient de se reporter au [BOI-RFPI-PVI-20-20 au IV § 340 à 440](#).

Il est précisé que les frais d'agrément supportés par le contribuable domicilié hors de France viennent en diminution du prix de cession pour le calcul de la plus-value brute. Il en est ainsi des honoraires de représentation fiscale (au titre des frais versés à un mandataire mentionnés par le 1° de l'[article 41 duovicies H de l'annexe III au CGI](#)).

Il convient en premier lieu de calculer la plus-value brute, avant de calculer la plus-value imposable (Chapitre 2, [BOI-RFPI-PVI-20-20](#)).

Conformément à l'[article 150 V du code général des impôts \(CGI\)](#), la plus ou moins-value brute est égale à la différence entre le prix de cession et le prix d'acquisition par le cédant.

## Chapitre 1 la plus-value brute

### [BOI-RFPI-PVI-20-10](#)

Le montant de la plus-value immobilière doit être déterminé pour sa valeur en euros. Ainsi, les éléments de détermination de la plus-value (notamment le prix de cession, le prix d'acquisition du bien, les charges venant en majoration ou en minoration) libellés dans une devise autre que l'euro doivent impérativement être convertis en euros par application du taux de change à la date de chaque opération (antérieurement à la mise en place de l'euro, cette conversion sera d'abord effectuée de la devise étrangère en franc ; ce dernier montant est par la suite converti en euro au taux de 6,55957 F/euro).

#### Section 1 Premier terme de la différence : prix de cession,

##### [BOI-RFPI-PVI-20-10-10](#) ;

Le prix de cession à retenir est le prix réel tel qu'il est stipulé dans l'acte. Il est majoré de certaines charges et indemnité et réduit du montant de la taxe sur la valeur ajoutée acquittée et des frais, définis par décret, supportés par le vendeur à l'occasion de la cession (I).

Dans certains cas particuliers, cette règle est aménagée afin de prendre en considération les spécificités juridiques de la cession (II).

#### I. Prix de cession : généralités

##### A. Définition

Le prix de cession à retenir est le prix réel tel qu'il est stipulé dans l'acte ([I de l'article 150 VA du code général des impôts \(CGI\)](#)) indépendamment de ses modalités de paiement.

La valeur du mobilier n'est pas prise en compte pour la détermination de la plus-value immobilière imposable à la condition que l'existence et la valeur vénale de ces biens au jour de la cession soient justifiées (production de facture, inventaire de commissaires-priseurs, etc.).

Lorsque qu'une dissimulation de prix est établie, le prix de cession doit être majoré du montant de cette dissimulation.

En revanche, les insuffisances d'évaluation ne sont pas à prendre en considération pour la détermination de la plus-value.

## **B. Majoration du prix de cession**

Le prix de cession est majoré de toutes les charges et indemnités mentionnées au [I de l'article 683 du CGI](#). Les indemnités d'assurance consécutives au sinistre partiel ou total d'un immeuble ne sont pas prises en compte ([II de l'article 150 VA du CGI](#)).

### **1. Charges et indemnités**

Il s'agit de toutes les charges en capital ainsi que toutes les indemnités stipulées au profit du cédant à quelque titre que ce soit : montant des remboursements mis à la charge des acquéreurs, obligation pour l'acquéreur de construire sur sa parcelle un mur séparatif de la parcelle dans l'intérêt du vendeur, clause d'indexation du prix de cession consentie en contrepartie de la faculté accordée à l'acquéreur de différer le règlement d'une partie du prix, indemnité d'éviction versée au locataire par l'acquéreur pour le compte du vendeur.

Les charges ainsi visées ne s'entendent que de celles que le contrat impose à l'acquéreur à la décharge du vendeur.

### **2. Indemnités d'assurance**

Les indemnités d'assurance consécutives à un sinistre partiel ou total d'un immeuble ne sont pas prises en compte. Ainsi, en cas de revente de l'immeuble sinistré, le montant de l'indemnité d'assurance n'a pas à être ajouté au prix de vente pour le calcul de la plus-value.

## **C. Diminution du prix de cession**

Le prix de cession est réduit, sur justificatifs, du montant de la taxe sur la valeur ajoutée acquittée et des frais, définis par décret, supportés par le vendeur à l'occasion de cette cession ([III de l'article 150 VA du CGI](#)).

Les pièces justifiant des frais ou charges venant en diminution du prix de cession sont fournies par le contribuable sur demande de l'administration ([article 74 SI de l'annexe II au CGI](#)).

### **1. Taxe sur la valeur ajoutée**

La TVA acquittée par le vendeur à l'occasion de la cession vient, sur justificatifs, en diminution du prix de cession.

Il en est ainsi que la taxe correspond à la mutation elle-même ou à une régularisation effectuée en application des dispositions de l'[article 210 de l'annexe II au CGI](#). Si le vendeur met le montant de cette taxe à la charge de l'acquéreur, ce montant constitue une charge majorant le prix. Mais, comme la taxe est déductible du même prix de vente, son incidence est, en principe, nulle pour le calcul de la plus-value.

### **2. Frais supportés par le vendeur**

Les frais supportés par le vendeur à l'occasion de la cession ne peuvent être admis en diminution du prix de cession que si leur montant est justifié ([article 41 duovicies H de l'annexe III au CGI](#)). Ils s'entendent exclusivement :

- des frais versés à un intermédiaire ou à un mandataire ;
- des frais liés aux certifications et diagnostics rendus obligatoires par la législation en vigueur au jour de la cession ;

- des indemnités d'éviction versées au locataire par le propriétaire qui vend le bien loué libre d'occupation. Il en est de même de l'indemnité versée au locataire par l'acquéreur pour le compte du vendeur, qui constitue par ailleurs une charge augmentative du prix (cf. **I-B-1**);
- des honoraires versés à un architecte à raison des études de travaux permettant d'obtenir un accord préalable à un permis de construire ;
- des frais exposés par le vendeur d'un immeuble en vue d'obtenir d'un créancier la mainlevée de l'hypothèque grevant cet immeuble.

## **II. Prix de cession : cas particuliers**

### **A. Situations particulières**

#### **1. Cession moyennant le paiement d'une rente viagère**

Lorsqu'un bien est cédé contre une rente viagère, le prix de cession retenu pour ce bien est la valeur en capital de la rente, à l'exclusion des intérêts (**I de l'article 150 VA-I du CGI**). Cette valeur doit s'entendre du montant du capital représentatif de la rente au jour de la cession, éventuellement augmenté de la fraction du prix payée comptant.

#### **2. Cession d'un bien acquis contre une rente viagère**

Le prix de cession à retenir pour le calcul de la plus-value doit s'entendre du prix total stipulé dans l'acte, y compris la fraction du prix représentant le montant des arrérages restant à courir.

#### **3. Cession moyennant l'obligation de loger, nourrir, entretenir ou soigner le cédant**

Comme en cas de cession moyennant le paiement d'une rente viagère, le prix de cession est déterminé en retenant la valeur du capital représentatif des prestations fournies. Il appartient aux parties de procéder, sous leur propre responsabilité, à l'estimation de ces prestations et à l'évaluation du capital qu'elles représentent.

#### **4. Échange**

Le prix de cession est constitué par la valeur réelle du bien acquis en contrepartie du bien cédé, majorée éventuellement du montant de la soulte reçue ou diminuée du montant de la soulte payée. Toutefois, certaines opérations d'échange sont exonérées.

#### **5. Prix de vente payable à terme ou par annuités échelonnées**

Le prix de cession est égal au montant cumulé des versements afférents aux diverses échéances stipulées au contrat. Toutefois, si ces versements comprennent des intérêts, le montant de ceux-ci vient en déduction du prix de cession.

#### **6. Prix de cession indéterminé**

Lorsque le prix de cession ne peut être déterminé avec exactitude au jour de la cession, il appartient au contribuable de l'évaluer sous sa propre responsabilité, compte tenu des éléments stipulés dans l'acte.

Dans l'hypothèse où le prix de cession a été majoré ou minoré, en application des stipulations contractuelles contenues dans l'acte de cession, il appartient au contribuable de déposer au service des impôts de son domicile, une déclaration rectificative en vue d'être imposé sur la plus-value complémentaire ou d'obtenir un dégrèvement sur l'impôt acquitté lors de la formalité de publicité foncière.

## **7. Cession de terrain non bâtis moyennant la remise d'immeubles à construire. Dation en paiement**

La cession de terrain non bâti rémunérée moyennant la remise d'immeubles ou fractions d'immeubles à construire constitue une dation en paiement. Le prix de cession à retenir pour la détermination de la plus-value imposable est celui qui résulte de l'acte authentique qui constate la vente, quelles que soient les modalités de règlement de ce prix.

Le prix de cession mentionné dans l'acte de vente peut être écarté si l'administration apporte la preuve que ce prix comporte une dissimulation du prix réellement convenu entre les parties.

Dans le cas d'un règlement par dation en paiement de locaux à construire, l'administration apporte une telle preuve lorsqu'elle établit qu'il existe entre le prix stipulé à l'acte et la valeur des droits représentatifs des locaux à construire, estimés à la date de cession du terrain, une disproportion d'une importance telle qu'elle permet de considérer que les parties à l'acte ont volontairement dissimulé une partie du prix réellement convenu.

Lorsque l'existence d'une telle dissimulation est établie, l'administration est fondée à déterminer la plus-value en retenant comme prix de cession la valeur réelle des biens reçus en paiement estimée à la date de la cession. La valeur des constructions remises en paiement peut être évaluée par référence, soit au prix de vente de locaux similaires situés dans un immeuble achevé ou en cours d'achèvement, soit au prix de vente futur des locaux compris dans l'immeuble dont la construction est projetée. Les valeurs retenues doivent être affectées de coefficients de correction destinés à tenir compte des conditions particulières de l'opération.

## **8. Prix de cession en cas d'apport en société**

### **170**

Le prix de cession est égal à la valeur réelle des titres représentatifs de l'apport ( c'est-à-dire la valeur du bien apporté ).

Cette valeur est fixée, conformément à la jurisprudence du Conseil d'État, par référence à la valeur réelle de l'actif social correspondant à la date de cet apport ; elle doit tenir compte, le cas échéant, des insuffisances relevées pour la liquidation des droits de mutation.

Cette règle qui permet d'écarter la valeur conférée par les parties dans l'acte d'apport est conforme au principe selon lequel la plus-value doit être calculée en fonction de la valeur vénale réelle du bien reçu en rémunération dans tous les cas où la cession à titre onéreux ne trouve pas sa contrepartie dans un prix en espèces stipulé à l'acte.

## **9. Dissolution de société**

Le prix de cession est constitué par la valeur réelle des droits de chaque associé dans l'actif immobilier possédé par la société.

## **10. Biens migrants**

Lorsqu'un élément figurant ou ayant figuré à l'actif d'une entreprise vient d'être cédé, il y a lieu de déterminer deux plus-values, soumises à des régimes fiscaux différents. Le cas particulier de ces biens migrants du patrimoine privé au patrimoine professionnel ou inversement est traité au [BOI-RFPI-PVI-10-20](#).

## B. Expropriations

### 1. Indemnités représentatives de la valeur de cession

L'indemnité d'expropriation à retenir pour le calcul de la plus-value imposable est constituée par l'ensemble des indemnités allouées en espèce ou en nature à un même bénéficiaire à l'exception de celles qui ne sont pas représentatives de la valeur de cession des biens expropriés ([I de l'article 74 SC de l'annexe II au CGI](#)).

Les acomptes perçus en application de [l'article L13-28 du code de l'expropriation pour cause d'utilité publique](#) sont rattachés à l'indemnité dont ils constituent un élément.

### 2. Indemnités qui ne sont pas représentatives de la valeur de cession

Les indemnités accessoires qui ont, en principe, pour objet de compenser des préjudices directs et distincts de celui causé par la dépossession des biens ne doivent pas être retenues.

Aussi, pour calculer la plus-value, il n'y a pas lieu de prendre en considération :

- les indemnités pour trouble de jouissance ;

- les indemnités qui présentent, en droit commun, le caractère d'un revenu imposable pour l'intéressé. Il s'ensuit que les indemnités accessoires d'expropriation qui sont déjà taxables au titre d'autres catégories de revenus ne doivent pas être comprises dans l'indemnité servant de base au calcul de la plus-value ;

- les indemnités allouées en représentation de frais à exposer par l'exproprié pour se rétablir, à la condition que la mutation porte sur un bien compris dans une déclaration d'utilité publique visée à [l'article 1er de l'ordonnance n° 58-997 du 23 octobre 1958](#) ou celle prévue par la loi n° 70-612 du 10 juillet 1970 tendant à la résorption de l'habitat insalubre. Il en est ainsi, notamment, de l'indemnité de emploi et également -sans que cette énumération puisse être considérée comme limitative- de l'indemnité pour rétablissement de clôture ou de l'indemnité de déménagement. Mais, bien entendu, les dépenses effectuées par l'exproprié au moyen de ces fonds ne peuvent être prises en considération pour le calcul des plus-values ultérieures que l'intéressé réalisera éventuellement.

Il en va toutefois différemment s'il apparaît que ces indemnités accessoires n'ont pas été attribuées conformément à leur objet. Sous réserve de l'appréciation souveraine du juge de l'impôt, l'administration est alors en droit, dans l'exercice de son droit de contrôle, de remettre en cause la qualification de ces indemnités et de les rattacher à l'indemnité principale pour l'établissement de l'impôt.

L'exclusion de toutes les indemnités qui ne sont pas représentatives de la valeur de cession des biens expropriés s'applique non seulement lorsque le transfert de propriété est réalisé par voie d'ordonnance d'expropriation, mais aussi en cas de cession amiable d'un bien compris dans une déclaration d'utilité publique visée à [l'article 1er de l'ordonnance n° 58-997 du 23 octobre 1958](#) et celle prévue par la loi n° 70-612 du 10 juillet 1970 tendant à la résorption de l'habitat insalubre.

Dès lors, même si une fraction du prix payé lors d'une acquisition amiable conclue en dehors de toute procédure d'expropriation est dénommée « indemnité de emploi » par les parties à l'acte, l'administration doit retenir le prix de vente total, étant entendu que si le contribuable entend faire valoir qu'il n'a accepté de traiter à l'amiable que pour éviter le recours à la procédure prévue par [l'ordonnance du 23 octobre 1958](#) dont il était menacé, il lui appartient d'engager une procédure contentieuse.

