RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-RFPI-PVI-20-10-20-10-20120912
Date de publication : 12/09/2012

RFPI- Plus-value immobilière – Détermination de la plus-value brute – Définition du prix d'acquisition

Positionnement du document dans le plan :

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

Sommaire :

I. Prix d'acquisition : généralités
A. Principe
B. Exception
II. Acquisition à titre onéreux
A. Remembrement
1. Remembrement qui présente un caractère intercalaire
2. Remembrement qui ne présente pas un caractère intercalaire
B. Biens acquis moyennant le paiement d'une rente viagère
C. Biens reçus en échange
D. Biens reçus en apport
E. Opération de construction réalisée à titre occasionnel
F. Biens reçus à la suite d'une dissolution de société
G. Cession portant sur une partie d'un bien
H. Immeubles acquis dans le cadre d'un contrat de vente d'immeubles à rénover
I. Changement de régime matrimonial : option pour le régime de la communauté universelle
J. Décès d'un conjoint : clause d'attribution intégrale de la communauté
K. Immeubles bâtis acquis par accession
L. Biens migrants
M. Démembrement de propriété
1. Acquisition en pleine propriété et cession d'un droit démembré
2. Cession d'un droit démembré acquis isolément
3. Cession après réunion de la propriété
N. Indivision
1. Principe d'imposition
2. Prix d'acquisition en cas de plus-value de partage de l'indivision
3. Prix d'acquisition en cas de cession ultérieure du bien par l'attributaire
a. L'attributaire n'était pas membre de l'indivision initiale
b. L'attributaire était membre de l'indivision initiale

III. Acquisition à titre gratuit
A. Aliénation portant sur une partie d'un bien
B. Démembrement de propriété
1. Acquisition en pleine propriété et cession d'un droit démembré
2. Cession d'un droit démembré acquis isolément
a. Principe
b. Exception : démembrement résultant d'une succession antérieure au 1er janvier 2004
3. Cession après réunion de la propriété
C. Indivision
1. Principe d'imposition
2. Prix d'acquisition en cas de plus-value de partage de l'indivision
3. Prix d'acquisition en cas de cession ultérieure du bien par l'attributaire
a. Cession par l'attributaire dont la plus-value de partage a été imposée
b. Cession par l'attributaire dont la plus-value de partage a été exonérée
D. Dissolution de sociétés
E. Immeuble donné en avancement d'hoirie
1. Le bien est cédé avant le décès du donateur
2. Le bien fait l'objet d'un rapport en nature
3. Le bien rapporté à la succession tombe dans le lot du donataire à la suite du partage de la succession
4. Le rapport se fait « en moins prenant »

1

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

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

10

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

I. Prix d'acquisition : généralités

A. Principe

20

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

B. Exception

30

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

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

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

La détermination de la valeur vénale réelle à la date d'entrée dans le patrimoine du cédant est effectuée par le contribuable, sous sa responsabilité, et peut être justifiée par tous moyens (prix du marché, attestation d'expert, etc.). Il est précisé que la valeur vénale retenue est susceptible d'être remise en cause par l'administration, dans les conditions de droit commun, si elle a été manifestement majorée en vue de minorer le montant de la plus-value réalisée.

II. Acquisition à titre onéreux

40

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

A. Remembrement

1. Remembrement qui présente un caractère intercalaire

50

Lorsque les dispositions du 5° du II de l'article 150 U du CGI se sont appliquées, la plus-value est calculée à partir de la date et du prix d'acquisition du bien originel ou de la partie constitutive la plus ancienne dans les cas de vente de lots remembrés.

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

60

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

2. Remembrement qui ne présente pas un caractère intercalaire

70

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

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

- ou la valeur du bien reçu en échange.

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

80

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

Toutefois, afin de tenir compte, pour le calcul de la plus-value, du caractère essentiellement aléatoire du contrat de rente viagère, il a été décidé d'autoriser le contribuable à substituer, sur sa demande, au capital représentatif de la rente apprécié au moment de l'acquisition, le total formé par les arrérages effectivement versés et le capital représentatif de la rente restant à verser à la date de la vente. La même option est ouverte aux contribuables qui, ayant cédé un bien acquis dans les mêmes conditions, conservent à leur charge le service de la rente viagère. Étant donné que, dans ce cas, la rente restant à courir ne fait pas l'objet d'une évaluation dans l'acte de cession, le contribuable devra indiquer dans sa demande, les éléments qui ont servi de base à l'évaluation de la rente retenue en majoration du prix d'acquisition.

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

C. Biens reçus en échange

90

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

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

D. Biens reçus en apport

100

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

E. Opération de construction réalisée à titre occasionnel

110

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

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

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

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

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

120

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

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

G. Cession portant sur une partie d'un bien

130

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

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

140

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

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

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

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

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

150

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

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

160

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

K. Immeubles bâtis acquis par accession

170

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

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

- le prix de revient des constructions reçues par le bailleur.

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

L. Biens migrants

180

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

M. Démembrement de propriété

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

190

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

- d'une part, du prix du droit aliéné ;

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

200

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

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

2. Cession d'un droit démembré acquis isolément

210

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

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

3. Cession après réunion de la propriété

220

Il convient de distinguer les situations suivantes :

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

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

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

N. Indivision

230

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

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

1. Principe d'imposition

240

Cf. BOI-RFPI-PVI-20-10-10.

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

250

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

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

260

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

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

270

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

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

280

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

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

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

Des précisions et un exemple figurent au **BOI-RFPI-PVI-20-10-10.**

III. Acquisition à titre gratuit

290

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

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

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

Par ailleurs, il est admis lorsque la succession ne devait donner lieu à aucune imposition ou lorsqu'elle n'était pas imposable en France, de retenir la valeur qui figure dans l'attestation immobilière à la condition que celle-ci corresponde à la valeur du bien, précisées ci-dessus, au jour de la mutation à titre gratuit qui l'a fait entrer dans le patrimoine du cédant.

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

A. Aliénation portant sur une partie d'un bien

300

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

B. Démembrement de propriété

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

310

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

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

2. Cession d'un droit démembré acquis isolément

a. Principe

320

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

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

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

330

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

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

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

340

Exemple :

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

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

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

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

3. Cession après réunion de la propriété

350

Il convient de distinguer les situations suivantes :

- la nue-propriété et l'usufruit ont été acquis à titre gratuit (donation ou succession) : il convient de retenir la somme des valeurs vénales retenues lors de chacune des donations et/ou successions ;

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

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

C. Indivision

360

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

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

1. Principe d'imposition

370

Cf. BOI-RFPI-PVI-20-10-10.

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

380

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

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

390

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

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

400

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

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

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

Des précisions et un exemple figurent au **BOI-RFPI-PVI-20-10-10.**

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

410

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

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

D. Dissolution de sociétés

420

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

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

E. Immeuble donné en avancement d'hoirie

430

Quatre situations doivent être distinguées :

1. Le bien est cédé avant le décès du donateur

440

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

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

450

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

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

460

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

4. Le rapport se fait « en moins prenant »

470

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