RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-RFPI-PVI-20-20-20180824
Date de publication : 24/08/2018
Date de fin de publication : 18/07/2023

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. S'agissant de l'impôt sur le revenu
2. S'agissant des prélèvements sociaux
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, sous conditions, sur les plus-values résultant de la cession de biens immobiliers bâtis ou de terrains à bâtir
A. Champ d'application
1. Nature des biens concernés
2. Localisation des biens concernés
3. Cessions concernées
B. Conditions d'application

1. Période d'application
a. Condition tenant à l'engagement par une promesse de vente ayant acquis date certaine
b. Condition tenant à la date de la cession
2. Engagement du cessionnaire
a. Formalisation et contenu de l'engagement
b. Justification du respect de cet engagement
1° Réalisation et achèvement de bâtiments d'habitation collectifs
2° Gabarit des bâtiments d'habitation collectifs : condition de densification
3° Délai d'achèvement des bâtiments d'habitation collectifs
4° Démolition des constructions existantes en cas d'acquisition d'un immeuble bâti
5° Réalisation d'au moins 50 % de logements sociaux et/ou intermédiaires pour l'application de l'abattement exceptionnel au taux de 85 %
c. Non-respect de l'engagement
C. Modalités d'application
1. Taux de l'abattement exceptionnel
2. Assiette de l'abattement exceptionnel

1

La plus-value nette imposable est déterminée :

- après prise en compte d'un abattement pour durée de détention appliqué sur la plus-value brute ;

- sous réserve d'exceptions, sans prise en compte des moins-values ;

- après application le cas échéant d'un abattement exceptionnel, sous conditions tenant, notamment, à la date de la cession, à la zone géographique où sont situés les biens cédés et aux engagements du cessionnaire.

I. Prise en compte de la durée de détention

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(s) à construire reçu(s) en dation	Date à laquelle le contrat de vente du terrain contre remise d'immeuble(s) à construire a été conclu. Pour plus de précisions, il convient de se reporter au II-A-7 § 160 du BOI-RFPI-PVI-20-10-10.
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.
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 II-C-3 § 400 à 430 du 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 en avance d'hoirie	Pour plus de précisions, il convient de se reporter au II-B-5 § 310 à 350 du BOI-RFPI-PVI-20-10-20-10.

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.
Bien immobilier recueilli en vertu d'une clause de tontine	Le bénéficiaire de la clause de tontine est réputé propriétaire de la totalité de l'immeuble depuis la date d'acquisition effectuée en commun : 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. La date de cette acquisition constitue le point de départ de l'abattement pour durée de détention.
Réintégration d'une donation antérieure dans le cadre d'une donation-partage	- La réintégration est effectuée par un rapport en nature de la donation antérieure : - si le bien fait l'objet d'une réattribution au donataire initial, dans le cadre de la donation-partage, la date d'acquisition est celle de la donation antérieure ; - si le bien ne retombe pas dans le patrimoine du donataire initial, la date d'acquisition est celle de la donation-partage. - La réintégration est effectuée par un rapport en moins prenant : la date d'acquisition est celle de la donation initiale.
Usucapion ou prescription acquisitive	Comme en matière de droit civil (code civil, art. 2258 et suivants), la date d'acquisition correspond à la date de début de possession du bien usucapé.

D. Détermination de l'abattement pour durée de détention

50

Pour les cessions réalisées depuis le 1er septembre 2014 et quelle que soit la nature des biens cédés (terrains à bâtir et droits s'y rapportant ou autres biens et droits immobiliers), le taux et la cadence de l'abattement pour durée de détention diffèrent pour la détermination de l'assiette imposable des plus-values immobilières à l'impôt sur le revenu et aux prélèvements sociaux.

1. S'agissant de l'impôt sur le revenu

60

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.

2. S'agissant des prélèvements sociaux

70

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

80

La moins-value brute réalisée sur les biens ou droits n'est pas en principe prise en compte (cf. **II-A § 90**). Deux exceptions à ce principe sont toutefois prévues (cf. **II-B § 100 à 180**).

A. Principe

90

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

100

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

110

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

120

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

130

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

140

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

150

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, réduites de l'abattement pour durée de détention, 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

160

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 tant à l'impôt sur le revenu qu'aux prélèvements sociaux.