### 3. Expropriation partielle

Lorsque l'indemnité n'a pas été versée ( en totalité ou en partie ), mais a été compensée en vertu des dispositions de l'[article L13-12 du code de l'expropriation pour cause d'utilité publique](#), avec la plus-value procurée au reste de la propriété du fait des travaux à exécuter par les collectivités publiques, le prix de cession est constitué par l'indemnité brute, c'est-à-dire avant la compensation. Lors de la cession ultérieure de la fraction non expropriée, le montant de la somme compensée est assimilé à une dépense d'amélioration pour la détermination de la plus-value ( [II de l'article 74 SC de l'annexe II au CGI](#) ).

Inversement, l'indemnité versée pour dépréciation du surplus du bien ne s'ajoute pas à l'indemnité principale d'expropriation. Mais en cas de cession ultérieure de cette parcelle, l'indemnité ainsi allouée vient en diminution du prix d'acquisition ( [II de l'article 74 SC de l'annexe II au CGI](#) ).

### 4. Attribution d'un local de réinstallation

Lorsque, dans le cadre des dispositions de l'[article L13-20 du code de l'expropriation pour cause d'utilité publique](#), l'indemnité a été remplacée par l'attribution d'un local de réinstallation ( local commercial, artisanal ou industriel équivalent situé dans la même agglomération ), la somme à retenir pour la plus-value est constituée par l'indemnité d'expropriation en espèces, fixée au préalable ( [I de l'article 74 SC de l'annexe II au CGI](#) ).

## C. Démembrements de propriété

Le droit de propriété d'un bien se caractérise par l'addition d'une part, du droit de jouir du bien, qui est lui-même constitué par le droit d'usage ( usus ) et le droit de percevoir les revenus ( fructus ) et d'autre part, du droit de disposer du bien ( abusus ).

Le démembrement du droit de propriété consiste à attribuer le droit de jouir du bien à une personne, l'usufruitier, et le droit d'en disposer à une autre, le nu-propriétaire. Le démembrement résulte tantôt d'une cession à titre onéreux ( par exemple, le propriétaire cède l'usufruit à un tiers ), tantôt d'une transmission à titre gratuit à la suite d'une donation ou d'une succession.

### 1. Acquisition en pleine propriété et cession d'un droit démembre

**290**

Le prix de cession à retenir est le prix réel tel qu'il est stipulé dans l'acte ( [article 150 VA du CGI](#) ). Il est librement déterminé par les parties.

### 2. Acquisition isolée d'un droit démembre et cession de ce droit

**300**

Le prix de cession à retenir est le prix réel tel qu'il est stipulé dans l'acte ( [article 150 VA du CGI](#) ). Il est librement déterminé par les parties.

En cas de cession conjointe de l'usufruit et de la nue-propriété, le prix global doit être ventilé de façon à faire apparaître distinctement le prix de cession de la nue-propriété et celui de l'usufruit, en fonction de leur valeur réelle au jour de la vente. A titre de règle pratique, il est admis que cette ventilation puisse être effectuée en appliquant le barème prévu par l'[article 669 du CGI](#), en tenant compte de l'âge de l'usufruitier au jour de la vente.

### 3. Cession après réunion de la propriété

**310**

Le prix de cession à retenir est le prix réel tel qu'il est stipulé dans l'acte.

#### **4. Cession d'un immeuble dont la nue-propriété et l'usufruit appartiennent à des propriétaires différents**

##### **320**

En cas de cessions conjointes par le nu-propiétaire et l'usufruitier de leurs droits démembrés respectifs avec répartition du prix de vente entre les intéressés, l'opération est susceptible de dégager une plus-value imposable au nom de chacun des titulaires des droits démembrés.

Le prix de cession à retenir est le prix réel tel qu'il est stipulé dans l'acte. Le prix global doit être ventilé de façon à faire apparaître distinctement le prix de cession de la nue-propriété et celui de l'usufruit, en fonction de la valeur réelle au jour de la vente.

A titre de règle pratique, il est admis que cette ventilation puisse être effectuée en appliquant le barème prévu par l'article [669 du CGI](#), en tenant compte, bien entendu, de l'âge de l'usufruitier au jour de la vente.

### **D. Indivision**

##### **330**

Le partage est un acte juridique qui met fin à une indivision en répartissant les biens indivis entre les différents coindivisaires. Il constitue une cession à titre onéreux à hauteur des droits appartenant aux copartageants autres que l'attributaire et qui, du fait du partage, sont cédés par eux à ce dernier.

Toutefois, les partages peuvent, dans certains cas, ne pas donner lieu à l'imposition de la plus-value réalisée, quand bien même ils s'effectueraient à charge du versement d'une soulte (cf. [BOI-RFPI-PVI-10-40-100](#)).

#### **1. Principe d'imposition**

##### **340**

Lorsqu'il porte sur des immeubles ou des droits immobiliers, ce partage donne donc lieu, en principe, à l'imposition de la plus-value réalisée par les copartageants autre que l'attributaire, dans les conditions prévues aux [articles 150 U et suivants du CGI](#).

Dès lors que seules les cessions réalisées à titre onéreux sont susceptibles de donner lieu à l'application de ce régime d'imposition, l'existence d'une plus-value imposable implique nécessairement qu'une soulte soit versée par le ou les attributaires aux autres copartageants.

La plus-value est imposée au nom de chaque coindivisaire à raison de la fraction du prix de vente correspondant à ses droits dans l'indivision.

Chaque indivisaire est réputé recevoir une fraction du prix de vente correspondant aux droits qu'il détenait sur le bien cédé à la date de la vente. Les arrangements qui sont intervenus entre les coindivisaires sur la répartition du prix de cession doivent être regardés comme des actes par lesquels les intéressés ont ultérieurement disposé du prix de vente perçu par eux et sont sans influence sur le calcul de la plus-value.

#### **2. Prix de cession en cas de plus-value de partage de l'indivision**

##### **350**

Le prix de cession correspond au montant du prix ou de la soulte due aux co-partageants par l'attributaire du bien indivis. La circonstance que cette somme ne fasse pas l'objet d'un versement immédiat est sans incidence.

### 3. Prix de cession en cas de cession ultérieure du bien indivis par l'attributaire

Lorsque l'attributaire d'un bien indivis procède à la revente dudit bien, la plus-value sur cession est calculée différemment, selon que l'attributaire a été ou non exonéré de plus-value de partage.

#### a. L'attributaire n'était pas membre de l'indivision initiale

##### 360

Le prix de cession à retenir est le prix réel tel qu'il est stipulé dans l'acte ([article 150 VA du CGI](#)).

#### b. L'attributaire était membre de l'indivision initiale et la plus-value de partage n'a pas été exonérée

##### 370

Si l'attributaire était membre originaire de l'indivision et que le partage du bien indivis a donné lieu à l'imposition de la plus-value à hauteur de la soulte versée lors de celui-ci, la cession ultérieure du bien par l'attributaire devra obéir à des modalités de calcul particulières.

Dans cette situation, la plus-value est déterminée en tenant compte de deux fractions distinctes. La première correspond à la part détenue par l'indivisaire depuis l'origine de l'indivision et la seconde correspond à la part acquise par l'indivisaire lors du partage.

Pour la première fraction de la plus-value (part détenue depuis l'origine de l'indivision) : Cette fraction correspond à la quote-part du prix de cession (déterminée en fonction de la part que détenait le cédant à l'entrée dans l'indivision) après déduction de la valeur de la quote-part détenue par le cédant à l'entrée dans l'indivision et déduction de l'abattement éventuel pour durée de détention;

Pour la seconde fraction de la plus-value (part acquise lors du partage): Cette fraction correspond au reste du prix de cession après déduction du montant de la soulte payée par l'attributaire au moment du partage et déduction de l'abattement éventuel pour durée de détention (calculé à compter de la date de l'acte de partage).

##### 380

**Exemple:** Soit un immeuble détenu en indivision à parts égales par deux personnes physiques (A et B) suite à une donation simple effectuée à leur profit en avril 2000. Au jour de la donation, la valeur du bien donné s'élève à 800 000 euros.

En mai 2010, s'opère le partage du bien entre les deux indivisaires, la valeur du bien au jour de ce partage s'élève à 1 200 000 euros, l'attributaire (A) versant une soulte de 600 000 euros au co-partageant (B).

**Détermination de la plus-value de partage :** B est alors imposable au titre de la plus-value résultant du partage à hauteur du prix de cession (soulte reçue) diminué du prix d'acquisition (quote-part de la valeur du bien au moment de la donation simple), diminué de l'abattement pour durée de détention calculé à compter de la date d'entrée du bien en indivision (s'agissant d'une plus-value réalisée en 2010, l'abattement pour durée de détention était de 10% par année entière de détention au delà de la cinquième : [article 150 VC du CGI](#)).

Soit une plus-value imposable de  $(600\ 000 - 400\ 000) = 200\ 000\ € - 50\ %$  d'abattement (immeuble détenu depuis 10 ans) = 100 000 €

**Détermination de la plus-value lors de la cession ultérieure du bien.** Si A revend l'immeuble en juin 2012 pour un montant de 1 500 000 euros, la plus-value sera calculée comme suit :

**1ère fraction :**

50% du prix de cession - quote-part de la valeur du bien à l'entrée dans l'indivision - abattement pour durée de détention calculé à compter de la date d'entrée du bien en indivision (s'agissant d'une plus-value réalisée en juin 2012, voir les modalités de calcul prévues à l'[article 150 VC du CGI](#) telles qu'elles résultent de l'article 1er de la deuxième loi de finances rectificative pour 2011([loi n°2011-1117 du 19 septembre 2011](#))).

Soit  $750\ 000 - 400\ 000 = 350\ 000\ € - 14\ %$  d'abattement (immeuble détenu depuis 12 ans : abattement de 2% par année entière de détention à compter de la sixième année) = 301 000 €.

**2ème fraction**

50% du prix de cession - soulte payée au moment du partage

Soit  $750\ 000 - 600\ 000 = 150\ 000\ €$  (aucun abattement pour durée de détention, l'immeuble étant détenu depuis 2 ans : voir les modalités de calcul prévues à l'[article 150 VC du CGI](#) telles qu'elles résultent de l'article 1er de la deuxième loi de finances rectificative pour 2011 ([loi n°2011-1117 du 19 septembre 2011](#))).

**La plus-value imposable totale s'élève à  $301\ 000 + 150\ 000 = 451\ 000\ €$ .**

Afin de simplifier l'exemple, ces calculs sont effectués sans tenir compte des éléments qui peuvent venir en majoration du prix d'acquisition ou en diminution du prix de cession (frais, dépenses de travaux....).

**Section 2 second terme de la différence : prix d'acquisition,**

---

[BOI-RFPI-PVI-20-10-20](#)).

Le prix d'acquisition à retenir est le prix effectivement acquitté par le cédant, tel qu'il a été stipulé dans l'acte ([I de l'article 150 VB du code général des impôts](#) (CGI)). En cas d'acquisition à titre gratuit, le prix d'acquisition s'entend de la valeur vénale au jour du transfert diminuée, le cas échéant, de l'abattement prévu à l'[article 764 bis du CGI](#).

**20**

Le prix d'acquisition est majoré d'un certain nombre de frais et de dépenses diverses limitativement énumérés par la loi ([II de l'article 150 VB du CGI](#)).

**30**

La présente section se décompose de la manière suivante :

**Sous-section 1, Définition du prix d'acquisition**

- [BOI-RFPI-PVI-20-10-20-10](#) ;

## 1

En cas d'acquisition à titre onéreux, le prix d'acquisition à retenir est le prix effectivement acquitté par le cédant, tel qu'il a été stipulé dans l'acte (I de l'article 150 VB du code général des impôts (CGI)).

En cas d'acquisition à titre gratuit, le prix d'acquisition s'entend, en principe, de la valeur vénale retenue pour la détermination des droits de mutation à titre gratuit ( article 150 VB du CGI ).

## 10

Pour les plus-values réalisées au titre de cessions intervenues à compter du 1er février 2012, ainsi qu'au titre des cessions intervenues à compter du 25 août 2011 en cas d'apport de biens immobiliers ou de droits sociaux relatifs à ces biens immobiliers à une société dont la personne à l'origine de l'apport, son conjoint, leurs ascendants et leurs descendants ou un ayant droit à titre universel de l'une ou de plusieurs de ces personnes est un associé ou le devient à l'occasion de cet apport, le prix d'acquisition, à défaut, selon le cas, de prix stipulé dans l'acte ou de valeur retenue pour la détermination des droits de mutation à titre gratuit, s'entend de la valeur vénale réelle à la date d'entrée dans le patrimoine du cédant d'après une déclaration détaillée et estimative des parties (loi n° 2011-1117 du 19 septembre 2011 de finances rectificative pour 2011, art. 1er).

### I. Prix d'acquisition : généralités

#### A. Principe

## 20

En cas d'acquisition à titre onéreux, le prix d'acquisition à retenir est le prix effectivement acquitté par le cédant, tel qu'il a été stipulé dans l'acte. En cas d'acquisition à titre gratuit, le prix d'acquisition s'entend de la valeur retenue pour la détermination des droits de mutation à titre gratuit (article 150 VB du CGI).

#### B. Exception

## 30

Lorsque l'acte ne mentionne aucun prix d'acquisition ou à défaut de valeur retenue pour la détermination des droits de mutation à titre gratuit, le prix d'acquisition s'entend de la valeur vénale à la date d'entrée dans le patrimoine du cédant d'après une déclaration détaillée et estimative des parties.

Dans les cas exceptionnels où le prix d'acquisition n'est pas connu du fait de l'absence d'acte translatif de propriété lors de l'entrée dans le patrimoine du cédant (par exemple, succession non déposée, succession non imposable en France, acquisition par prescription acquisitive, etc), le I de l'article 150 VB du CGI, dans sa rédaction issue du 1° du I de l'article 1<sup>er</sup> de la deuxième loi de finances rectificative pour 2011 (n° 2011-1117 du 19 septembre 2011), dispose qu'il convient de retenir la valeur vénale réelle de l'immeuble à la date d'entrée dans le patrimoine du cédant d'après une déclaration détaillée et estimative des parties.

