RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-RFPI-PVI-20-20-20140910
Date de publication : 10/09/2014
Date de fin de publication : 10/04/2015

RFPI - Plus-values immobilières - Détermination de la plus-value imposable

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 2 : Détermination de la plus-value imposable

Sommaire :

I. Prise en compte de la durée de détention
A. Computation du délai
B. Date de cession
C. Date d'acquisition
D. Détermination de l'abattement pour durée de détention
1. Cessions réalisées du 1er janvier 2004 au 31 janvier 2012
2. Cessions réalisées du 1er février 2012 au 31 août 2013
a. Taux et cadence de l'abattement
b. Entrée en vigueur
1° Principe
2° Entrée en vigueur anticipée pour les apports en société
3° Entrée en vigueur différée pour les cessions de terrains nus constructibles
a° Champ d'application du dispositif transitoire
b° Conditions d'application du dispositif transitoire
3. Cessions réalisées du 1er septembre 2013 au 31 août 2014
a. Cessions de terrains à bâtir ou de droits s'y rapportant
b. Cessions de biens autres que des terrains à bâtir ou des droits s'y rapportant
4. Cessions réalisées à compter du 1er septembre 2014
II. Absence de prise en compte des moins-values
A. Principe
B. Exceptions
1. Vente en bloc d'un immeuble acquis par fractions successives
a. Cessions concernées
1° Vente d'un immeuble acquis par fractions successives
2° Vente constatée par le même acte et entre les mêmes parties
b. Modalités d'imputation
1° Détermination distincte pour chacune des fractions
2° Réduction des moins-values de l'abattement applicable

3° Imputation
2. Imposition consécutive à la fusion de sociétés civiles de placement immobilier (SCPI)
a. Principe
b. Dérogation
III. Abattement exceptionnel de 25 % sur les plus-values résultant de cessions intervenant du 1er septembre 2013 au 31 août 2014
A. Champ d'application
1. Biens concernés
2. Cessions concernées
B. Modalités d'application
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 1er septembre 2014 et le 31 décembre 2015
A. Champ d'application
1. Biens concernés
2. Cessions concernées
B. Conditions d'application
1. Engagement de la cession par une promesse de vente ayant acquis date certaine du 1er septembre 2014 au 31 décembre 2015
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
C. Modalités d'application

I. Prise en compte de la durée de détention

(1)

10

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

40

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

Point de départ du délai de détention selon la nature de l'acquisition

Nature de l'acquisition	Point de départ du délai de détention
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 démembré 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)	- Fraction de la plus-value afférente au terrain : date effective d'acquisition par le bailleur. - 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.

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	Date de l'attribution de ce bien au cédant. 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 (RM Moyne-Bressand n°83591, JO AN du 29 août 2006 p. 9083 (BOI-RFPI-PVI-10-30 au I § 20).
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	- 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). - 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 : - Si l'attributaire n'était pas membre de l'indivision initiale, la date d'acquisition est la date de l'acte de partage. - Si l'attributaire était membre de l'indivision initiale, les 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. - Cession ultérieure d'un bien acquis lors d'un partage n'ayant pas donné lieu à l'imposition de la plus-value : 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. Des précisions complémentaires figurent au BOI-RFPI-PVI-20-10-20-10.
Licitation	- 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). - Au profit de l'un des coïndivisaires, 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.
Immeuble donné par avance d'hoirie	BOI-RFPI-PVI-20-10-20-10 au III-E § 430 à 470.
Biens ayants figurés à l'actif d'une entreprise (biens dits « migrants »)	- 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. - 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. - 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.

50

RES N° 2007/04 (FI) du 6 février 2007 : Modalités d'application de l'exonération tenant à la durée de détention en cas de cession d'un bien recueilli en vertu d'une clause de tontine insérée dans un contrat

d'acquisition en commun.

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

60

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 1er 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 1er 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 1er 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 1er février 2012 au 31 août 2013

80

L'article 1er 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 er février 2012, sous réserve des précisions apportées au **I-D-2-b § 110 à 150**.

a. Taux et cadence de l'abattement

90

L'abattement pour durée de détention est fixé à :

- 2 % pour chaque année de détention au-delà de la cinquième ;

- 4 % pour chaque année de détention au-delà de la dix-septième ;

- 8 % pour chaque année de détention au-delà de la vingt-quatrième.

Ainsi, l'exonération totale des plus-values est acquise au bout de trente ans de détention du bien cédé, contre quinze ans dans le régime applicable du 1er janvier 2004 au 31 janvier 2012.