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

a. Principe

170

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

180

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, sous conditions, sur les plus-values résultant de la cession de biens immobiliers bâtis ou de terrains à bâtir

190

Conformément aux dispositions du II de l'article 28 de la loi n° 2017-1775 du 28 décembre 2017 de finances rectificative pour 2017, un abattement exceptionnel s'applique, sous conditions et de manière temporaire, pour la détermination de la plus-value nette imposable, tant à l'impôt sur le revenu qu'aux prélèvements sociaux, résultant de la cession de terrains à bâtir ou de biens immobiliers bâtis, ou de droits s'y rapportant.

Ainsi, les plus-values résultant de la cession de terrains à bâtir ou d'immeubles bâtis destinés à la démolition en vue de la reconstruction d'un ou plusieurs bâtiments d'habitation collectifs, situés dans des zones géographiques se caractérisant par un déséquilibre particulièrement important entre l'offre et la demande de logements, sont déterminées après application d'un abattement exceptionnel de 70 % ou de 85 % à la double condition que la cession :

- soit précédée d'une promesse unilatérale ou synallagmatique de vente signée et ayant acquis date certaine à compter du 1er janvier 2018 et au plus tard le 31 décembre 2020 ;

- soit réalisée au plus tard le 31 décembre de la deuxième année suivant celle au cours de laquelle la promesse unilatérale ou synallagmatique de vente a acquis date certaine. En pratique, l'abattement exceptionnel pourra donc s'appliquer à des cessions réalisées jusqu'au 31 décembre 2022.

> **Remarque :** Les plus-values résultant de cessions d'immeubles bâtis destinés à la démolition en vue de la reconstruction de logements, réalisées entre le 1er janvier 2015 et le 31 décembre 2017, bénéficiaient d'un abattement exceptionnel de 30 %, à la condition que les cessions aient été précédées d'une promesse de vente ayant acquis date certaine entre le 1er janvier et le 31 décembre 2015.
>
> De même, les plus-values résultant de cessions de terrains à bâtir, réalisées entre le 1er septembre 2014 et le 31 décembre 2017, bénéficiaient d'un abattement exceptionnel de 30 %, à la condition que les cessions aient été précédées d'une promesse de vente ayant acquis date certaine entre le 1er septembre 2014 et le 31 décembre 2015.
>
> Pour prendre connaissance des conditions d'application de ces abattements exceptionnels, il convient de se reporter à la version du 10 avril 2015 du présent document, disponible dans l'onglet « Versions publiées du document ».

A. Champ d'application

1. Nature des biens concernés

200

L'abattement exceptionnel de 70 % ou 85 % s’applique aux plus-values résultant de la cession :

- de terrains à bâtir ou de droits s’y rapportant. À cet égard, il s’agit des terrains à bâtir au sens de la taxe sur la valeur ajoutée (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 120 et au BOI-TVA-IMM-10-10-10-40 au I § 1 à 20 ;

- de biens immobiliers bâtis ou de droits s'y rapportant.

> **Remarque :** Les droits relatifs à des terrains à bâtir ou à des biens immobiliers bâtis, tels que, par exemple, l'usufruit ou la nue-propriété, sont susceptibles de bénéficier, toutes autres conditions étant par ailleurs remplies, de l'abattement exceptionnel de 70 % ou 85 %.

Pour plus de précisions sur les droits réels immobiliers, il convient de se reporter au II § 10 du BOI-RFPI-PVI-10-20.

2. Localisation des biens concernés

210

Le bénéfice de l'abattement exceptionnel est réservé aux cessions de biens immobiliers situés dans les communes classées par arrêté conjoint des ministres chargés du budget et du logement, dans des zones géographiques se caractérisant par un déséquilibre particulièrement important entre l'offre et la demande de logements.

À ce titre, l'arrêté du 29 décembre 2017 fixant la liste des communes situées dans des zones géographiques se caractérisant par un déséquilibre particulièrement important entre l'offre et la demande de logements pour l'application de l'abattement prévu au II de l'article 28 de la loi n° 2017-1775 du 28 décembre 2017 de finances rectificative pour 2017 a précisé que ces communes s'entendent de celles classées dans les zones A bis et A, telles qu'elles sont définies à l'article R. 304-1 du code de la construction et de l'habitation (CCH).

