RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-RFPI-PVI-20-10-20-20-20131220
Date de publication : 20/12/2013

RFPI - Plus-values immobilières - Détermination de la plus-value brute - Majoration du prix d'acquisition

Positionnement du document dans le plan :

RFPI - Revenus fonciers et profits du patrimoine immobilier
Plus-values de cession d'immeubles ou de droits relatifs à un immeuble
Titre 2 : Plus-values immobilières - base d'imposition
Chapitre 1 : Détermination de la plus-value brute
Section 2 : Prix d'acquisition
Sous-section 2 : Majoration du prix d'acquisition

Sommaire :

I. Charges et indemnités
II. Frais afférents à l'acquisition à titre onéreux
A. Frais réels
1. Frais pris en compte
2. Frais effectivement supportés et justifiés
B. Forfait de 7,5%
III. Frais afférents à l'acquisition à titre gratuit
IV. Dépenses de travaux
A. Frais réels
1. Dépenses de construction, de reconstruction, d'agrandissement ou d'amélioration
a. Dépenses de reconstruction et d'agrandissement
b. Dépenses d'amélioration
c. Dépenses d'entretien et de réparation
d. Intérêts des emprunts contractés pour la réalisation de travaux
e. Dépenses de démolition
2. Dépenses qui présentent le caractère de dépenses locatives
a. Principe
b. Exception
3. Dépenses réalisées par une entreprise
4. Dépenses réalisées depuis l'achèvement de l'immeuble ou son acquisition si elle est postérieure
5. Exclusion des dépenses déjà prises en compte pour la détermination de l'impôt sur le revenu
a. Dépenses d'amélioration
b. Mesures de tempérament
1° Dépenses prises en compte au titre de l'amortissement
2° Dépenses prises en compte au titre de certaines réductions d'impôt
c. Déficit foncier
d. Régime simplifié "micro-foncier"
1° Dépenses d'amélioration

a° Dépenses payées au cours d'une année couverte par le régime "micro foncier"
b° Dépenses payées au cours d'une année non couverte par le régime "micro-foncier"
2° Dépenses de construction, de reconstruction ou d'agrandissement
6. Dépenses effectivement supportées et justifiées
a. Dépenses effectivement supportées
b. Dépenses justifiées
B. Forfait de 15 %
1. Principe
2. Caractère optionnel
3. Immeuble acquis depuis plus de 5 ans
4. Prix d'acquisition à retenir
V. Frais de voirie, réseaux et distribution

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 taxe incluse. 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 x 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 recueil un actif de 80 000 ;

- 1/3 pour M. C qui acquitte 3 000 de droits de succession et recueil 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) x 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.

b. Exception

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 exclu"es 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 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 1er 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.