100

Le taux de l'abattement pour durée de détention applicable à la plus-value brute en fonction du nombre d'années de détention du bien cédé est présenté dans le tableau suivant :

Taux de l'abattement en fonction du nombre d'années de détention

Durée de détention du bien ou droit immobilier cédé	Taux de l'abattement applicable à la plus-value de cession réalisée
Moins de 6 ans	0 %
Entre 6 et 7 ans	2 %
Entre 7 et 8 ans	4 %
Entre 8 et 9 ans	6 %
Entre 9 et 10 ans	8 %
Entre 10 et 11 ans	10 %
Entre 11 et 12 ans	12 %
Entre 12 et 13 ans	14 %
Entre 13 et 14 ans	16 %
Entre 14 et 15 ans	18 %
Entre 15 et 16 ans	20 %
Entre 16 et 17 ans	22 %
Entre 17 et 18 ans	24 %
Entre 18 et 19 ans	28 %
Entre 19 et 20 ans	32 %
Entre 20 et 21 ans	36 %
Entre 21 et 22 ans	40 %
Entre 22 et 23 ans	44 %
Entre 23 et 24 ans	48 %
Entre 24 et 25 ans	52 %
Entre 25 et 26 ans	60 %
Entre 26 et 27 ans	68 %
Entre 27 et 28 ans	76 %
Entre 28 et 29 ans	84 %
Entre 29 et 30 ans	92 %

Plus de 30 ans	100 %

b. Entrée en vigueur

1° Principe

110

Conformément au premier alinéa du II de l'article 1er de la deuxième loi n° 2011-1117 du 19 septembre 2011 de finances rectificative pour 2011, ces modalités de prise en compte de l'abattement pour durée de détention s'appliquent aux plus-values réalisées au titre des cessions intervenues **à compter du 1er février 2012**.

La cession est intervenue :

- à la date portée dans l'acte, si cet acte qui constate la cession est passé en la forme authentique ;

- à la date à laquelle le contrat est régulièrement formé entre les parties, dans les autres cas.

Pour plus de précisions sur le fait générateur, il convient de se reporter au BOI-RFPI-PVI-30-10.

2° Entrée en vigueur anticipée pour les apports en société

120

L'apport en société constitue une cession à titre onéreux. La plus-value qui en résulte est déterminée en tenant compte de la valeur réelle du bien apporté, qui est équivalente à la valeur des droits sociaux remis par la société en rémunération du bien qui lui est apporté.

Ces modalités de prise en compte de l'abattement pour durée de détention s'appliquent aux plus-values réalisées 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 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 l'apport.

3° Entrée en vigueur différée pour les cessions de terrains nus constructibles

130

L'article 29 de la quatrième loi n° 2011-1978 du 28 décembre 2011 de finances rectificative pour 2011 , modifiant à cet effet l'article 1er de la deuxième loi n° 2011-1117 du 19 septembre 2011 de finances rectificative pour 2011, a reporté l'entrée en vigueur du nouveau régime d'imposition des plus-values immobilières pour les cessions de terrains nus constructibles du fait de leur classement par un document d'urbanisme pour lesquelles une promesse de vente a été enregistrée avant le 25 août 2011 et la vente est conclue avant le 1er janvier 2013.

a° Champ d'application du dispositif transitoire

140

Le dispositif transitoire d'entrée en vigueur de ces modalités d'application de l'abattement pour durée de détention s'applique aux cessions de terrains nus constructibles du fait de leur classement par un plan local d'urbanisme ou par un autre document d'urbanisme en tenant lieu, en zone urbaine ou à

urbaniser ouverte à l'urbanisation ou, par une carte communale, dans une zone où les constructions sont autorisées.

Ainsi, dès lors que la cession d'un tel bien est réalisée avant le 1er janvier 2013 et qu'elle a été précédée d'une promesse de vente enregistrée avant le 25 août 2011, l'abattement pour durée de détention continue de s'appliquer selon les modalités en vigueur avant le 1er février 2012, soit un abattement pour durée de détention de 10 % pour chaque année de détention du bien concerné au-delà de la cinquième, conduisant à une exonération définitive après quinze années de détention.

S'agissant des immeubles concernés, il ressort de l'examen des débats parlementaires que l'intention du législateur est d'assurer la sécurité juridique des opérations de cessions de terrains à bâtir, entendus au sens large, engagées avant le 25 août 2011.

Il a donc paru possible d'admettre que les dispositions de l'article 29 de la quatrième loi n° 2011-1978 du 28 décembre 2011 de finances rectificative pour 2011 s'appliquent, toutes autres conditions étant par ailleurs remplies, à l'ensemble des cessions de terrains à bâtir, tels que définis au 1° du 2 du I de l'article 257 du CGI, pour lesquelles une promesse de vente a été enregistrée avant le 25 août 2011.