Les communes classées au sein des zones A bis et A sont répertoriées à l'annexe I de l'arrêté du 1er août 2014 pris en application de l'article R. 304-1 du CCH modifié par l'arrêté du 30 septembre 2014 pris en application de l'article R. 304-1 du CCH.

3. Cessions concernées

220

L'abattement exceptionnel de 70 % ou 85 % s'applique aux plus-values résultant de cessions de biens immobiliers 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 ou 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.

230

En revanche, l'abattement exceptionnel ne s'applique pas aux plus-values résultant de cessions :

- 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.

240

De même, l'abattement exceptionnel 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 un 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 un descendant de l'une de ces personnes est un associé ou le devient à l'occasion de cette cession.

B. Conditions d'application

1. Période d'application

a. Condition tenant à l'engagement par une promesse de vente ayant acquis date certaine

250

L'application de l'abattement exceptionnel aux cessions réalisées à compter du 1er janvier 2018 est conditionnée à l'engagement de la cession par une promesse unilatérale ou synallagmatique de vente signée et ayant acquis date certaine à compter du 1er janvier 2018 et au plus tard le 31 décembre 2020.

260

Par promesse de vente, il convient d'entendre, d'une part, la promesse unilatérale de vente dont la validité juridique est soumise au respect du formalisme prévu par l'article 1589-2 du code civil, d'autre part, la promesse synallagmatique de vente (compromis de vente).

Ainsi, la promesse de vente, unilatérale ou synallagmatique, acquiert date certaine :

- lorsque qu'elle a été passée en la forme authentique ;

- ou lorsque, établie par acte sous-seing privé, elle a acquis date certaine au sens des dispositions de l'article 1377 du code civil.

À cet égard, et conformément aux dispositions de l'article 1377 du code civil, trois événements 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.

b. Condition tenant à la date de la cession

270

L'abattement exceptionnel s'applique 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, soit en pratique à des cessions réalisées du 1er janvier 2018 au 31 décembre 2022.

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

2. Engagement du cessionnaire

280

Le bénéfice de l'abattement exceptionnel au taux de 70 % pour les cessions de terrains à bâtir ou de biens immobiliers bâtis est subordonné à l'engagement du cessionnaire de réaliser et d'achever un ou plusieurs bâtiments d'habitation collectifs, sous condition de densification, dans un délai de quatre ans

à compter de la date d'acquisition. Le taux de l'abattement exceptionnel est porté à 85 % lorsque le cessionnaire s'engage en plus à réaliser et à achever majoritairement des logements sociaux et/ou intermédiaires.

a. Formalisation et contenu de l'engagement

290

L'application de l'abattement exceptionnel aux plus-values résultant de la cession de biens immobiliers est conditionnée à un engagement du cessionnaire formalisé par une mention portée dans l'acte authentique d'acquisition.

Par cette mention, le cessionnaire s'engage :

- en toute hypothèse, à réaliser et à achever un ou plusieurs bâtiments d'habitation collectifs respectant un gabarit minimal dans un délai de quatre ans à compter de la date d'acquisition ;

- le cas échéant, en cas d'acquisition d'immeubles bâtis, à démolir la ou les constructions existantes ;

- le cas échéant, pour que l'abattement exceptionnel s'applique au taux de 85 %, à réaliser et à achever des logements sociaux et/ou intermédiaires correspondant au moins à 50 % de la surface totale des constructions mentionnées sur le permis de construire.

b. Justification du respect de cet engagement

1° Réalisation et achèvement de bâtiments d'habitation collectifs

300

La réalisation d'un ou plusieurs bâtiments d'habitation s'entend de la création de logements neufs au sens de l'article R*. 111-1-1 du CCH à l'article R*. 111-17 du CCH.

Le cessionnaire doit s'engager à réaliser et à achever des logements collectifs groupés (horizontaux, superposés ou en bandes) dans un bâtiment ou un immeuble autre qu'individuel au sens de l'article L. 231-1 du CCH.

2° Gabarit des bâtiments d'habitation collectifs : condition de densification

310

L'abattement exceptionnel ne s'appliquant que sous condition de densification, les locaux destinés à l'habitation doivent représenter un gabarit (ensemble des plans verticaux, horizontaux ou obliques constituant la forme extérieure de la construction) au moins égal à 75 % du gabarit maximal tel qu'il résulte de l'application des règles du plan local d'urbanisme (PLU) ou d'un document d'urbanisme en tenant lieu.