A titre de règle pratique, la valeur qui figure dans l'attestation immobilière de propriété publiée à la conservation des hypothèques pourra être retenue, à la condition que celle-ci mentionne la valeur vénale réelle du bien à la date d'entrée dans le patrimoine du cédant.

La détermination de la valeur vénale réelle à la date d'entrée dans le patrimoine du cédant est effectuée par le contribuable, sous sa responsabilité, et peut être justifiée par tous moyens (prix du marché, attestation d'expert, etc.). Il est précisé que la valeur vénale retenue est susceptible d'être remise en

cause par l'administration, dans les conditions de droit commun, si elle a été manifestement majorée en vue de minorer le montant de la plus-value réalisée.

## **II. Acquisition à titre onéreux**

### **40**

On examinera le prix d'acquisition à retenir pour le calcul de la plus-value dans certaines situations juridiques particulières.

#### ***A. Remembrement***

##### **1. Remembrement qui présente un caractère intercalaire**

### **50**

Lorsque les dispositions du **5° du II de l'article 150 U du CGI** se sont appliquées, 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.

La plus-value est donc calculée et taxée comme si la cession portait non pas sur le terrain ou l'immeuble bâti attribué à l'issue de l'opération de remembrement, mais sur le terrain apporté à l'association ou remis à l'échange. En d'autres termes, il est considéré fictivement que le terrain vendu ou exproprié, a été acquis au même prix, ou pour la même valeur vénale, à la même date et selon le même mode que le terrain précédemment apporté à l'association ou remis à l'échange.

### **60**

Lorsque les terrains apportés par leur propriétaire à l'association chargée du remembrement, ou remis à l'échange, ont été acquis à des dates différentes, il convient, en cas de revente de lots d'un terrain attribué à l'issue d'une opération de remembrement, de considérer que la cession porte, à due concurrence, sur les terrains acquis aux dates les plus anciennes.

##### **2. Remembrement qui ne présente pas un caractère intercalaire**

### **70**

Lorsque les dispositions du **5° du II de l'article 150 U du CGI** ne sont pas applicables, et donc que l'opération est taxable, il convient de retenir, pour le calcul de la plus-value réalisée en cas de revente des biens attribués à l'issue de l'opération de remembrement ou reçus en échange, selon le cas :

- la valeur du bien reçu de l'association sous le couvert de laquelle est réalisée l'opération de remembrement ;

- ou la valeur du bien reçu en échange.

#### ***B. Biens acquis moyennant le paiement d'une rente viagère***

### **80**

Le prix d'acquisition à retenir pour le calcul de la plus-value imposable est en principe la valeur du capital représentatif de la rente, majorée, le cas échéant, de la fraction du prix d'acquisition payée comptant.

Toutefois, afin de tenir compte, pour le calcul de la plus-value, du caractère essentiellement aléatoire du contrat de rente viagère, il a été décidé d'autoriser le contribuable à substituer, sur sa demande, au

capital représentatif de la rente apprécié au moment de l'acquisition, le total formé par les arrérages effectivement versés et le capital représentatif de la rente restant à verser à la date de la vente. La même option est ouverte aux contribuables qui, ayant cédé un bien acquis dans les mêmes conditions, conservent à leur charge le service de la rente viagère. Étant donné que, dans ce cas, la rente restant à courir ne fait pas l'objet d'une évaluation dans l'acte de cession, le contribuable devra indiquer dans sa demande, les éléments qui ont servi de base à l'évaluation de la rente retenue en majoration du prix d'acquisition.

Cette mesure de tempérament est également susceptible de s'appliquer lorsque le créancier est décédé au moment de la vente du bien. Dans cette hypothèse, il convient de retenir comme prix d'acquisition le montant des arrérages effectivement versés majoré, le cas échéant, de la fraction du prix d'acquisition payée comptant.

### ***C. Biens reçus en échange***

#### **90**

En cas d'échange pur et simple, la valeur à retenir comme prix d'acquisition est la valeur réelle du bien remis en échange.

En cas d'échange avec soulte, la valeur à prendre en considération varie suivant que la soulte est payée ou reçue. Dans la première hypothèse, le prix d'acquisition est constitué par la valeur réelle du bien remis en échange à laquelle s'ajoute le montant de la soulte ; dans la seconde, le prix s'entend de la valeur réelle du bien remis, diminué du montant de la soulte.

### ***D. Biens reçus en apport***

#### **100**

Le prix d'acquisition est constitué par la valeur réelle des droits sociaux rémunérant l'apport (c'est-à-dire la valeur du bien apporté).

### ***E. Opération de construction réalisée à titre occasionnel***

#### **110**

En cas de construction par le cédant sur un terrain dont il était antérieurement propriétaire, le prix d'acquisition à retenir est constitué par :

- le coût des travaux de construction, d'une part. Ces travaux s'entendent notamment des frais d'architecte, des taxes et participations liées à la construction, et des factures et mémoires des entrepreneurs de tous les corps d'état. Il est précisé que si les travaux ne sont pas réalisés par une entreprise, ils s'entendent du prix d'achat des matériaux pour la construction, et le cas échéant, du coût de la main d'œuvre employée (salaires versés aux ouvriers et charges sociales y afférentes). En revanche, le travail personnellement effectué par le contribuable n'est pas pris en compte. La circonstance que ces dépenses aient été incluses dans la base d'une réduction d'impôt sur le revenu est sans incidence ;

- le prix d'acquisition du terrain, d'autre part.

Il est rappelé que la fraction de la plus-value afférente au terrain est déterminée en tenant compte de la date d'acquisition du terrain indépendamment de la date du début d'exécution des travaux de construction.

### ***F. Biens reçus à la suite d'une dissolution de société***

**120**

Le bien est réputé avoir été acquis pour la valeur réelle qu'il comportait au jour de la publication de la clôture de la liquidation, à hauteur des droits correspondant à la part de l'attributaire résultant de la disparition de la société.

En revanche, il convient de retenir la valeur du bien à la date du partage à concurrence des droits appartenant aux co-partageants autres que l'attributaire du bien et qui, du fait du partage, ont été cédés par eux à ce dernier.

#### ***G. Cession portant sur une partie d'un bien***

**130**

La plus-value est déterminée en tenant compte de la fraction du prix d'acquisition afférente à cette seule partie ([article 74 SD de l'annexe II au CGI](#)). Il convient de retenir les charges et indemnités augmentatives du prix et les frais d'acquisition dans la même proportion que le prix d'acquisition lui-même ([article 74 SF de l'annexe II au CGI](#)).

#### ***H. Immeubles acquis dans le cadre d'un contrat de vente d'immeubles à rénover***

**140**

La vente d'immeubles à rénover (VIR) est un contrat, introduit par l'article 80 de la [loi n°2006-872 du 13 juillet 2006](#) portant engagement national pour le logement ("Loi ENL"), qui permet au vendeur de s'engager dans le cadre d'une vente ordinaire d'un bien immobilier à réaliser des travaux de rénovation suivant les modalités prévues par le contrat.

Conformément au c de l'[article L. 262-4 du code de la construction et de l'habitation \(CCH\)](#), tout contrat de VIR doit mentionner le prix de l'immeuble. Par ailleurs, l'[article R\\*262-9 du CCH](#) dispose que le prix de l'immeuble visé au c de l'[article L262-4 du CCH](#) est le prix payé par l'acquéreur incluant celui de l'existant au jour de la vente et celui des travaux devant être réalisés par le vendeur. les documents contractuels distinguent ces deux parties du prix.

Dès lors que l'acquisition s'inscrit dans le cadre du régime juridique de la vente d'immeuble à rénover, le I de l'[article 150 VB du CGI](#) dispose que le prix d'acquisition à retenir est celui stipulé dans l'acte qui comprend à la fois le prix de l'existant et des travaux de rénovation.

Ainsi dès lors que les travaux de rénovation sont réalisées par le vendeur dans le cadre d'un contrat de VIR et que l'obligation de réaliser la rénovation est liée au transfert de propriété entre les parties, le montant de ces travaux s'intègre au prix d'acquisition. Corrélativement, lesdits travaux, compris dans le prix stipulé dans l'acte, ne peuvent venir en majoration du prix d'acquisition sur le fondement du 4° du II de l'[article 150 VB du CGI](#).

#### ***I. Changement de régime matrimonial : option pour le régime de la communauté universelle***

**150**

Le transfert dans l'avoir de la communauté universelle d'un immeuble acquis par l'un des époux précédemment mariés sous le régime de la séparation de biens est considéré comme une opération purement intercalaire, même si le déplacement de la propriété immobilière doit être publié au fichier immobilier. Il s'ensuit qu'en cas de vente du bien de communauté, la plus-value est calculée à partir de la date et de la valeur de l'acquisition faite par le conjoint séparé de biens.

#### ***J. Décès d'un conjoint : clause d'attribution intégrale de la communauté***

## 160

L'époux survivant auquel cette clause profite est réputé propriétaire de la totalité de l'immeuble commun depuis la date de l'acquisition effectuée par les époux à condition qu'il n'existe pas d'enfant d'un premier mariage. La plus-value réalisée ultérieurement par l'époux survivant à l'occasion de la cession de cet immeuble doit donc être déterminée à partir du prix d'acquisition payé par les époux communs en biens.

### ***K. Immeubles bâtis acquis par accession***

## 170

En cas de cession ultérieure d'un bien immobilier reçu par accession, il convient de considérer que le prix d'acquisition comprend :

- le prix d'acquisition du terrain. Celui-ci s'entend du prix effectivement payé pour son acquisition ou, en cas d'acquisition par voie de mutation à titre gratuit (succession ou donation), de la valeur vénale réelle au jour de la mutation ;
- le prix de revient des constructions reçues par le bailleur.

Dans le cas où le contrat prévoit que le transfert de propriété des constructions s'effectue moyennant le versement d'une indemnité au preneur en fin de bail ou lors de sa résiliation anticipée, le prix ou la valeur d'acquisition du terrain est augmenté du montant de l'indemnité ainsi versée ou du prix de revient du preneur des constructions s'il est supérieur.

### ***L. Biens migrants***

## 180

Lorsqu'un élément figurant ou ayant figuré à l'actif d'une entreprise vient d'être cédé, il y a lieu de déterminer deux plus-values, soumises à des régimes fiscaux différents. Le cas particulier des biens migrants est traité au [BOI-RFPI-PVI-10-20](#).

### ***M. Démembrement de propriété***

#### **1. Acquisition en pleine propriété et cession d'un droit démembré**

## 190

Si l'aliénation a pour objet la nue-propriété, l'usufruit ou tout autre droit portant sur un bien acquis en pleine propriété, la plus-value imposable est déterminée en tenant compte :

- d'une part, du prix du droit aliéné ;
- et, d'autre part, de la fraction du prix d'acquisition de la pleine propriété afférente à ce droit.

## 200

Le prix d'acquisition afférent au droit cédé est obligatoirement déterminée en appliquant le barème institué par l'[article 669 du CGI](#), que l'acquisition soit intervenue avant ou après le 1er janvier 2004, en tenant compte de l'âge de l'usufruitier au jour de la vente ([article 74 SE de l'annexe II au CGI](#)). Ces dispositions s'appliquent de plein droit sans possibilité de retenir un autre mode d'évaluation du prix d'acquisition du droit cédé.

Dans cette situation, les charges et indemnités augmentatives du prix, ainsi que les frais d'acquisition, sont retenus dans la même proportion que le prix d'acquisition lui-même.

## **2. Cession d'un droit démembré acquis isolément**

### **210**

Dans cette situation la plus-value est déterminée en fonction du prix d'acquisition du droit aliéné.

Le prix d'acquisition du droit est celui effectivement acquitté par le cédant, tel qu'il a été stipulé dans l'acte . Il n'a pas à être évalué a posteriori à l'aide d'un barème ou d'une évaluation économique. Cela étant, lors de la mutation qui l'a fait entrer dans le patrimoine du cédant , il peut avoir été évalué en appliquant le barème de l' [article 762 du CGI](#) (acquisition avant le 1er janvier 2004).

## **3. Cession après réunion de la propriété**

### **220**

Il convient de distinguer les situations suivantes :

- la nue-propriété et l'usufruit ont été acquis à titre onéreux : il convient de retenir la somme des prix d'acquisition de chacun des droits démembrés stipulés dans chacun des actes d'acquisition ;

- la nue-propriété a été acquise à titre gratuit (donation ou succession) et l'usufruit à titre onéreux : il convient de retenir la somme de la valeur vénale de la nue-propriété retenue lors de la donation ou de la succession et du prix d'acquisition de l'usufruit ;

- la nue-propriété a été acquise à titre onéreux et l'usufruit par extinction : d'une manière générale, lorsque l'usufruit a été acquis par voie d'extinction, son prix d'acquisition est nul. Toutefois, il est admis de retenir pour le calcul de la plus-value immobilière imposable, la valeur vénale de chacun des droits (donc la valeur de la pleine propriété) à la date d'entrée de la nue-propriété dans le patrimoine du cédant.

## ***N. Indivision***

### **230**

Le partage est un acte juridique qui met fin à une indivision en répartissant les biens indivis entre les coindivisaires. Il constitue une cession à titre onéreux à hauteur des droits appartenant aux copartageants autres que l'attributaire et qui, du fait du partage, sont cédés par eux à ce denier.

Toutefois, les partages peuvent, dans certains cas, ne pas donner lieu à l'imposition de la plus-value réalisée, quand bien même ils s'effectueraient à charge du versement d'une soulte (cf. [BOI-RFPI-PVI-10-40-100](#)).

## **1. Principe d'imposition**

### **240**

Cf. [BOI-RFPI-PVI-20-10-10](#).

## **2. Prix d'acquisition en cas de plus-value de partage de l'indivision**

### **250**

Le prix d'acquisition à retenir est celui effectivement acquitté par le ou les cédants, tel qu'il a été stipulé dans l'acte.

### 3. Prix d'acquisition en cas de cession ultérieure du bien par l'attributaire

#### 260

Lorsque l'attributaire du bien indivis procède à la revente dudit bien, la plus-value sur cession est calculée différemment, selon que l'attributaire a été ou non exonéré de la plus-value de partage.