Le 1° du 2 du I de l'article 257 du CGI, dans sa rédaction issue de l'article 16 de la première loi n° 2010-237 du 9 mars 2010 de finances rectificative pour 2010 qui a réformé le régime de TVA applicable aux opérations immobilières, retient une définition objective du terrain à bâtir qui conduit à considérer comme tel tous les terrains sur lesquels des constructions peuvent être autorisées en application des documents qui caractérisent leur situation au regard des règles d'urbanisme.

Pour plus de précisions sur la définition des terrains à bâtir au sens de la TVA sur les opérations immobilières, il convient de se référer au I § 10 à 120 du BOI-TVA-IMM-10-10-10-20.

Ainsi, ces cessions continueront à bénéficier de l'ancien régime des plus-values immobilières, pour autant que la vente correspondante soit conclue avant le 1er janvier 2013.

Ce faisant, le champ d'application de la mesure transitoire est étendu :

- aux communes non dotées d'un document d'urbanisme, pour les terrains situés dans la partie actuellement urbanisée de ces communes et pour les terrains sur lesquels des constructions peuvent être autorisées en application du 4° de l'article L. 111-1-2 du code de l'urbanisme ;

- aux terrains supportant une construction dont l'état la rend impropre à un quelconque usage (ruine résultant d'une démolition plus ou moins avancée, bâtiment rendu inutilisable par suite de son état durable d'abandon, immeuble frappé d'un arrêté de péril, chantier inabouti, etc.), dès lors qu'ils sont situés dans des zones où les constructions peuvent être autorisées (voir sur ce point les précisions figurant au I § 10 à 120 du BOI-TVA-IMM-10-10-10-20).

b° Conditions d'application du dispositif transitoire

145

Conformément aux dispositions de l'article 29 de la quatrième loi n° 2011-1978 du 28 décembre 2011 de finances rectificative pour 2011, seules les cessions réalisées avant le 1er janvier 2013 pour lesquelles une promesse de vente a été enregistrée avant le 25 août 2011 bénéficient du report de l'entrée en vigueur, fixée au 1er février 2012, de ces modalités d'application de l'abattement pour durée de détention.

Première condition : la cession doit avoir été engagée avant le 25 août 2011 par une promesse de vente enregistrée avant cette même date.

Par conséquent, seules les promesses de vente présentées à la formalité de l'enregistrement au service des impôts bénéficient des dispositions de l'article 29 de la quatrième loi n° 2011-1978 du 28 décembre 2011 de finances rectificative pour 2011.

En posant cette première condition, l'intention du législateur est de réserver le bénéfice de l'entrée en vigueur différée de ces modalités d'application de l'abattement pour durée de détention aux seules opérations véritablement engagées avant le 25 août 2011 par une promesse de vente.

Dès lors, il a paru possible d'admettre que cette condition est remplie lorsque, antérieurement au 25 août 2011, les promesses de vente ont été passées en la forme authentique ou ont acquis date certaine au sens de l'article 1328 du code civil.

A cet égard, conformément aux dispositions de l'article 1328 du code civil, outre l'enregistrement de l'acte, deux événements confèrent une date certaine à un acte sous seing privé :

- le décès de l'un de ceux qui ont signé l'acte. L'acte reçoit 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.

Enfin, pour les promesses de vente qui n'ont pas acquis date certaine dans les conditions précitées avant le 25 août 2011, il a également paru possible de les faire bénéficier des dispositions de l'article 29 de la quatrième loi n° 2011-1978 du 28 décembre 2011 de finances rectificative pour 2011 à la condition que leur signature à une date antérieure au 25 août 2011 soit établie avec certitude.

A cet égard, cette certitude est considérée comme établie dans l'hypothèse où il peut être justifié du versement avant le 25 août 2011 en la comptabilité d'un tiers (notaire, agent immobilier, etc.), et à quelque titre que ce soit (acompte, arrhes, indemnités d'immobilisation, etc.), d'une somme afférente à la promesse de vente invoquée. Il peut notamment, par exemple, être fait état d'un versement au titre d'une caution bancaire, lorsque l'acte de caution a donné lieu à des versements en la comptabilité d'un tiers, notamment par le paiement de frais de caution ou de garantie à l'établissement bancaire, et qu'il est établi avec certitude, d'une part, que ces versements ont été effectués antérieurement au 25 août 2011, d'autre part, qu'ils sont afférents à la promesse de vente invoquée.