> Le terme de « gabarit », à l'instar par exemple de la hauteur ou de l'emprise au sol, n'est pas défini par le code de l'urbanisme et aucune définition nationale n'est proposée dans le cadre de cette ordonnance. Le soin de définir précisément ces notions est laissé aux auteurs du plan local d'urbanisme, qui peuvent ainsi ajuster plus finement la règle à leur contexte et à leur projet. Lorsque le règlement du plan local d'urbanisme (PLU), définit la notion de gabarit, c'est donc cette définition qui s'impose. Ainsi les règles auxquelles il est possible de déroger sont celles relatives au gabarit tel que le PLU les édicte (RM Fromantin n°42525, JO AN du 10 mars 2015, p. 1803).

Pour apprécier le respect de cette condition de gabarit maximal des locaux d'habitation à réaliser, il convient de déterminer la densité maximale autorisée sur le terrain, après démolition des constructions existantes, par référence aux articles du règlement du plan local d'urbanisme ou du document d'urbanisme en tenant lieu (elle résulte de la combinaison des règles de hauteur, de prospects et d'emprise au sol) et des servitudes affectant le terrain.

Aussi, dans la limite de 25 % du gabarit maximal autorisé, le bâtiment collectif pourra être destiné à un usage autre que de l'habitation comme, par exemple, être affecté à des locaux commerciaux ou des locaux professionnels.

320

À cet égard, il est précisé que, lorsque l'autorité compétente délivre un permis de construire qui déroge aux règles de gabarit et de densité telles que définies par le document d'urbanisme de la zone d'implantation, dans les conditions prévues au 1° de l'article L. 152-6 du code de l'urbanisme, en vue d'autoriser la construction de bâtiments principalement destinés à l'habitation, l'appréciation du seuil de 75 % du gabarit maximal autorisé est effectuée au regard du gabarit maximal dérogatoire autorisé par cette même autorité.

330

En outre, lorsque le promoteur procède à l'acquisition de plusieurs parcelles appartenant à des propriétaires distincts afin de réaliser un même programme immobilier pour lequel il a obtenu un permis de construire permettant d'édifier un ou plusieurs bâtiments d'habitation collectifs répondant aux conditions posées par le II de l'article 28 de la loi n° 2017-1775 du 28 décembre 2017 de finances rectificative pour 2017, il est admis que le bénéfice de l'abattement exceptionnel s'applique à la plus-value immobilière dégagée par chacun des propriétaires ayant cédé leur parcelle, dès lors que le cessionnaire a pris, dans chaque acte d'acquisition, l'engagement mentionné au **III-B-2-a § 290**.

340

La justification du respect de la condition tenant à la construction d'un ou plusieurs bâtiment(s) d'habitation collectif(s) dont le gabarit est au moins égal à 75 % du gabarit maximal autorisé tel qu'il résulte de l'application des règles du plan local d'urbanisme ou d'un document y tenant lieu est apportée, à la demande de l'administration, au moyen d‘une attestation fournie par le cessionnaire détaillant les modalités de calcul. Cette attestation doit être accompagnée de la demande de permis de construire ou d’aménager ainsi que de l’arrêté municipal accordant le permis de construire ou d’un certificat attestant de l’absence d'opposition du maire à la réalisation du projet.

3° Délai d'achèvement des bâtiments d'habitation collectifs

350

L’achèvement du ou des bâtiments collectifs destinés à l'habitation doit intervenir dans un délai de quatre ans à compter de la date de l’acquisition. Ce délai est calculé de date à date à partir de la date d’acquisition du terrain à bâtir, du bien immobilier bâti destiné à être démoli, ou des droits s'y rapportant.

La date d’achèvement d'un bâtiment d’habitation collectif s’entend de celle à laquelle l’état d’avancement des travaux de construction est tel qu’il permet une utilisation du local conforme à l’usage prévu, c’est-à-dire, s’agissant d’une construction affectée à l’habitation, lorsqu’elle est habitable (sur la preuve et la notion d'achèvement, il convient de se reporter aux précisions apportées au BOI-IF-TFB-10-60-20).