#### a. L'attributaire n'était pas membre de l'indivision initiale

---

#### 270

Lorsque l'attributaire du bien était tiers à l'indivision antérieure, le prix d'acquisition correspond au prix de cession stipulé dans l'acte de partage ([article 150 VA du CGI](#)).

#### b. L'attributaire était membre de l'indivision initiale

---

#### 280

Si l'attributaire était membre originaire de l'indivision et que le partage du bien indivis a donné lieu à l'imposition de la plus-value à hauteur de la soulte versée lors de celui-ci, la plus-value lors de la cession ultérieure du bien par l'attributaire est déterminée en tenant compte de deux fractions distinctes correspondant respectivement à la part détenue par l'indivisaire depuis l'origine de l'indivision et à la part acquise lors du partage.

Pour la première fraction, le prix d'acquisition à retenir est la valeur de la quote-part détenue par le cédant au jour de son entrée dans l'indivision.

Pour la deuxième fraction, le prix d'acquisition à retenir est égal au montant de la soulte payée par l'attributaire au moment du partage.

Des précisions et un exemple figurent au [BOI-RFPI-PVI-20-10-10](#).

### III. Acquisition à titre gratuit

#### 290

Le prix d'acquisition à titre gratuit s'entend de la valeur retenue pour la détermination des droits de mutation à titre gratuit (DMTG) conformément au [I de l'article 150 VB du CGI](#). Le prix d'acquisition à titre gratuit correspond à la valeur vénale ayant servi de base à la liquidation des droits de mutation à titre gratuit diminuée, le cas échéant, de l'abattement prévu à l'[article 764 bis du CGI](#).

L'article 764 bis du CGI prévoit, en effet, l'application d'un abattement sur la valeur vénale réelle de l'immeuble qui constitue au jour du décès la résidence principale du défunt, lorsque, à la même date, cet immeuble est également occupé à titre de résidence principale par le conjoint survivant, par le partenaire lié au défunt par un pacte civil de solidarité ou par un ou plusieurs enfants mineurs ou majeurs protégés du défunt ou de son conjoint.

La circonstance que le cédant bénéficie d'une exonération ou d'abattements autres que celui prévu à l'article 764 bis du CGI est sans incidence sur la valeur vénale à retenir pour la détermination de la plus-value imposable.

Par ailleurs, il est admis lorsque la succession ne devait donner lieu à aucune imposition ou lorsqu'elle n'était pas imposable en France, de retenir la valeur qui figure dans l'attestation immobilière à la

condition que celle-ci corresponde à la valeur du bien, précisées ci-dessus, au jour de la mutation à titre gratuit qui l'a fait entrer dans le patrimoine du cédant.

On examinera le prix d'acquisition à retenir pour la détermination de la plus-value dans certaines situations juridiques particulières.

### ***A. Aliénation portant sur une partie d'un bien***

#### **300**

Dans cette hypothèse, la plus-value est déterminée en tenant compte de la fraction de la valeur vénale de l'ensemble du bien antérieurement acquis, afférente à cette seule partie ([article 74 SD de l'annexe II au CGI](#)).

### ***B. Démembrement de propriété***

#### **1. Acquisition en pleine propriété et cession d'un droit démembre**

#### **310**

Le prix d'acquisition du droit démembre correspond de la fraction de la valeur vénale de la pleine propriété afférente à ce droit.

Cette fraction est obligatoirement déterminée en appliquant le barème institué par l'[article 669 du CGI](#), que l'acquisition soit intervenue avant ou après le 1er janvier 2004, en tenant compte de l'âge de l'usufruitier au jour de la vente ([article 74 SE de l'annexe II au CGI](#)). Ces dispositions s'appliquent de plein droit sans possibilité de retenir un autre mode d'évaluation du prix d'acquisition du droit cédé.

#### **2. Cession d'un droit démembre acquis isolément**

##### **a. Principe**

---

#### **320**

Le prix d'acquisition du droit est la valeur vénale retenue pour le calcul des droits de mutation. Il n'a pas à être évalué a posteriori à l'aide d'un barème ou d'une évaluation économique. Cela étant, lors de la mutation qui l'a fait entrer dans le patrimoine du cédant, il peut avoir été évalué en appliquant le barème de l'[article 762 du CGI](#) (acquisition avant le 1er janvier 2004).

Toutefois, lorsque la cession porte sur un usufruit acquis par voie d'extinction, il est tenu compte de la valeur vénale de cet usufruit telle qu'elle avait été déclarée dans la succession qui était à l'origine du démembrement de propriété.

##### **b. Exception : démembrement résultant d'une succession antérieure au 1er janvier 2004**

---

#### **330**

Lorsque le droit de propriété est démembre à la suite d'une succession intervenue avant le 1er janvier 2004, le prix d'acquisition de ce droit est déterminé à l'aide du barème prévu à l'[article 669 du CGI](#).

Cette mesure s'applique aux plus-values réalisées lors de la cession d'un bien reçu par succession à l'exclusion des biens reçus par donation. En cas de cession de droits démembrés reçus à titre gratuit à la suite d'une donation antérieure au 1er janvier 2004, le prix d'acquisition à retenir demeure déterminé à l'aide de l'ancien barème de l'[article 762 du CGI](#) en retenant l'âge de l'usufruitier à la date du démembrement.

Pour l'application du barème prévu à l'[article 669 du CGI](#), il convient de tenir compte de l'âge de l'usufruitier apprécié au jour de la cession du droit.

**340**

**Exemple :**

Les droits d'usufruit et de nue-propriété sur un immeuble, acquis par succession avant le 1er janvier 2004, sont cédés. L'âge de l'usufruitier au jour de l'acquisition était de 42 ans. Il est de 52 ans au jour de la cession. Valeur en pleine propriété au jour de l'acquisition : 600 000 €. Prix en pleine propriété à la date de cession : 650 000 €.

Le prix de cession, qui peut être déterminé à l'aide du nouveau barème de l'[article 669 du CGI](#) en retenant l'âge de l'usufruitier au jour de la cession, soit 52 ans est donc de 325 000 € pour l'usufruit et de 325 000 € pour la nue-propriété.

Le prix d'acquisition de chaque droit, déterminé lors de la succession à l'aide du barème de l'[article 762 du CGI](#) (soit pour l'usufruit 40% de la valeur en pleine propriété au jour de l'acquisition = 240 000 € et pour la nue propriété 60% de la valeur en pleine propriété au jour de l'acquisition = 360 000 €) est, pour le calcul de la plus-value imposable lors de la cession, retraité à l'aide du barème de l'article 669 du CGI en retenant l'âge de l'usufruitier au jour de la cession, soit 52 ans (50 % pour l'usufruitier et le nu-propriétaire). Le prix d'acquisition de l'usufruit est donc réputé être égal à 300 000 € et celui de la nue-propriété est réputé être égal à 300 000 €.

L'usufruitier comme le nu-propriétaire réalise une plus-value de 25 000 € (325 000 - 300 000 €).

### **3. Cession après réunion de la propriété**

**350**

Il convient de distinguer les situations suivantes :

- la nue-propriété et l'usufruit ont été acquis à titre gratuit (donation ou succession) : il convient de retenir la somme des valeurs vénales retenues lors de chacune des donations et/ou successions ;
- la nue-propriété a été acquise à titre gratuit (donation ou succession) et l'usufruit à titre onéreux : il convient de retenir la somme de la valeur vénale de la nue-propriété retenue lors de la donation ou de la succession et du prix d'acquisition de l'usufruit ;
- la nue-propriété a été acquise à titre gratuit (donation ou succession) et l'usufruit par extinction : d'une manière générale, lorsque l'usufruit a été acquis par voie d'extinction, son prix d'acquisition est nul. Toutefois, il est admis de retenir pour le calcul de la plus-value immobilière imposable, la valeur vénale de chacun des droits (donc la valeur de la pleine propriété) à la date d'entrée de la nue-propriété dans le patrimoine du cédant.

### **C. Indivision**

**360**

Le partage est un acte juridique qui met fin à une indivision en répartissant les biens indivis entre les coindivisaires. Il constitue une cession à titre onéreux à hauteur des droits appartenant aux copartageants autres que l'attributaire et qui, du fait du partage, sont cédés par eux à ce dernier.

Toutefois, les partages peuvent, dans certains cas, ne pas donner lieu à l'imposition de la plus-value réalisée, quand bien même ils s'effectueraient à charge du versement d'une soulte [cf. BOI-RFPI-PVI-10-40-100](#).

## 1. Principe d'imposition

370

Cf. [BOI-RFPI-PVI-20-10-10](#).

## 2. Prix d'acquisition en cas de plus-value de partage de l'indivision

380

Le prix d'acquisition à retenir est celui effectivement acquitté par le ou les cédants, tel qu'il a été stipulé dans l'acte.

## 3. Prix d'acquisition en cas de cession ultérieure du bien par l'attributaire

390

Lorsque l'attributaire du bien indivis procède à la revente dudit bien, la plus-value sur cession est calculée différemment, selon que l'attributaire a été ou non exonéré de la plus-value de partage.

### a. Cession par l'attributaire dont la plus-value de partage a été imposée

400

Si l'attributaire était membre originaire de l'indivision et que le partage du bien indivis a donné lieu à l'imposition de la plus-value à hauteur de la soulte versée lors de celui-ci, la plus-value lors de la cession ultérieure du bien par l'attributaire est déterminée en tenant compte de deux fractions distinctes correspondant respectivement à la part détenue par l'indivisaire depuis l'origine de l'indivision et à la part acquise lors du partage.

Pour la première fraction, le prix d'acquisition à retenir est la valeur de la quote-part détenue par le cédant au jour de son entrée dans l'indivision.

Pour la deuxième fraction, le prix d'acquisition à retenir est égal au montant de la soulte payée par l'attributaire au moment du partage.

Des précisions et un exemple figurent au [BOI-RFPI-PVI-20-10-10](#).

### b. Cession par l'attributaire dont la plus-value de partage a été exonérée

410

Pour la détermination de la plus-value réalisée lors de la cession ultérieure du bien par l'attributaire du partage ayant bénéficié du régime de faveur prévu au [IV de l'article 150 U du CGI](#), le prix d'acquisition s'entend de la valeur vénale du bien au jour de l'entrée dans l'indivision.

Il n'est pas tenu compte de la soulte versée, le cas échéant, à l'occasion du partage pour le calcul de la plus-value.

## D. Dissolution de sociétés

420

Il est admis que la plus-value constatée au moment de la dissolution d'une société soit calculée par rapport à la valeur, au jour de l'acquisition à titre onéreux des parts, des éléments taxables à la date de la dissolution.

Cette mesure de tempérament n'est pas applicable à l'associé qui a acquis ses parts par voie de succession ou de donation. Par suite, la valeur vénale au jour de l'acquisition à titre gratuit doit être écartée et la plus-value est déterminée en fonction du prix d'acquisition des biens par la société.

## **E. Immeuble donné en avancement d'hoirie**

### **430**

Quatre situations doivent être distinguées :

#### **1. Le bien est cédé avant le décès du donateur**

### **440**

Les règles relatives aux rapports à succession ne portent pas atteinte à la validité de la donation. Le donataire doit être considéré comme étant propriétaire du bien depuis la date de la donation.

#### **2. Le bien fait l'objet d'un rapport en nature**

### **450**

L'acceptation de la succession par le donataire vaut résolution de la donation, à moins que le partage de la succession ne fasse tomber l'immeuble dans le lot du donataire. En cas de vente du bien soumis au rapport, la plus-value réalisée par chacun des cohéritiers, y compris l'héritier précédemment donataire, sera calculée à partir de la valeur du bien à la date d'ouverture de la succession.

#### **3. Le bien rapporté à la succession tombe dans le lot du donataire à la suite du partage de la succession**

### **460**

Le partage successoral ne comporte pas de transfert de propriété en ce qui concerne le bien donné et l'acquisition du donataire est rétroactivement validée. La plus-value doit être calculée à partir de la valeur du bien à la date de la donation.

#### **4. Le rapport se fait « en moins prenant »**

### **470**

L'héritier conserve le bien soumis au rapport, mais la valeur du bien donné, déterminée à l'époque du partage d'après son état à l'époque de la donation, est rapportée à la succession et sera, en fait, imputée sur la part de l'actif successoral revenant au donataire. Le rapport en moins prenant n'invalide pas la donation antérieure. D'autre part, les règles relatives à l'assiette des droits de mutation à titre gratuit ne portent, en aucune façon, atteinte à la validité des conventions conclues par le contribuable décédé. En cas de cession ultérieure du bien par le donataire, l'intéressé est réputé être propriétaire du bien depuis la date de la donation et la plus-value de cession doit être calculée par rapport à la valeur vénale du bien à la date de la donation.

## **Sous-section 2, - Majoration du prix d'acquisition**

---

## 1

Le prix d'acquisition est majoré d'un certain nombre de frais et de dépenses diverses limitativement énumérés par la loi (code général des impôts (CGI), art. 150 VB, II).

En dehors de ces frais, les autres dépenses restent sans influence pour la détermination de la plus-value.

## 10

Sauf lorsqu'elles font l'objet d'un abattement forfaitaire, les dépenses ne peuvent être prises en compte pour la détermination de la plus-value imposable que si elles sont justifiées. Les pièces justifiant des frais ou charges venant en majoration du prix d'acquisition sont fournies par le contribuable sur demande de l'administration (CGI, ann. II, art. 74 SI).

### I. Charges et indemnités

#### 20

Les charges et indemnités mentionnées au deuxième alinéa du I de l'article 683 du CGI viennent majorer le prix d'acquisition. Il s'agit de toutes les charges en capital ainsi que toutes les indemnités stipulées au profit du cédant à quelque titre que ce soit. Elles sont retenues pour leur montant réel sur justification (CGI, art. 150 VB, II-1°).

### II. Frais afférents à l'acquisition à titre onéreux

#### 30

Les frais afférents à l'acquisition à titre onéreux qui viennent en majoration du prix d'acquisition sont définis par décret (CGI, art. 150 VB, II-3° et CGI, ann. III, art. 41 duovicies I, 2°). Ils sont retenus soit pour leur montant réel sur justification, soit forfaitairement. Dans ce dernier cas, ils sont fixés à 7,5 % du prix d'acquisition.