Seconde condition : la cession doit être conclue avant le 1er janvier 2013.

Il y a lieu de considérer que la cession est intervenue :

- si l'acte qui la constate est passé en la forme authentique, à la date portée dans cet acte ;

- dans les autres cas, à la date à laquelle le contrat est régulièrement formé entre les parties.

150

Le caractère nu et constructible du terrain s'apprécie non seulement au jour de la cession mais également au jour de la promesse de vente. Autrement dit, la cession et la promesse correspondante doivent porter toutes deux sur un même terrain à bâtir tel que défini au **I-D-2-b-3°-a° § 140**.

Toutefois, conformément à l'intention du législateur et à l'esprit de la loi, lorsque la promesse de vente porte sur un immeuble autre qu'un terrain à bâtir mais qu'elle est assortie d'une condition suspensive dont la réalisation entraîne la qualification du bien concerné en terrain à bâtir (par exemple, promesse portant sur un terrain nu non constructible assortie d'une condition suspensive liée aux modifications des documents d'urbanisme), il est admis que les dispositions de l'article 29 de la quatrième loi n° 2011-1978 du 28 décembre 2011 de finances rectificative pour 2011 soient applicables. Dans une telle hypothèse, et toutes autres conditions étant par ailleurs remplies, dès lors qu'au jour de la cession le terrain est bien devenu un terrain à bâtir, le cédant peut bénéficier de l'ancien régime d'abattement pour durée de détention au titre de la plus-value réalisée, soit un abattement de 10 % par année entière de détention au-delà de la cinquième.

3. Cessions réalisées du 1er septembre 2013 au 31 août 2014

152

Pour les cessions réalisées du 1er 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.

a. Cessions de terrains à bâtir ou de droits s'y rapportant

154

Pour les cessions de terrains à bâtir ou de droits s'y rapportant réalisées du 1er 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, sont identiques à celles applicables pour les cessions réalisées du 1er février 2012 au 31 août 2013, pour la détermination de l'assiette imposable des plus-values immobilières afférentes à ces biens tant à l'impôt sur le revenu qu'aux prélèvements sociaux.

A cet égard, il s'agit des terrains à bâtir au sens de la TVA sur les opérations immobilières, définis au 1° du 2 du I de l'article 257 du CGI.

RES N° 2014/01 du 09 janvier 2014 : Modalités de détermination des plus-values de cession de terrains à bâtir ou de droits s'y rapportant réalisées depuis le 1er janvier 2014.

***Question** : Compte tenu de la censure partielle par le Conseil constitutionnel (décision n° 2013-685 DC) de l'article 27 de la loi de finances pour 2014 (n° 2013-1278 du 29 décembre 2013), quelles sont les modalités de calcul de l'abattement pour durée de détention pour la détermination des plus-values de cession de terrains à bâtir ou de droits s'y rapportant réalisées **depuis le 1er janvier 2014** ?*

***Réponse** : L'article 27 de la loi de finances pour 2014, définitivement adoptée par le Parlement le 19 décembre 2013, prévoyait notamment la suppression de l'abattement pour durée de détention pour le calcul du montant imposable, tant à l'impôt sur le revenu qu'aux prélèvements sociaux, des plus-values de cession de terrains à bâtir ou de droits s'y rapportant réalisées à compter du 1er mars 2014.*

Toutefois, dans sa décision n° 2013-685 DC du 29 décembre 2013, le Conseil constitutionnel a censuré ce dispositif.

Ainsi, les dispositions de l'article 27 de la loi n° 2013-1278 du 29 décembre 2013 de finances pour 2014, publiée au Journal officiel du 30 décembre 2014, ne modifient pas le régime fiscal et social des plus-values de cession de terrains à bâtir ou de droits s'y rapportant réalisées depuis le 1er janvier 2014 : ces plus-values continuent à bénéficier, tant pour l'impôt sur le revenu que pour les prélèvements sociaux, de l'abattement pour durée de détention selon les modalités prévues par l'article 150 VC du CGI dans sa rédaction antérieure à l'article 27 précité de la loi de finances pour 2014.