4° Démolition des constructions existantes en cas d'acquisition d'un immeuble bâti

360

La démolition de la ou des construction(s) existante(s) s'entend d'une démolition totale du bien acquis. Elle doit pouvoir être attestée par tout moyen compatible avec la procédure écrite et, notamment, au moyen d'un permis de démolir, lorsqu'il est prévu en application de l'article R*. 421-27 du code de l'urbanisme et de l'article R*. 421-28 du code de l'urbanisme, y compris lorsque le permis de construire vaut également permis de démolir en application des dispositions de l'article R*. 431-21 du code de l'urbanisme.

Cependant, une démolition partielle réalisée par le cessionnaire répondra à la condition de démolition des constructions, telles que définies à l'article 28 de la loi n° 2017-1775 du 28 décembre 2017 de finances rectificatives pour 2017, dès lors que la conservation de certains éléments du ou des bâtiment(s) existant(s) est imposée par la collectivité concernée en raison, notamment, de prescriptions du plan local d'urbanisme ou en raison du classement ou de l'inscription de certains éléments du bâti au titre des monuments historiques.

> **Remarque :** Par ailleurs, et en cas de conservation par le cessionnaire, de sa propre initiative, d'éléments du bâti préexistant, l'amende prévue en cas de non-respect de son engagement de démolition totale doit en principe être appliquée. Toutefois, lorsque cette conservation ne concerne que des éléments mineurs du bâti, il est admis qu'elle ne soit pas de nature à remettre en cause la nature des engagements pris par le cessionnaire, toutes les autres conditions étant par ailleurs remplies. Il convient sur ce point de faire une appréciation circonstanciée de chaque situation au regard des éléments de fait qui justifient cette conservation, pour déterminer s'il y a lieu d'appliquer ou non l'amende.

En tout état de cause, et compte tenu de la condition préalable tenant à la démolition des constructions existantes, l'abattement exceptionnel ne peut s'appliquer lorsque l'engagement du cessionnaire porte uniquement sur l'agrandissement d'une construction existante ou l'édification d'une construction attenante.

Le fait qu'un permis de démolir ou de construire ait été accordé antérieurement à la date de signature de l'acte authentique constatant la vente est sans incidence sur l'application de l'abattement exceptionnel.

5° Réalisation d'au moins 50 % de logements sociaux et/ou intermédiaires pour l'application de l'abattement exceptionnel au taux de 85 %

370

Conformément aux dispositions du second alinéa du C du II de l'article 28 de la loi n° 2017-1775 du 28 décembre 2017 de finances rectificative pour 2017, le taux de l'abattement exceptionnel est porté à 85 % si le cessionnaire s'engage également, par une mention portée dans l'acte authentique d'acquisition, à réaliser et à achever des logements sociaux et/ou intermédiaires dont la surface habitable représente au moins 50 % de la surface totale des constructions mentionnées sur le permis de construire du programme immobilier.

Autrement dit, le cédant peut bénéficier d'un taux majoré d'abattement exceptionnel lorsque le cessionnaire s'engage à réaliser un programme immobilier contenant, au regard d'un critère de surface, au moins une moitié de logements sociaux et/ou intermédiaires.

> **Exemple :** Un programme immobilier mixte réalisé par le cessionnaire ouvrira droit à l'abattement exceptionnel au taux de 85 % s'il se compose de 40 % de logements libres, de 25 % de logements sociaux et de 35 % de logements intermédiaires.

380

Pour l'application du taux d'abattement exceptionnel de 85 %, les logements sociaux que le cessionnaire s'engage à réaliser s'entendent de ceux définis aux 3° et 5° de l'article L. 351-2 du CCH, c'est-à-dire :

- d'une part, des logements à usage locatif construits, acquis ou améliorés à compter du 5 janvier 1977 au moyen de formes spécifiques d'aides de l'État ou de prêts dont les caractéristiques et les conditions d'octroi sont déterminées par décrets ainsi que les logements à usage locatif construits à compter du 1er octobre 1996 ayant bénéficié d'une décision favorable dans des conditions fixées par le CCH ;

- et d'autre part, des logements-foyers de jeunes travailleurs et des logements-foyers assimilés dans des conditions fixées par décret en Conseil d'État aux logements mentionnés aux 2° et 3° de l'article L. 351-2 du CCH, dès lors qu'ils font l'objet des conventions régies par le chapitre III du titre V du livre III du CCH.