#### A. Frais réels

##### 1. Frais pris en compte

#### 40

Les frais afférents à l'acquisition à titre onéreux qui viennent en majoration du prix d'acquisition s'entendent exclusivement :

- des frais et coûts du contrat tels qu'ils sont prévus à l'article 1699 du code civil. Ils comprennent notamment les honoraires du notaire ou du rédacteur de l'acte, les commissions versées aux intermédiaires dues par l'acquéreur en vertu du mandat (qui ne sont pas constitutives de charges en capital au sens du deuxième alinéa du I de l'article 683 du CGI) ;

- des droits d'enregistrement ou de la TVA supportés effectivement par le contribuable. La TVA ne peut être prise en compte que dans la mesure où elle a été effectivement supportée par le contribuable.

Par suite, il convient d'opérer une distinction entre les redevables qui sont soumis à la taxe sur la valeur ajoutée sur la totalité de leurs recettes et les redevables partiels. Dans le premier cas, le prix d'acquisition doit être retenu pour son montant hors taxe, puisque la taxe sur la valeur ajoutée a été, en principe, récupérée par voie d'imputation ou de remboursement ; dans la seconde hypothèse, le prix

d'acquisition doit être retenu pour son montant hors taxe, mais augmenté de la taxe sur la valeur ajoutée qui n'a pu être effectivement déduite en raison des limitations du droit à déduction prévues par la réglementation.

## 50

Bien entendu lorsque la cession porte sur une partie d'un bien ou sur un droit immobilier, les frais d'acquisition ne sont pris en compte que dans la même proportion que le prix d'acquisition lui-même ([CGI, ann. II, art. 74 SF](#)).

## 2. Frais effectivement supportés et justifiés

### 60

Ces frais et droits ne peuvent s'ajouter au prix d'acquisition que s'ils ont été supportés effectivement par le contribuable et bien entendu, s'ils sont justifiés. Les justifications nécessaires sont constituées par la présentation de tous les documents pouvant servir de preuve (notes d'honoraires, factures, quittances, etc.). Ils sont fournis par le contribuable sur demande de l'administration ([CGI, ann. II, art. 74 SI](#)).

### B. Forfait de 7,5%

### 70

Les frais d'acquisition à titre onéreux des immeubles peuvent être fixés forfaitairement à 7,5 % du prix d'acquisition.

Le prix d'acquisition s'entend du prix effectivement acquitté par le cédant, tel qu'il a été stipulé dans l'acte. Il ne comprend pas les éléments venant en majoration du prix et en particulier les frais d'acquisition à titre onéreux que le forfait est réputé représenter. Par suite, dans l'hypothèse de la cession d'un bien construit par le cédant sur un terrain acquis précédemment, le forfait de 7,5 % n'a pour assiette que le prix d'acquisition du terrain, seul celui-ci ayant fait l'objet d'une acquisition à titre onéreux susceptible d'avoir engendré les frais d'acquisition admis en majoration du prix d'achat et couverts par le forfait.

Lorsque le redevable légal de la TVA est le vendeur, la taxe constitue un élément du prix d'acquisition et le forfait de 7,5 % s'applique sur le prix taxé inclus. La même solution doit être retenue lorsque la taxe est mise par le contrat à la charge de l'acquéreur.

Lorsque le redevable légal de la TVA est l'acquéreur, la taxe doit, dans ce cas, être regardée comme un accessoire du prix. La taxe étant couverte par le forfait de 7,5 %, ce dernier ne peut s'appliquer qu'au prix hors taxe. La même solution doit être retenue lorsque la taxe est mise par le contrat à la charge du vendeur.

## III. Frais afférents à l'acquisition à titre gratuit

### 80

Les frais afférents à l'acquisition à titre gratuit du bien ou droit cédé qui viennent en majoration du prix d'acquisition sont définis par décret ([CGI, art. 150 VB, II-2°](#) et [CGI, ann. III, art. 41 duovicies I, I-1°](#)). Ils sont retenus pour leur montant réel sur justification, doivent avoir été effectivement supportés par le cédant et s'entendent exclusivement :

- des frais d'acte et de déclaration (y compris honoraires du notaire) afférents à ce bien ou droit ainsi que, le cas échéant, des frais de timbre et de publicité foncière ;

- des droits de mutation payés afférents à ce bien ou droit. En cas de mutation par décès, les droits de mutation à titre gratuit afférents à ce bien se trouvent généralement inclus dans les frais globaux ayant grevé l'ensemble de l'actif successoral. A cet égard, le 1° du I de l'[article 41 duovicies I de l'annexe III au CGI](#) prévoit que les droits de mutation sont pris en compte à proportion de la fraction de leur valeur représentative des biens ou droits.

Pour la détermination de cette fraction de valeur, les biens transmis à titre gratuit doivent être retenus pour leur valeur taxable aux droits d'enregistrement. Ainsi, si le bien a été totalement exonéré, aucun frais d'acquisition ne peut être retenu ; si le bien a été partiellement exonéré, seule la quote-part de la valeur vénale taxable est prise en compte pour déterminer les droits de succession afférents à ce bien.

#### **Exemple 1 :**

Un contribuable ayant reçu un actif brut successoral de 1000 dont 400 est afférent à l'immeuble cédé, pourra retenir, en majoration du prix d'acquisition du bien (400), les droits de mutation à titre gratuit payés (40) à proportion de la valeur représentative de ce bien. Ces frais sont évalués à :  $(400 \times 40) / 1000 = 16$  (application de la règle de trois).

#### **Exemple 2 :**

L'actif successoral brut de M. A s'élève à 120 000, dont 60 000 correspondent à un immeuble. Les droits de succession s'élèvent à 9 000. Cet actif est recueilli par les deux héritiers de M.A dans les proportions suivantes :

- 2/3 pour M. B qui acquitte 6 000 de droits de succession et recueille un actif de 80 000 ;

- 1/3 pour M. C qui acquitte 3 000 de droits de succession et recueille un actif de 40 000.

L'immeuble inclus dans la succession de M. A se trouve donc détenu en indivision entre M. B pour 2/3 (soit une valeur vénale de 40 000) et M. C pour 1/3 (soit une valeur vénale de 20 000).

L'indivision est immédiatement partagée : M. B reçoit la quote-part indivise de M.C moyennant le versement d'une soulte de 20 000.

M. B cède ensuite la pleine propriété du bien.

Pour le calcul de la plus-value imposable afférente à cette cession, M. B est en droit de majorer le prix d'acquisition du bien cédé des frais d'acquisition à titre gratuit. Ceux-ci sont déterminés en appliquant aux droits de succession acquittés par M. B (6 000), le rapport existant entre la valeur de la quote-part d'immeuble reçue à titre gratuit (40 000) et la valeur de l'actif reçu par M. B dans lequel cette quote-part était comprise (80 000), soit :

$$(40\ 000 / 80\ 000) \times 6\ 000 = 3\ 000.$$

## **90**

Les droits de mutation supportés par le donateur pour le compte du donataire ne peuvent s'ajouter au prix d'acquisition. En effet, dans ce cas d'espèce le donataire, cédant, n'a pas supporté ces droits.

La circonstance que le contribuable, qui a bénéficié du paiement fractionné des droits de mutation en application de l'[article 396 de l'annexe III au CGI](#), n'ait pas acquitté la totalité du paiement lors de la cession du bien, ne fait pas obstacle à la prise en compte en majoration du prix d'acquisition de l'intégralité des droits dus.

## **IV. Dépenses de travaux**

### **100**

Conformément au 4° du II de l'[article 150 VB du CGI](#), Les dépenses de construction, de reconstruction, d'agrandissement, ou d'amélioration réalisées sur un immeuble viennent en majoration du prix d'acquisition :

- soit, sous certaines conditions, pour leur montant réel ;
- soit forfaitairement, pour un montant de 15 % du prix d'acquisition, à la condition que le contribuable cède l'immeuble plus de cinq ans après son acquisition.

### **110**

Il est rappelé que le forfait de 15 % est une simple faculté pour les contribuables propriétaires de leur bien depuis plus de cinq ans.

#### **A. Frais réels**

### **120**

Les dépenses de construction, de reconstruction, d'agrandissement ou d'amélioration, supportées par le vendeur et réalisées par une entreprise depuis l'achèvement de l'immeuble ou son acquisition si elle est postérieure viennent en majoration du prix d'acquisition lorsqu'elles n'ont pas été déjà prises en compte pour la détermination de l'impôt sur le revenu et qu'elles ne présentent pas le caractère de dépenses locatives ([CGI, art. 150 VB, II-4°](#)).

#### **1. Dépenses de construction, de reconstruction, d'agrandissement ou d'amélioration**

### **130**

Seules les dépenses de construction, de reconstruction, d'agrandissement ou d'amélioration peuvent venir en majoration du prix d'acquisition.

Il est rappelé que les travaux qu'il convient de prendre en compte pour la détermination des plus-values immobilières sont définis de la même manière que ceux déductibles ou non, pris en compte pour la détermination du revenu foncier imposable.

#### **a. Dépenses de reconstruction et d'agrandissement**

---

### **140**

Ces travaux s'entendent normalement de ceux qui ont pour effet d'apporter une modification importante au gros-œuvre de locaux existants, des travaux d'aménagement interne qui par leur importance équivalent à une reconstruction ou encore de ceux qui ont pour effet d'accroître le volume ou la surface habitable de locaux existants ([BOI-RFPI-BASE-20-30-10 au III § 110 à 150](#)).

#### **b. Dépenses d'amélioration**

---

### **150**

Les dépenses d'amélioration ont pour objet d'apporter à un immeuble un équipement ou un élément de confort nouveau ou mieux adapté aux conditions modernes de vie, sans modifier cependant la structure de cet immeuble.

Il en est ainsi notamment de l'installation d'un ascenseur, du chauffage central ou d'une climatisation dans un immeuble qui en était dépourvu ou de la réalisation de travaux d'isolation ([BOI-RFPI-BASE-20-30-10 au II § 70 à 100](#)).

### c. Dépenses d'entretien et de réparation

---

#### **160**

Les dépenses d'entretien et de réparation, y compris les grosses réparations, ne figurent pas parmi les dépenses pouvant être prises en compte pour le calcul de la plus-value.

Elles s'entendent de celles qui correspondent à des travaux ayant pour objet de maintenir ou de remettre un immeuble en bon état et d'en permettre un usage normal sans en modifier la consistance, l'agencement ou l'équipement initial ([BOI-RFPI-BASE-20-30-10 au I § 10 à 60](#)).

### d. Intérêts des emprunts contractés pour la réalisation de travaux

---

#### **170**

Les intérêts des emprunts contractés pour la réalisation de travaux de construction, de reconstruction, d'agrandissement ou d'amélioration ne peuvent être retenus pour le calcul de la plus-value.

### e. Dépenses de démolition

---

#### **180**

Il est admis que les dépenses de démolition d'une construction vétuste afin de faciliter la vente de l'immeuble en tant que terrain à bâtir constituent un élément du prix de revient de ce terrain. Ces frais peuvent dès lors s'ajouter au prix d'acquisition.

## **2. Dépenses qui présentent le caractère de dépenses locatives**

### a. Principe

---

#### **190**

Les dépenses qui ont le caractère de réparations locatives au sens de la législation sur les rapports locatifs ne peuvent venir en majoration du prix d'acquisition.

#### **200**

Cette exclusion s'applique aux immeubles non loués comme aux immeubles loués. Les travaux ayant le caractère de réparations locatives sont :

- d'une part, ceux qui sont à la charge du locataire en application du [décret n° 87-712 du 26 août 1987](#) relatif aux réparations locatives (qui prévoit en annexe une liste de dépenses non limitative) ;
- d'autre part, les réparations qui seraient, bien qu'étant effectuées par le propriétaire, récupérables par ce dernier sur le locataire en application du décret n° 87-713 du 26 août 1987 (qui prévoit en annexe une liste limitative de dépenses).

En pratique, cette disposition exclut la prise en compte des dépenses de peintures, papiers peints, tentures, moquettes, rideaux, menues réparations qui sont normalement à la charge du locataire et non du propriétaire.

### 210

Les dépenses citées au **IV-A-2-a § 190 à 200** qui sont consécutives à des travaux de construction, reconstruction, d'agrandissement ou d'amélioration doivent être regardées comme indissociables de ces dernières. Par suite, il convient de leur appliquer le même traitement fiscal qu'aux travaux auxquels elles se rapportent.

### 3. Dépenses réalisées par une entreprise

#### 220

Le 4° du II de l'[article 150 VB du CGI](#) prévoit que les travaux doivent avoir été réalisés par une entreprise.

Au sens de ces dispositions, les associations intermédiaires prévues par l'article L. 5132-7 du code du travail sont assimilées à des entreprises ([RM Houillon n° 99672, JO AN 26 décembre 2006 p. 13628](#)).

Dès lors sont notamment exclus :

- les travaux réalisés par le contribuable lui-même ou par une tierce personne autre qu'une entreprise (ex : main d'œuvre salariée) ;
- le coût des matériaux achetés par le contribuable même si leur installation est effectuée par une entreprise. Les dépenses liées à l'installation des matériaux facturées par l'entreprise sont en revanche prises en compte en majoration du prix d'acquisition, toutes conditions étant par ailleurs remplies.

### 4. Dépenses réalisées depuis l'achèvement de l'immeuble ou son acquisition si elle est postérieure

#### 230

Seules peuvent être prises en compte en majoration du prix d'acquisition les dépenses réalisées depuis l'achèvement de l'immeuble ou son acquisition si elle est postérieure. Ainsi, il convient de retenir les travaux réalisés après :

- la date d'acquisition de l'immeuble, lorsque l'immeuble est acquis neuf ou ancien. La date d'acquisition à retenir est celle qui constitue le point de départ du délai de détention ;
- la date d'achèvement, lorsque l'immeuble est acquis en état futur d'achèvement, inachevé ou construit par le contribuable. Pour déterminer la date d'achèvement du logement, il convient de se référer aux conditions d'application de l'exonération temporaire de taxe foncière sur les propriétés bâties pour les diverses catégories de constructions nouvelles, reconstructions et additions de construction ([BOI-IF-TFB-10-60-10](#)). Selon une jurisprudence constante du Conseil d'État, un logement est considéré comme achevé lorsque l'état d'avancement des travaux en permet une utilisation effective, c'est-à-dire lorsque les locaux sont habitables. Tel est le cas, notamment, lorsque le gros-œuvre, la maçonnerie, la couverture, les sols et les plâtres intérieurs sont terminés et les portes extérieures et fenêtres posées, alors même que certains aménagements d'importance secondaire et ne faisant pas obstacle à l'installation de l'occupant resteraient à effectuer (exemple : pose de papiers peints ou de moquette).