*Par suite, le montant imposable des plus-values de l'espèce réalisées **depuis le 1er janvier 2014** reste calculé, comme pour celles réalisées depuis le 1er février 2012, en appliquant à la plus-value brute, déterminée conformément à l'article 150 V du CGI, un abattement pour durée de détention progressif fixé à 2 % pour chaque année de détention au-delà de la cinquième, puis 4 % pour chaque année de détention au-delà de la dix-septième et enfin 8 % pour chaque année de détention au-delà de la vingt-quatrième, conduisant à l'exonération totale des plus-values à l'issue d'un délai de détention de trente ans.*

Pour plus de précisions sur le taux et la cadence de l'abattement pour durée de détention des cessions de terrains à bâtir ou de droits s'y rapportant réalisées du 1er septembre 2013 au 31 août 2014, il convient donc de se reporter au I-D-2-a § 90 et 100.

b. Cessions de biens autres que des terrains à bâtir ou des droits s'y rapportant

156

Pour les cessions de biens autres que des terrains à bâtir ou des droits s'y rapportant réalisées à compter du 1er septembre 2013, 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.

Ainsi, pour la détermination du montant imposable **à l'impôt sur le revenu** des plus-values immobilières, l'abattement pour durée de détention est de :

- 6 % pour chaque année de détention au-delà de la cinquième et jusqu'à la vingt-et-unième ;

- 4 % au terme de la vingt-deuxième année de détention.

Au total, l'exonération d'impôt sur le revenu est acquise au-delà d'un délai de détention de vingt-deux ans.

Pour la détermination du montant imposable **aux prélèvements sociaux** des plus-values immobilières, l'abattement pour durée de détention est de :

- 1,65 % pour chaque année de détention au-delà de la cinquième et jusqu'à la vingt-et-unième ;

- 1,60 % pour la vingt-deuxième année de détention ;

- 9 % pour chaque année au-delà de la vingt-deuxième.

Au total, l'exonération des prélèvements sociaux est acquise au-delà d'un délai de détention de trente ans.

4. Cessions réalisées à compter du 1er septembre 2014

157

Pour les cessions réalisées à compter du 1er 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.

158

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.

Ainsi, pour la détermination du montant imposable **à l'impôt sur le revenu** des plus-values immobilières, l'abattement pour durée de détention est de :

- 6 % pour chaque année de détention au-delà de la cinquième et jusqu'à la vingt-et-unième ;

- 4 % au terme de la vingt-deuxième année de détention.

Au total, l'exonération d'impôt sur le revenu est acquise au-delà d'un délai de détention de vingt-deux ans.

Pour la détermination du montant imposable **aux prélèvements sociaux** des plus-values immobilières, l'abattement pour durée de détention est de :

- 1,65 % pour chaque année de détention au-delà de la cinquième et jusqu'à la vingt-et-unième ;

- 1,60 % pour la vingt-deuxième année de détention ;

- 9 % pour chaque année au-delà de la vingt-deuxième.

Au total, l'exonération des prélèvements sociaux est acquise au-delà d'un délai de détention de trente ans.

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

170

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

180

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

190

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

220

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

230

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

240

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

250

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

260

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 tempérament 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 1er 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 1er 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.

A. Champ d'application

1. Biens concernés

280

L'abattement exceptionnel de 25 % s'applique aux plus-values résultant de la cession de biens immobiliers ou de droits portant sur ces biens, 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.

290

Il ne s'applique pas aux plus-values issues 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° 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 ;

- de biens ou droits mentionnés à l'article 150 UB du CGI, à l'article 150 UC du CGI et à l'article 150 UD du CGI ;

- de biens ou droits mentionnés aux b à h du 3 du I de l'article 244 bis A du CGI.

2. Cessions concernées

300

L'abattement exceptionnel de 25 % s'applique aux plus-values réalisées au titre des cessions à titre onéreux intervenant du 1er septembre 2013 au 31 août 2014.

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

310

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 ou de plusieurs 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 ou de plusieurs de ces personnes est un associé ou le devient à l'occasion de cette cession.

B. Modalités d'application

320

L'abattement exceptionnel de 25 % est calculé sur l'assiette nette imposable des plus-values immobilières.

Il s'applique donc après notamment prise en compte de l'abattement pour durée de détention, calculé dans les conditions précisées aux I-D-3 § 152 et 156 s'agissant de cessions réalisées à compter du 1er septembre 2013.

330

L'abattement de 25 % est applicable pour la détermination de l'assiette imposable tant à l'impôt sur le revenu qu'aux prélèvements sociaux des plus-values immobilières. Il s'applique également dans les mêmes conditions pour la détermination de l'assiette de la taxe sur les plus-values immobilières élevées prévue à l'article 1609 nonies G du CGI.

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 1er septembre 2014 et le 31 décembre 2015

340

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 1er 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° 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 1er septembre 2014 ayant été précédées d'une promesse de vente ayant acquis date certaine entre le 1er 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 1er 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 1er 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 1er 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 1er 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 1er 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.