À ce titre sont visés les logements sociaux ouvrant droit à l'aide personnalisée au logement par une convention conclue entre le représentant de l'État et le bailleur.

390

Pour l'application du taux d'abattement exceptionnel de 85 %, les logements intermédiaires que le cessionnaire s'engage à réaliser s'entendent de ceux définis à l'article L. 302-16 du CCH, c'est-à-dire des logements, à l'exclusion des logements locatifs sociaux définis à l'article L. 302-5 du CCH :

- faisant l'objet d'une aide directe ou indirecte, sous quelque forme que ce soit, accordée par l'État, une collectivité locale ou l'un de ses groupements, ou par toute autre personne morale et conditionnée au respect, pendant une certaine durée, des conditions prévues aux 2° et 3° de l'article L. 302-16 du CCH ;

- et destinés à être occupés, à titre de résidence principale, pendant la durée fixée lors de l'attribution de l'aide mentionnée au 1° de l'article L. 302-16 du CCH, par des personnes physiques dont les ressources n'excèdent pas des plafonds, fixés par décret en fonction de la typologie du ménage, de la localisation et du mode d'occupation du logement, lesquels ne sauraient être inférieurs, pour les logements donnés en location, aux plafonds prévus au chapitre unique du titre III du livre III du CCH ;

- et dont le prix d'acquisition ou, pour les logements donnés en location, le loyer, n'excède pas, pendant la durée mentionnée au 2° de l'article L. 302-16 du CCH, des plafonds fixés par décret en fonction de la localisation du logement, de son type et, le cas échéant, de son mode de financement, lesquels ne sauraient être inférieurs, pour les logements donnés en location, aux plafonds prévus au chapitre unique du titre III du livre III du CCH.

c. Non-respect de l'engagement

400

Le non-respect de l'engagement de réalisation et d'achèvement d'un ou plusieurs bâtiments d'habitation collectifs dont le gabarit est au moins égal à 75 % du gabarit maximal autorisé tel qu'il résulte de l'application des règles du plan local d'urbanisme ou d'un document d'urbanisme y tenant lieu dans le délai de quatre ans et, le cas échéant, de l'engagement de démolition des constructions existantes pour les acquisitions d'immeubles bâtis, entraîne, en principe, l'application au cessionnaire d'une amende d'un montant égal à 10 % du prix de cession, tel que défini par l'article 150 VA du CGI, mentionné dans l'acte.

Cette amende est également applicable, dans les mêmes conditions, en cas de non-respect de l'engagement de réaliser et d'achever des logements sociaux et/ou intermédiaires représentant au moins 50 % de la surface totale des constructions mentionnées sur le permis de construire.

Dans tous les cas, l'amende est due par le cessionnaire.

> **Remarque :** En cas de non-respect des engagements pris par le cessionnaire et rappelés ci-avant, l'exonération reste, en tout état de cause, acquise au cédant.

410

Lorsque l'acquéreur est une société et que celle-ci vient à être absorbée, l'engagement souscrit par le cessionnaire n'est pas rompu lorsque la société absorbante s'engage, dans l'acte de fusion, à se substituer à la société absorbée pour le respect de l'engagement d'achèvement des locaux pour le délai restant à courir.

Le non-respect par la société absorbante de l'engagement d'achèvement des locaux entraîne l'application à cette société de l'amende de 10 %.

420

Il est toutefois admis que l'amende ne soit pas appliquée lorsque le cessionnaire ou la société qui l'a absorbé peut justifier de circonstances exceptionnelles indépendantes de sa volonté, comme notamment des cas de force majeure ou de catastrophe naturelle, qui empêchent la réalisation ou l'achèvement du logement. Il convient sur ce point de faire une appréciation circonstanciée de chaque situation au regard des éléments de fait pour déterminer s'il y a lieu d'appliquer ou non l'amende.

C. Modalités d'application

1. Taux de l'abattement exceptionnel

430

L'abattement exceptionnel s'applique au taux de 70 %.

Ce taux est porté à 85 % lorsque le cessionnaire s'engage également, par une mention portée dans l'acte authentique d'acquisition, à réaliser et à achever des logements sociaux et/ou intermédiaires dont la surface habitable représente au moins 50 % de la surface totale des constructions mentionnées sur le permis de construire du programme immobilier. Pour plus de précisions sur la nature de cet engagement, il convient de se reporter au III-B-2-b-5° § 370 à 390.