Dans les immeubles collectifs, l'état d'avancement des travaux s'apprécie distinctement pour chaque appartement et non globalement à la date d'achèvement des parties communes.

## 5. Exclusion des dépenses déjà prises en compte pour la détermination de l'impôt sur le revenu

### 240

Sont exclues les dépenses qui ont été déduites, pour l'assiette de l'impôt sur le revenu, soit du revenu global, soit des revenus catégoriels ou qui ont été incluses dans la base d'une réduction ou d'un crédit d'impôt.

Cette exclusion n'a aucune incidence sur :

- les dépenses d'entretien et de réparation qui ne figurent pas parmi les dépenses pouvant être prises en compte pour le calcul de la plus-value ;
- les dépenses de construction, reconstruction et agrandissement (travaux de restructuration complète nécessitant la démolition intérieure de l'unité d'habitation et la création d'aménagements nouveaux) qui, d'une manière générale, ne sont pas, par nature, déductibles des revenus fonciers.

Il est précisé que lorsque des dépenses ayant ouvert droit à un avantage fiscal font par la suite l'objet d'une reprise, notamment en cas de rupture d'un engagement de location, ces dépenses ne doivent pas être considérées comme ayant déjà été prises en compte pour la détermination de l'impôt sur le revenu. A ce titre, elles peuvent donc venir en majoration du prix d'acquisition, toutes conditions étant par ailleurs remplies.

#### a. Dépenses d'amélioration

---

### 250

Sont essentiellement concernées les dépenses d'amélioration déductibles dans le cadre des revenus fonciers, soit :

- pour les immeubles urbains, les dépenses d'amélioration afférentes aux locaux d'habitation et celles afférentes aux locaux professionnels et commerciaux destinées à protéger ces locaux des effets de l'amiante ou à faciliter l'accueil des personnes handicapées ;
- pour les immeubles ruraux : les mêmes dépenses, ainsi que les dépenses d'amélioration visées au 2° du I de l'[article 31 du CGI](#) (pour plus de précisions, il convient de se reporter au [BOI-RFPI-SPEC-10](#)).

#### b. Mesures de tempérament

---

##### 1° Dépenses prises en compte au titre de l'amortissement

---

### 260

Lorsqu'elles ont donné lieu à une déduction au titre de l'amortissement (dispositifs "Périssol", "Besson-neuf" et "Robien" prévus aux f, g ou h du 1° du I de l'[article 31 du CGI](#)), les dépenses de construction, de reconstruction, d'agrandissement ou d'amélioration réalisées depuis l'acquisition doivent normalement être exclues du prix de revient à prendre en compte pour le calcul de la plus-value.

Cela étant, afin de ne pas pénaliser les contribuables qui ont fait construire un logement, acquis un logement inachevé ou acquis un local et qu'ils ont transformé en logement, par rapport à ceux qui ont acquis un logement neuf ou en l'état futur d'achèvement, il est admis que le montant des dépenses de reconstruction, d'agrandissement ou d'amélioration à prendre en compte pour le calcul de la plus-value ne soit diminué du montant des amortissements effectivement déduits que si de telles dépenses ont été

réalisées postérieurement à la première mise en location du logement. Voir par exemple, pour le dispositif "Besson", [BOI-RFPI-SPEC-20-10-20-60 au I-C § 50](#).

## 2° Dépenses prises en compte au titre de certaines réductions d'impôt

### 265

Dans la mesure où certains dispositifs fiscaux d'incitation à l'investissement immobilier locatif prenant la forme d'une réduction d'impôt peuvent être ouverts concurremment à l'acquisition de logements neufs ou en l'état futur d'achèvement et à l'acquisition de logements en vue de la réalisation de travaux, il y a lieu de transposer la mesure de tempérament exposée au § 260.

Tel est le cas des dispositifs fiscaux suivants, qui ouvrent droit à une réduction d'impôt sur le revenu :

- en faveur de l'investissement immobilier locatif "Scellier" ([CGI, art. 199 septvicies](#)) ;
- en faveur des investissements immobiliers réalisés dans le secteur de la location meublée non professionnelle "Censi-Bouvard" ou "LMNP" ([CGI, art. 199 sexvicies](#)) ;
- en faveur des investissements locatifs réalisés dans le secteur du tourisme "Demessine" ([CGI, art. 199 decies E](#), [CGI, art. 199 decies EA](#) et [CGI, art. 199 decies G](#)).

Ainsi, afin de ne pas pénaliser les contribuables qui ont fait construire un logement, acquis un logement inachevé ou acquis un local qu'ils ont ensuite transformé en logement ou acquis un logement en vue de la réalisation de travaux, par rapport à ceux qui ont acquis un logement neuf ou en l'état futur d'achèvement, il est admis que les dépenses de travaux compris dans la base d'une telle réduction d'impôt ne soient pas exclues de la majoration pour travaux pour le calcul de la plus-value, à la condition qu'elles aient été réalisées avant la première mise en location du logement.

Cette mesure de tempérament n'est pas transposable aux dispositifs fiscaux qui ne sont pas ouverts concurremment à l'acquisition de logements neufs ou en l'état futur d'achèvement et à l'acquisition de logements en vue de la réalisation de travaux. Tel est le cas des dispositifs fiscaux suivants, qui ouvrent droit à une réduction d'impôt sur le revenu :

- pour dépenses de restauration immobilière "Malraux" ([CGI, art. 199 tervicies](#)) ;
- en faveur des travaux réalisés dans certaines résidences de tourisme "Demessine" ([CGI, art. 199 decies F](#)).

### c. Déficit foncier

### 270

Seules les dépenses dont l'imputation n'a pu être intégralement opérée du fait de la limitation prévue au 3° du I de l'[article 156 du CGI](#) peuvent être prises en compte pour le calcul de la plus-value imposable. Bien entendu, le contribuable doit être en mesure d'apporter la preuve que ces dépenses n'ont pas été déduites de ses revenus imposables en produisant une copie de la déclaration des revenus n° 2042 (CERFA n° 10330) et la déclaration des revenus fonciers n° 2044 (CERFA n° 10334), accessibles en ligne sur le site [www.impots.gouv.fr](http://www.impots.gouv.fr) à la rubrique "[Recherche de formulaires](#)", souscrites au titre de l'année de la réalisation des dépenses et des années suivantes jusqu'à celle de la cession.

Lorsque le montant du déficit restant à imputer est supérieur au montant des dépenses non encore déduites qui peuvent être prises en compte, le montant à prendre en compte pour le calcul de la plus-value doit être plafonnée au montant de ces dépenses. Dans le cas contraire, ce montant est égal au montant du déficit.

Lorsque l'immeuble est cédé avant l'expiration du délai de report, une interprétation stricte pourrait conduire à refuser toute prise en compte des dépenses dont l'imputation est en cours. Dans un souci d'équité, il convient néanmoins d'admettre la déduction de ces dépenses. Mais, afin d'éviter une double déduction au titre des revenus fonciers ou du revenu global, d'une part, et de la plus-value, d'autre part, le contribuable doit renoncer expressément, dans une note jointe à sa déclaration, au report du déficit correspondant et réduire à due concurrence le montant du déficit des années antérieures restant à imputer sur les revenus de l'année de la cession.

#### d. Régime simplifié "micro-foncier"

---

### **280**

L'abattement forfaitaire prévu à l'[article 32 du CGI](#) est réputé couvrir l'ensemble des charges de la propriété exposées pour l'acquisition ou la conservation du revenu foncier et notamment celles définies à l'[article 31 du CGI](#).

Parmi les dépenses de travaux visées à l'[article 150 VB du CGI](#), sont ainsi couvertes par cet abattement les dépenses d'amélioration des locaux d'habitation. Quant aux dépenses de construction, de reconstruction ou d'agrandissement, elles ne peuvent être considérées comme déduites en tant que telles mais seulement prises en compte, au travers de cet abattement, sous la forme d'un amortissement.

#### 1° Dépenses d'amélioration

---

### **290**

S'agissant des dépenses d'amélioration, une distinction doit être effectuée selon que la dépense a été payée au cours d'une année couverte ou non par le régime "micro-foncier".

#### a° Dépenses payées au cours d'une année couverte par le régime "micro foncier"

---

### **300**

L'abattement forfaitaire prévu dans le cadre du régime simplifié étant réputé prendre en compte la totalité des charges de la propriété exposées pour l'acquisition ou la conservation du revenu foncier, les dépenses payées au cours d'une année couverte par ce régime doivent être considérées comme ayant été intégralement déduites des revenus fonciers. Il en est ainsi quel que soit le montant de ces dépenses et alors même qu'il excéderait le montant de l'abattement forfaitaire. Ces dépenses ne peuvent donc en aucun cas être prises en compte pour le calcul de la plus-value.

#### b° Dépenses payées au cours d'une année non couverte par le régime "micro-foncier"

---

### **310**

Trois situations peuvent se présenter :

- les dépenses ont été, pour leur montant total, déduites du revenu imposable ou prises en compte dans la base d'une réduction d'impôt : ces dépenses ne peuvent pas être retenues en majoration du prix d'acquisition ;
- les dépenses ont entraîné la constatation d'un déficit foncier non encore imputé au moment de la cession de bien : l'option pour le régime déclaratif spécial n'interdit pas l'imputation des déficits fonciers constatés antérieurement et encore reportables au 1<sup>er</sup> janvier de la première année couverte par l'option. Ces déficits demeurent imputables sur le montant des revenus nets fonciers déterminés par

application du régime "micro-foncier" jusqu'à expiration du délai de report de 10 ans. Lorsque l'immeuble est cédé avant l'expiration de ce délai, le montant des dépenses d'amélioration qui concourent au déficit reportable peut, sur demande du contribuable, être pris en compte pour le calcul de la plus-value dans la limite de la fraction du déficit non encore imputée à la date de la cession. Pour bénéficier de cette mesure, le contribuable doit renoncer expressément, dans une note jointe à sa déclaration de plus-value, au report du déficit correspondant et réduire à due concurrence le montant du déficit restant à imputer ;

- les dépenses ont été prises en compte partiellement dans la base d'une réduction d'impôt : lorsqu'une dépense visée à l'[article 150 VB du CGI](#) a ouvert droit au bénéfice d'une réduction d'impôt mais n'a été prise en compte que partiellement dans la base de celle-ci, le montant de la dépense qui excède le plafond applicable pour le calcul de la réduction d'impôt peut, toutes conditions étant par ailleurs remplies, être ajouté au prix d'acquisition pour le calcul de la plus-value.

## 2° Dépenses de construction, de reconstruction ou d'agrandissement

### 320

Dès lors que les dépenses de construction, de reconstruction et d'agrandissement ne sont pas, par nature, directement déductibles des revenus fonciers, il est admis, toutes conditions posées par l'[article 150 VB du CGI](#) étant par ailleurs remplies, de retenir le montant de ces dépenses en majoration du prix d'acquisition sans qu'il y ait lieu de distinguer selon qu'elles ont été payées au cours d'une année d'application du régime de droit commun ou d'une période couverte par le régime "micro-foncier".

Bien entendu, si ces dépenses ont ouvert droit au bénéfice d'une réduction d'impôt, seul le montant de la dépense qui excède la base de calcul de cette réduction peut, le cas échéant, être ajouté au prix d'acquisition pour le calcul de la plus-value.

## 6. Dépenses effectivement supportées et justifiées

### a. Dépenses effectivement supportées

#### 330

Seules les dépenses ayant fait l'objet d'un paiement effectif de la part du cédant sont retenues.

### b. Dépenses justifiées

#### 340

Le II de l'[article 150 VB du CGI](#) prévoit que les dépenses venant en majoration du prix d'acquisition doivent être justifiées. Les pièces justifiant des travaux ne sont toutefois fournies par le contribuable que sur demande de l'administration ([CGI, ann. II, art. 74 SI](#)).

Dès lors que les travaux doivent avoir été réalisés par une entreprise, la justification de la dépense résulte nécessairement de la présentation des factures des entreprises qui doivent notamment comporter les mentions obligatoires prévues à l'[article 289 du CGI](#).

Ces dépenses ne peuvent être évaluées à dire d'expert ou en fonction du prix des matériaux.

## B. Forfait de 15 %

#### 350

Il est rappelé que le forfait de 15% est une simple faculté pour les contribuables propriétaires de leur bien depuis plus de cinq ans. Dès lors que la condition afférente à la durée de détention est remplie, le

cédant peut bénéficier du forfait de 15% sans avoir à établir la réalité des travaux, le montant des travaux effectivement réalisés ou son impossibilité à fournir des justificatifs. Enfin, il n'y a pas lieu de rechercher si les dépenses de travaux ont déjà été prises en compte pour l'assiette de l'impôt sur le revenu.

## **1. Principe**

### **360**

Lorsque le contribuable, qui cède un immeuble bâti plus de cinq ans après son acquisition, n'est pas en état d'apporter la justification des dépenses de travaux, une majoration égale à 15 % du prix d'acquisition est pratiquée ([CGI, art. 150 VB, II-4°](#)).

### **370**

La majoration forfaitaire s'applique, pour la détermination des plus-values réalisées lors des cessions portant sur les seuls immeubles bâtis.

Elle n'est pas applicable pour la détermination des plus-values de cession de terrains nus. Il est toutefois précisé que :

- les travaux réalisés sur les terrains nus (drainage notamment) viennent en majoration du prix d'acquisition pour leur montant réel, toutes les conditions étant par ailleurs remplies ;
- les frais de voirie, réseaux et distribution réalisés sur des terrains à bâtir viennent en majoration du prix d'acquisition qu'ils soient ou non imposés par les collectivités territoriales ou leurs groupements (cf. [V § 410](#)).

## **2. Caractère optionnel**

### **380**

Le forfait est une simple faculté pour les contribuables propriétaires de leur bien depuis plus de cinq ans.

## **3. Immeuble acquis depuis plus de 5 ans**

### **390**

Les modalités de décompte de la condition de détention de cinq ans sont identiques à celles prévues pour le bénéfice de l'abattement pour durée de détention ([BOI-RFPI-PVI-20-20](#)). Toutefois, s'agissant des immeubles que le cédant a fait construire sur un terrain lui appartenant et dès lors que la majoration de 15 % est destinée à couvrir forfaitairement les dépenses engagées postérieurement à l'achèvement du bien, le délai de cinq ans est décompté, dans cette hypothèse, à partir de la date d'achèvement de l'immeuble.

Lorsque la condition afférente à la durée de détention est remplie, le cédant peut bénéficier du forfait de 15 %. Il n'a pas à établir :

- la preuve de la réalité des travaux ;
- la nature du de l'immeuble bâti cédé : logement, local à usage commercial ou artisanal, garage, etc. ;
- le montant des travaux effectivement réalisés ;
- la preuve de son impossibilité à fournir des justificatifs.

Enfin, il n'y a pas lieu de rechercher si les dépenses de travaux ont déjà été prises en compte pour l'assiette de l'impôt sur le revenu.

#### **4. Prix d'acquisition à retenir**

##### **400**

Le prix d'acquisition s'entend du prix effectivement acquitté par le cédant, tel qu'il a été stipulé dans l'acte. Il ne comprend pas les éléments venant en majoration du prix et en particulier les travaux que le forfait est réputé représenter. Dans le cas d'un immeuble construit par le cédant sur un terrain acquis précédemment, l'assiette du forfait de 15 % est constituée du prix d'acquisition du terrain et du coût des travaux de construction (travaux réalisés avant l'achèvement du bien).

La circonstance que la cession porte sur un droit démembré (usufruit ou nue-propriété) ne fait pas obstacle au bénéfice du forfait de 15 %. Dans ce cas, le prix d'acquisition à retenir est le prix de la seule fraction cédée.

#### **V. Frais de voirie, réseaux et distribution**

##### **410**

Les frais de voirie, réseaux et distribution exposés sur des terrains à bâtir viennent en majoration du prix d'acquisition, qu'ils soient ou non imposés par les collectivités territoriales ou leurs groupements ([CGI, art. 150 VB, II-5°](#)).

Ainsi, les frais d'aménagement et de viabilisation d'un terrain, supportés par un contribuable dans le cadre d'une opération de lotissement, peuvent être retenus pour le calcul de la plus-value imposable, bien qu'ils ne soient pas imposés par les collectivités territoriales.

## **Chapitre 2 Détermination de la plus-value imposable**

### **I. Prise en compte de la durée de détention**

---

La plus-value brute réalisée sur les biens ou droits immobiliers est réduite d'un abattement pour chaque année de détention au-delà de la cinquième en application du I de l'[article 150 VC du code général des impôts \(CGI\)](#).

#### **A. Computation du délai**

##### **20**

Les délais de possession doivent être calculés par périodes de douze mois depuis la date d'acquisition jusqu'à la date de cession.

#### **B. Date de cession**

##### **30**

La date qui constitue le terme du délai de détention est également celle du fait générateur de l'imposition. Il conviendra à cet égard de se reporter aux développements contenus au [BOI-RFPI-PVI-30-10](#).

### C. Date d'acquisition

La date d'acquisition constitue le point de départ du délai de détention.

<b>Point de départ du délai de détention selon la nature de l'acquisition</b>	
<b>Nature de l'acquisition</b>	<b>Point de départ du délai de détention</b>
Acquisition à titre onéreux	Date de l'acte qui constate l'opération d'achat. La date de l'enregistrement ou celle de la formalité fusionnée n'a pas à être retenue.
Acquisition sous condition suspensive	Date de la réalisation de la condition sans qu'il y ait lieu de tenir compte, comme en droit civil, de l'effet rétroactif qui lui est attaché.
Acquisition par fractions successives	Date de chacune des acquisitions.
Démembrement de propriété	- Cession d'un droit démembre portant sur un bien acquis en pleine propriété : date d'acquisition du bien en pleine propriété (date de l'acte ou date d'ouverture de la succession). - Cession après réunion de la propriété : la durée de détention doit être décomptée à partir de la première des deux acquisitions qu'elles soient à titre onéreux, à titre gratuit ou par voie d'extinction naturelle.
Bien acquis à la suite d'une opération de remembrement	Date d'acquisition du terrain apporté à l'association (remembrement urbain) ou remis à l'échange (remembrement rural) dès lors que les opérations de remembrement ou d'échange présentent un caractère intercalaire.
Rétrocession d'un immeuble exproprié	Principe : date de rétrocession de l'immeuble exproprié.  Mesure de tempérament : date de l'acquisition faite à l'origine par le cédant à la condition que l'acte authentique de rétrocession intervienne avant le versement de l'indemnité d'expropriation.
Rétrocession d'un immeuble préempté	Date d'acquisition résultant du droit de rétrocession de l'immeuble préempté.
Immeuble acquis en l'état futur d'achèvement	Date de conclusion du contrat.
Immeuble reçu en échange	Date de l'acte constatant l'échange sauf si cet acte comporte une condition suspensive.
Immeuble reçu en dation	Date à laquelle le contrat de vente du terrain contre remise d'immeubles a été conclu.
Acquisition à titre gratuit	- Pour les mutations par décès : date d'ouverture de la succession.  - Pour les mutations entre vifs : date de l'acte.
Immeubles construits par le cédant	- Fraction de la plus-value afférente au terrain : date d'acquisition du terrain indépendamment de la date du début d'exécution des travaux de construction.  - Fraction de la plus-value afférente à la construction : date du début d'exécution des travaux de construction. La preuve du début d'exécution des travaux résulte, en principe, de la délivrance du récépissé de la déclaration d'ouverture de

	chantier faite en mairie. Toutefois, lorsque cette déclaration n'a pas été déposée, la preuve peut résulter soit des mémoires des entrepreneurs de maçonnerie ou de terrassement, s'ils sont suffisamment probants, soit des bons de commande délivrés par les sociétés de construction à condition qu'ils comportent l'indication des acomptes à payer (montants et dates) par rapport à l'état d'avancement des travaux et qu'ils soient appuyés des justifications relatives aux paiements effectués.
Immeubles bâtis acquis par accession à l'issue d'un bail à construction ou d'un bail ordinaire (construction sur sol d'autrui)	<p>- Fraction de la plus-value afférente au terrain : date effective d'acquisition par le bailleur.</p> <p>- Fraction de la plus-value afférente à la construction réalisée dans le cadre d'un bail à construction ou d'un bail ordinaire : date d'expiration du bail, initial ou prorogé, ou de sa résiliation anticipée quand bien même l'accession se réaliserait au fur et à mesure de la construction ou de l'incorporation au sol des constructions.</p>
Transfert dans l'avoir de la communauté universelle d'un immeuble acquis par l'un des deux époux précédemment mariés sous le régime de la séparation de biens ou acquis avant le mariage	Date de l'acquisition par l'époux apporteur.
Attribution d'un bien propre de l'ex-époux débiteur en paiement d'une prestation compensatoire en capital versée en exécution d'une décision de justice	<p>Date de l'attribution de ce bien au cédant.</p> <p>Par ailleurs, il est précisé que la valeur de la plus-value immobilière réalisée lors de la cession du bien par l'ex-époux attributaire est déterminée en retenant la valeur du bien au jour de l'attribution (<a href="#">RM Moyne-Bressand n°83591, JO AN du 29 août 2006 p. 9083 (BOI-RFPI-PVI-10-30 au I § 20)</a>).</p>
Décès d'un conjoint. Clause d'attribution intégrale de la communauté	Date d'acquisition du bien par les époux communs en biens à condition qu'il n'existe pas d'enfant d'un premier lit.
Partage	<p>- Plus-value de partage : date d'acquisition du bien, c'est-à-dire de la date d'entrée dans l'indivision (date du décès pour les indivisions successorales, date de l'acte notarié en cas de donation ou d'acquisition du bien ou date de publication de la clôture de la liquidation en cas de dissolution de société).</p> <p>- Cession ultérieure d'un bien par l'attributaire à la suite d'un partage ayant donné lieu à l'imposition de la plus-value de partage :</p> <p>- Si l'attributaire n'était pas membre de l'indivision initiale, la date d'acquisition est la date de l'acte de partage.</p> <p>- Si l'attributaire était membre de l'indivision initiale, les</p>

	<p>dates d'acquisition à retenir pour la fraction de la plus-value correspondant à la part détenue depuis l'origine dans l'indivision et pour celle correspondant à la part acquise lors du partage sont respectivement la date d'entrée du bien en indivision et la date de l'acte de partage.</p> <p>- Cession ultérieure d'un bien acquis lors d'un partage n'ayant pas donné lieu à l'imposition de la plus-value :</p> <p>La date d'acquisition à retenir pour la détermination de l'abattement est la date d'entrée en indivision. Il en est notamment ainsi en cas de cession par l'attributaire d'un bien acquis pour partie dans le cadre d'une donation-partage faisant suite à une acquisition indivise par voie de succession. Dans cette situation, la date à retenir pour la détermination de l'abattement pour durée de détention est la date du décès.</p> <p>Des précisions complémentaires figurent au <a href="#">BOI-RFPI-PVI-20-10-20-10</a>.</p>
Licitation	<p>- Au profit d'un tiers étranger à l'indivision : date de la licitation quelle que soit l'origine de l'indivision (successorale, de communauté conjugale ou autre).</p> <p>- Au profit de l'un des coindivisaires, son conjoint, son partenaire lié par un pacte civil de solidarité, ses descendants, ascendants ou ayant droit à titre universel : il convient de procéder à la même distinction que pour les partages suivant que la licitation ait donné lieu ou pas à l'exonération de la plus-value de partage.</p>
Immeuble donné par avance d'hoirie	<a href="#">BOI-RFPI-PVI-20-10-20-10</a> au III-E § 430 à 470.
Biens ayants figurés à l'actif d'une entreprise (biens dits « migrants »)	<p>- Le bien cédé a d'abord fait partie du patrimoine privé du contribuable avant d'être inscrit à l'actif : l'abattement pour durée de détention est calculé à partir de la date d'acquisition et jusqu'à la date d'inscription au bilan.</p> <p>- Le bien cédé a été, immédiatement après l'achat, inscrit à l'actif de l'entreprise puis a été repris dans le patrimoine privé du contribuable : l'abattement pour durée de détention est calculé à partir de la date du retrait et jusqu'à la date de cession.</p> <p>- Le bien cédé a successivement fait partie du patrimoine privé, puis été inscrit à l'actif de l'entreprise puis repris dans le patrimoine privé : pour le calcul de l'abattement pour durée de détention, les deux plus-values privées sont à considérer ensemble ; la période au titre de laquelle la plus-value est professionnelle n'est pas prise en compte.</p>

**QUESTION :**

*Quelle est la date d'acquisition à retenir pour la détermination de la plus-value en cas de cession d'un bien immobilier recueilli en vertu d'une clause de tontine ?*

**RÉPONSE :**

*Le premier alinéa du I de l'[article 150 VC du code général des impôts](#) prévoit que la plus-value brute réalisée lors de la cession de biens immobiliers ou de droits relatifs à ces biens est réduite d'un abattement de 10 % pour chaque année de détention au-delà de la cinquième.*

*Dès lors que le bénéficiaire de la clause de tontine est réputé propriétaire de la totalité de l'immeuble depuis la date d'acquisition effectuée en commun, il y a lieu de considérer que la plus-value qu'il réalise ultérieurement à l'occasion de la cession de cet immeuble doit être déterminée à partir du prix d'acquisition payé par les acquéreurs en commun et que la date de cette acquisition constitue le point de départ de l'abattement mentionné ci-dessus.*

**D. Détermination de l'abattement pour durée de détention**

Les modalités de calcul de l'abattement pour durée de détention prévues par l'[article 150 VC du CGI](#) diffèrent selon la date de la cession et, pour les cessions réalisées du 1<sup>er</sup> septembre 2013 au 31 août 2014, selon que la cession porte sur des terrains à bâtir ou des droits s'y rapportant ou sur des biens autres que des terrains à bâtir ou des droits s'y rapportant.

**1. Cessions réalisées du 1<sup>er</sup> janvier 2004 au 31 janvier 2012**

**70**

En application des dispositions du I de l'[article 150 VC du CGI](#), dans sa rédaction en vigueur avant l'[article 1<sup>er</sup> de la deuxième loi n° 2011-1117 du 19 septembre 2011 de finances rectificative pour 2011](#), la plus-value brute de cession de biens ou droits immobiliers était réduite d'un abattement de 10 % pour chaque année de détention au-delà de la cinquième. L'exonération de la plus-value pour son montant total était donc acquise après quinze années de détention du bien ou droit immobilier concerné.

**2. Cessions réalisées du 1<sup>er</sup> février 2012 au 31 août 2013**

L'[article 1<sup>er</sup> de la deuxième loi n° 2011-1117 du 19 septembre 2011 de finances rectificative pour 2011](#) a aménagé la cadence et le taux de l'abattement pour les cessions intervenues à compter du 1<sup>er</sup> février 2012, sous réserve des précisions apportées au **I-D-2-b § 110 à 150**.

**3. Cessions réalisées du 1<sup>er</sup> septembre 2013 au 31 août 2014**

Pour les cessions réalisées du 1<sup>er</sup> septembre 2013 au 31 août 2014, les modalités de calcul de l'abattement pour durée de détention prévu à l'[article 150 VC du CGI](#) diffèrent selon que les biens cédés sont ou non des terrains à bâtir ou des droits s'y rapportant.

**4. Cessions réalisées à compter du 1<sup>er</sup> septembre 2014**

Pour les cessions réalisées à compter du 1<sup>er</sup> septembre 2014, il n'est plus opéré de distinction selon la nature des biens cédés (terrains à bâtir et droits s'y rapportant ou autres biens et droits immobiliers) pour la détermination de l'assiette imposable des plus-values immobilières.