2. Assiette de l'abattement exceptionnel

440

L'abattement exceptionnel de 70 % ou 85 % 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 prise en compte, notamment :

- de l'abattement pour durée de détention, calculé dans les conditions précisées au I-D § 50 à 70 ;

- de la compensation, le cas échéant, 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 § 100 à 160) ;

- de l'exonération au prorata des logements sociaux que le cessionnaire s'engage à construire, prévue au 7° du II de l'article 150 U du CGI. Pour plus de précisions, il convient de se reporter au BOI-RFPI-PVI-10-40-110.

450

Cet abattement est applicable pour la détermination de l'assiette imposable des plus-values immobilières tant à l'impôt sur le revenu qu'aux prélèvements sociaux.

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.

Exemple : Soit un propriétaire qui signe une promesse synallagmatique de vente le 2 février 2018, et cède un terrain à bâtir, le 18 juin 2018, pour un montant de 350 000 € à un promoteur qui s'engage à réaliser et à achever un programme immobilier représentant 100 % du gabarit maximal autorisé par le plan local d'urbanisme et comportant, au regard du critère de surface, 10 % de locaux professionnels, 27 % de logements sociaux, 36 % de logements intermédiaires et 27 % de logements libres. Le propriétaire avait acquis son terrain en janvier 2011 pour un montant de 150 000 €.

1/ Détermination de la plus-value brute : 350 000 - 150 000 = 200 000 €

Application de l'abattement pour durée de détention à l'impôt sur le revenu et aux prélèvements sociaux : 200 000 € * 12 % = 24 000 € et 200 000 € * 3,30 % = 6 600 €

Détermination de la plus-value nette imposable après application de l'abattement pour durée de détention : 200 000 € - 24 000 € = 176 000 € de base imposable à l'impôt sur le revenu et 200 000 € - 6 600 € = 193 400 € de base imposable au titre des prélèvements sociaux.

2/ Dès lors qu'une fraction du programme immobilier est affectée à la construction de logements sociaux, la plus-value de cession du cédant peut bénéficier d'une exonération à hauteur de 27 %, correspondant au cas présent au prorata de la surface habitable des logements sociaux que le promoteur s'engage à construire par rapport à la surface totale des constructions mentionnées sur le permis de construire du programme immobilier (CGI, art. 150 U, II-7°) : soit 176 000 * 27 % = 47 520 € de base exonérée à l'impôt sur le revenu et 193 400 * 27 % = 52 218 € de base exonérée au titre des prélèvements sociaux.

Détermination de la plus-value nette après application de l'exonération au prorata de la surface de logements sociaux construits : 176 000 - 47 520 = 128 480 € de base imposable à l'impôt sur le revenu et 193 400 - 52 218 = 141 182 € de base imposable au titre des prélèvements sociaux.

3/ En outre, et dès lors que la bâtiment d'habitation collectif que le cessionnaire s'est engagé à réaliser et à achever représente plus que 75 % du gabarit maximal autorisé (au cas présent 90 % = 27 % + 36 % + 27 %), le cédant peut bénéficier *a minima* de l'abattement exceptionnel de 70%. Cependant, puisque le cessionnaire s'est également engagé à réaliser et à achever majoritairement des logements intermédiaires et sociaux - en ce qu'ils représentent 63 % de la surface totale du bâtiment construit (= 27 % + 36 % = 63 %) -, le cédant peut bénéficier de l'abattement exceptionnel majoré de 85 % au titre de cette cession.

Détermination de la fraction de plus-value exonérée en application de l'abattement exceptionnel de 85 % : 128 480 * 85 % = 109 208 € de base exonérée à l'impôt sur le revenu et 141 182 € * 85 % = 120 005 € de base exonérée au titre des prélèvements sociaux.

4/ Détermination de la plus-value nette imposable après application de l'abattement exceptionnel majoré et calcul de la plus-value finalement due par le cédant : 128 480 - 109 208 = 19 272 € de base imposable à l'impôt sur le revenu * 19 % = 3 662 € et 141 182 - 120 005 = 21 177 € de base imposable aux prélèvements sociaux * 17,2% = 3 642 €.

Au cas particulier, la taxe sur les plus-values immobilières élevées ne trouve pas à s'appliquer.