Le taux et la cadence de l'abattement pour durée de détention prévu à l'[article 150 VC du CGI](#) diffèrent pour la détermination de l'assiette imposable des plus-values immobilières à l'impôt sur le revenu et aux prélèvements sociaux.

### Taux d'abattements cumulés

#### SOURCE REVUE FIDUCIAIRE 03.01.14

ne pas oublier les surtaxes

Année de détention	Biens immobiliers autres que les terrains à bâtir				Terrains à bâtir
	Fraction imposable à l'IR (en %)		Fraction imposable aux prélèvements sociaux (en %)		Fraction imposable à l'IR et aux prélèvements sociaux (en %)
	avant abattement exceptionnel de 25 %	après abattement exceptionnel de 25 %	avant abattement exceptionnel de 25 %	après abattement exceptionnel de 25 %	
1	100	75	100	75	100
2	100	75	100	75	100
3	100	75	100	75	100
4	100	75	100	75	100
5	100	75	100	75	100
6	94	70,5	98,35	73,76	98
7	88	66	96,70	72,53	96
8	82	61,50	95,05	71,29	94
9	76	57	93,40	70,05	92
10	70	52,50	91,75	68,81	90
11	64	48	90,10	67,58	88
12	58	43,50	88,45	66,34	86
13	52	39	86,80	65,10	84
14	46	34,50	85,15	63,86	82
15	40	30	83,50	62,63	80
16	34	25,50	81,85	61,39	78
17	28	21	80,20	60,15	76
18	22	16,50	78,55	58,91	72
19	16	12	76,90	57,68	68
20	10	7,5	75,25	56,44	64
21	4	3	73,60	55,20	60
22	0	0	72	54	56
23			63	47,25	52
24			54	40,50	48
25			45	33,75	40
26			36	27	32
27			27	20,25	24
28			18	13,50	16
29			9	6,75	8
30			0	0	0

## II. Absence de prise en compte des moins-values

160

La moins-value brute réalisée sur les biens ou droits n'est pas en principe prise en compte (cf. II-A § 170). Deux exceptions à ce principe sont toutefois prévues (cf. II-B § 180 à 260).

### A. Principe

La moins-value brute réalisée sur les biens ou droits n'est pas prise en compte ([CGI, art. 150 VD, I](#)). Le principe de la non-imputation des moins-values immobilières sur les plus-values immobilières a une portée générale. Est notamment sans influence, la circonstance :

- que les plus et moins-values soient réalisées la même année ;
- qu'il s'agisse de la vente par éléments distincts d'une propriété qui a fait l'objet d'une acquisition unique.

Dans une telle situation, et, notamment, en cas de cession par appartement d'un immeuble collectif, les moins-values résultant de la cession de certains appartements ne peuvent être imputées sur les plus-values réalisées à l'occasion de la vente d'autres fractions du même bien.

### B. Exceptions

Deux exceptions sont prévues au principe de non-prise en compte des moins-values.

#### 1. Vente en bloc d'un immeuble acquis par fractions successives

En cas de vente d'un immeuble acquis par fractions successives constatée par le même acte, soumis à publication ou à enregistrement, et entre les mêmes parties, la ou les moins-values brutes s'imputent sur la ou les plus-values brutes, selon certaines modalités décrites ci-après ([CGI, art. 150 VD, II](#)).

##### a. Cessions concernées

##### 1° Vente d'un immeuble acquis par fractions successives

200

Il s'agit notamment de la vente en bloc :

- d'un immeuble acquis par parts indivises successives ;
- d'un immeuble dont le propriétaire a acquis successivement les droits démembrés (usufruit et nue-propriété) ou des parts indivises de ces droits ;
- d'un immeuble provenant de la fusion de deux unités d'habitation acquises à des dates différentes.

Il importe peu que l'immeuble ou la fraction d'immeuble ait été acquis à titre onéreux ou gratuit.

##### 2° Vente constatée par le même acte et entre les mêmes parties

210

La vente en bloc doit être constatée par le même acte soumis à publication ou à enregistrement et entre les mêmes parties.

## **b. Modalités d'imputation**

---

### **1° Détermination distincte pour chacune des fractions**

---

En cas de cession d'un bien immobilier acquis par fractions successives, il convient de déterminer de manière distincte la plus-value brute ou la moins-value brute afférente à chacune de ces fractions, selon les règles qui lui sont propres.

Les dépenses de travaux qu'il n'est pas possible de rattacher aux différentes parties du local acquises à des dates distinctes peuvent, à titre de règle pratique, être ventilées au prorata des millièmes de copropriété qui leur sont affectés ou, à défaut, au prorata de la surface des lots.

### **2° Réduction des moins-values de l'abattement applicable**

---

Par dérogation au principe rappelé de non imputation des moins-values, le II de l'[article 150 VD du CGI](#) prévoit, en cas de vente en bloc d'un immeuble acquis par fractions successives, que les moins-values brutes s'imputent sur la ou les plus-values brutes corrigées de l'abattement pour durée de détention.

Ainsi, les moins-values brutes imputables sur la ou les plus-values immobilières doivent être réduites, pour chaque année de détention au-delà de la cinquième, de l'abattement calculé dans les mêmes conditions et selon les mêmes modalités que celui prévu au I de l'[article 150 VC du CGI](#).

### **3° Imputation**

---

La ou les moins-values brutes, réduites de l'abattement pour durée de détention, s'impute sur la ou les plus-values réalisées sur les autres fractions du bien immobilier.

Lorsque le résultat est négatif, la moins-value constatée n'est pas prise en compte.

Lorsque le résultat est positif, ce dernier montant est imposé à l'impôt sur le revenu.

## **2. Imposition consécutive à la fusion de sociétés civiles de placement immobilier (SCPI)**

### **a. Principe**

---

Dans le cas d'une fusion-absorption, les opérations de fusion ont pour conséquence la transmission par la société absorbée de son patrimoine à une société existante, dite absorbante. Dans le cas d'une fusion pure et simple, les sociétés qui fusionnent transmettent leur patrimoine à une société nouvelle qu'elles constituent. Il s'opère ainsi, pour la société absorbée ou fusionnant, une cession à titre onéreux qui est susceptible de dégager une plus-value sur élément d'actif, imposable au nom de chaque associé au prorata de ses droits.

Pour chacun des immeubles faisant l'objet du transfert de patrimoines, la fusion peut avoir pour conséquence la constatation d'une plus ou moins-value.

### **b. Dérogation**

---

Il est admis qu'une compensation puisse être opérée entre les plus-values et les moins-values réalisées sur les immeubles figurant à l'actif de la société absorbée pour la détermination des plus-values nettes imposables au nom des associés personnes physiques.

Cette mesure de tempérance s'applique aux plus-values réalisées par les personnes qui relèvent du régime d'imposition des plus-values des particuliers. Elle concerne uniquement les personnes physiques et les sociétés de personnes qui détiennent des parts de SCPI dans le cadre de la gestion de leur patrimoine privé.

Le bénéfice de cette mesure est subordonné à la condition que la ou les moins-values brutes soient réduites d'un abattement pour chaque année de détention au-delà de la cinquième calculé dans les mêmes conditions et selon les mêmes modalités que celui prévu au I de l'[article 150 VC du CGI](#).

Après cette compensation, il peut être constaté :

- un résultat négatif, qui ne peut faire l'objet d'aucune imputation ;
- un résultat positif, imposable au nom de l'associé.

### **III. Abattement exceptionnel de 25 % sur les plus-values résultant de cessions intervenant du 1<sup>er</sup> septembre 2013 au 31 août 2014**

#### **270**

Pour les plus-values réalisées au titre de la cession de biens immobiliers ou de droits portant sur ces biens, autres que des terrains à bâtir ou de droits s'y rapportant, intervenant du 1<sup>er</sup> septembre 2013 au 31 août 2014, un abattement exceptionnel de 25 % est applicable pour la détermination de l'assiette nette imposable, par suite net de l'abattement pour durée de détention calculé dans les conditions précisées au [I-D-3 § 152 et 156](#).

### **IV. Abattement exceptionnel de 30 % applicable, sous conditions, sur les plus-values résultant de cessions de terrains à bâtir ou de droits s'y rapportant, précédées d'une promesse de vente ayant acquis date certaine entre le 1<sup>er</sup> septembre 2014 et le 31 décembre 2015**

Pour les plus-values réalisées au titre de la cession de terrains à bâtir ou de droits s'y rapportant, précédée d'une promesse de vente ayant acquis date certaine entre le 1<sup>er</sup> septembre 2014 et le 31 décembre 2015, un abattement exceptionnel de 30 % est applicable, pour la détermination de l'assiette nette imposable, après prise en compte de l'abattement pour durée de détention calculé dans les conditions précisées au [I-D-4 § 157 et 158](#), à la condition que la cession intervienne au plus tard le 31 décembre de la deuxième année suivant celle au cours de laquelle la promesse de vente a acquis date certaine.

#### **A. Champ d'application**

##### **1. Biens concernés**

#### **350**

L'abattement exceptionnel de 30 % s'applique aux plus-values résultant de la cession de terrains à bâtir ou de droits s'y rapportant.

A cet égard, il s'agit des terrains à bâtir au sens de la TVA sur les opérations immobilières, définis au 1<sup>o</sup> du 2 du I de l'[article 257 du CGI](#). Pour plus de précisions, il convient de se reporter au [BOI-TVA-IMM-10-10-10-20 au I-A § 10 à 100](#).

##### **2. Cessions concernées**

#### **360**

L'abattement exceptionnel de 30 % s'applique, sous conditions, aux plus-values réalisées au titre des cessions à titre onéreux intervenant à compter du 1<sup>er</sup> septembre 2014 ayant été précédées d'une promesse de vente ayant acquis date certaine entre le 1<sup>er</sup> septembre 2014 et le 31 décembre 2015.

Pour plus de précisions sur le fait générateur des plus-values immobilières, il convient de se reporter au [BOI-RFPI-PVI-30-10](#).

### 370

L'abattement exceptionnel de 30 % s'applique aux plus-values résultant de la cession de terrains à bâtir ou de droits s'y rapportant, réalisées dans les conditions prévues :

- à l'[article 150 U du CGI](#) par les personnes physiques ou les 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](#) ;
- à l'[article 244 bis A du CGI](#) par les contribuables non domiciliés fiscalement en France assujettis à l'impôt sur le revenu.

### 380

Il ne s'applique pas aux cessions réalisées par le cédant au profit :

- de son conjoint, son partenaire lié par un pacte civil de solidarité, son concubin notoire, un ascendant ou descendant du cédant ou de l'une de ces personnes ;
- d'une personne morale dont le cédant, son conjoint, son partenaire lié par un pacte civil de solidarité, son concubin notoire, un ascendant ou descendant de l'une de ces personnes est un associé ou le devient à l'occasion de cette cession.

## B. Conditions d'application

### 390

L'abattement exceptionnel de 30 % s'applique à la double condition que la cession :

- soit précédée d'une promesse de vente ayant acquis date certaine entre le 1<sup>er</sup> septembre 2014 et le 31 décembre 2015 ;
- soit réalisée au plus tard le 31 décembre de la deuxième année suivant celle au cours de laquelle la promesse de vente a acquis date certaine.

#### 1. Engagement de la cession par une promesse de vente ayant acquis date certaine du 1<sup>er</sup> septembre 2014 au 31 décembre 2015

### 400

Pour l'application de l'abattement exceptionnel de 30 %, la cession du terrain à bâtir doit avoir été précédée d'une promesse unilatérale de vente, dont la validité juridique est soumise au respect du formalisme prévu par l'[article 1589-2 du code civil](#), ou d'une promesse synallagmatique de vente (compromis de vente).

### 410

De plus, cette promesse de vente, unilatérale ou synallagmatique, doit avoir acquis date certaine à compter du 1<sup>er</sup> septembre 2014 et au plus tard le 31 décembre 2015. Il en est ainsi :

- lorsque qu'elle a été passée en la forme authentique du 1<sup>er</sup> septembre 2014 au 31 décembre 2015 ;

- ou lorsque, établie par acte sous seing privé, elle a acquis date certaine au sens des dispositions de [l'article 1328 du code civil](#) durant cette même période.

A cet égard, et conformément aux dispositions de l'article 1328 du code civil, trois évènements confèrent une date certaine à un acte sous seing privé :

- l'enregistrement de l'acte ;
- le décès de l'un de ses signataires, l'acte recevant une date fixe à la date du décès ;
- la constatation de la substance de l'acte sous seing privé dans un acte dressé par un officier public.

## **2. Cession réalisée au plus tard le 31 décembre de la deuxième année suivant celle au cours de laquelle la promesse de vente a acquis date certaine**

### **420**

Pour l'application de l'abattement exceptionnel de 30 %, la cession du terrain à bâtir doit être réalisée au plus tard le 31 décembre de la deuxième année suivant celle au cours de laquelle la promesse de vente, unilatérale ou synallagmatique, a acquis date certaine.

En pratique, pour l'application de l'abattement exceptionnel de 30 % et compte tenu du fait que la promesse doit avoir acquis date certaine au plus tard le 31 décembre 2015, la cession du terrain à bâtir ou du droit s'y rapportant doit intervenir au plus tard le 31 décembre 2017.

## **C. Modalités d'application**

### **430**

L'abattement exceptionnel de 30 % est calculé sur l'assiette nette imposable des plus-values immobilières, déterminées dans les conditions prévues à [l'article 150 V du CGI](#), à [l'article 150 VA du CGI](#), à [l'article 150 VB du CGI](#), à [l'article 150 VC du CGI](#) ainsi qu'à [l'article 150 VD du CGI](#).

Il s'applique donc après notamment prise en compte :

- de l'abattement pour durée de détention, calculé dans les conditions précisées aux [I-D-4 § 157 et 158](#) s'agissant de cessions réalisées à compter du 1<sup>er</sup> septembre 2014 ;
- de la compensation des plus et moins-values, prévue au II de l'article 150 VD du CGI (pour plus de précisions, il convient de se reporter au [II-B § 180 à 240](#)).

### **440**

L'abattement exceptionnel de 30 % est applicable pour la détermination de l'assiette imposable tant à l'impôt sur le revenu qu'aux prélèvements sociaux des plus-values immobilières résultant de la cession de terrains à bâtir ou de droits s'y rapportant.