

BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

DIRECTION GÉNÉRALE DES IMPÔTS

8 M-1-04

N° 7 DU 14 JANVIER 2004

PLUS-VALUES IMMOBILIERES ET PLUS-VALUES SUR BIENS MEUBLES.
NOUVEAU REGIME D'IMPOSITION. CESSIONS INTERVENUES A COMPTER DU 1ER JANVIER 2004
ART. 10 DE LA LOI DE FINANCES POUR 2004 (LOI N° 2003-1311 DU 30 DECEMBRE 2003)

(C.G.I., art. 150 U à 150 VH, 150 V bis, 151 quater, 151 septies, 200 B, 238 octies B, 238 terdecies, 244 bis A et 1727 A et L.P.F., art. L. 16, L. 66 et L. 73)

NOR : BUD F 04 20082 J

Bureau C2

PRESENTATION

L'article 10 de la loi de finances pour 2004 réforme le régime d'imposition des plus-values réalisées par les particuliers lors de la cession d'immeubles, de meubles ou de parts de sociétés à prépondérance immobilière.

La mesure consiste à décharger les contribuables de toute obligation déclarative en substituant au dispositif actuel un régime d'imposition à un taux proportionnel de 16 % auquel s'ajoutent les prélèvements sociaux.

Le notaire est désormais chargé de l'établissement de la déclaration et du paiement de l'impôt pour le compte du vendeur lors de la publicité foncière. Ainsi, il acquitte, lors d'une même formalité, les droits d'enregistrement dus par l'acquéreur et l'impôt sur le revenu afférent à la plus-value immobilière dû par le vendeur. Des modalités spécifiques sont prévues pour les cessions de biens meubles et de parts de sociétés à prépondérance immobilière.

Ces nouvelles dispositions s'appliquent aux cessions réalisées à compter du 1^{er} janvier 2004.

•

1. Champ d'application

Personnes imposables. Les plus-values réalisées lors de la cession d'immeubles, de droits portant sur ces immeubles, de parts de sociétés à prépondérance immobilière ou de meubles sont soumises au régime d'imposition des plus-values des particuliers lorsqu'elles sont réalisées à titre occasionnel par des personnes physiques ou par des sociétés qui relèvent des articles 8 à 8 ter du CGI.

N'entrent pas, sous certaines conditions, dans le champ de l'impôt, les plus-values réalisées lors de la cession d'un immeuble par des titulaires de pensions de vieillesse ou de la carte d'invalidité correspondant au classement dans la deuxième ou la troisième des catégories prévues à l'article L. 341-4 du code de la sécurité sociale.

Un mode particulier d'imposition est prévu pour les contribuables non domiciliés fiscalement en France qui cèdent des immeubles ou des parts de sociétés à prépondérance immobilière.

Biens imposables. Trois types de biens relèvent du régime des plus-values des particuliers :

- les immeubles (bâti ou non bâti) ou les droits relatifs à des immeubles (usufruit, nue-propriété, servitudes, etc.) ;

- les parts de sociétés à prépondérance immobilière (sociétés dont l'actif est, à la clôture des trois exercices qui précèdent la cession, constitué pour plus de 50 % de sa valeur réelle par des immeubles non affectés à leur propre exploitation) : le champ d'application du régime des plus-values immobilières est limité aux seules cessions de parts de sociétés à prépondérance immobilière qui relèvent des articles 8 à 8 ter du CGI. Une exception est toutefois prévue en faveur des cessions de titres de sociétés à prépondérance immobilière soumises à l'impôt sur les sociétés, qui interviennent entre le 1er janvier et le 31 décembre 2004, lorsque les titres ont été acquis avant le 21 novembre 2003 ;

- les biens meubles ou les droits relatifs à ces biens : les bijoux ou objets d'art, de collection et d'antiquité qui relèvent en principe de la taxe forfaitaire prévue à l'article 150 V bis du CGI peuvent être imposés sur option selon le régime de droit commun des plus-values.

Biens exonérés. Certains biens ou droits n'entrent pas dans le champ de l'impôt :

- sont exonérés, les immeubles qui constituent l'habitation principale du cédant au jour de la cession ainsi que leurs dépendances immédiates et nécessaires ; les immeubles pour lesquels une déclaration d'utilité publique a été prononcée en vue d'une expropriation lorsque la condition de emploi est satisfaite ; les immeubles échangés dans le cadre d'opérations de remembrements ou assimilées ; les immeubles dont le prix de cession est inférieur ou égal à 15 000 € ; les immeubles détenus depuis plus de 15 ans. Une exonération particulière est prévue en faveur de certains contribuables non-résidents ;

- sont exonérés, sous certaines conditions, les titres de sociétés à prépondérance immobilière qui mettent, en droit ou en fait, gratuitement un logement à la disposition de l'associé cédant qui l'occupe à titre d'habitation principale ; les titres détenus depuis plus de 15 ans ;

- sont exonérés, les meubles meublants, les appareils ménagers et les automobiles, les biens meubles dont le prix de cession est inférieur ou égal à 5 000 € et ceux détenus depuis plus de 12 ans.

Opérations imposables. Seules sont imposables les plus-values réalisées lors d'une cession à titre onéreux. Aucune imposition n'est toutefois établie, lors de l'échange des titres, pour les plus-values réalisées dans le cadre d'une opération de fusion, de scission ou d'un apport de titres d'une société soumise à l'impôt sur les sociétés.

2. Calcul de la plus-value brute

Principe. La plus-value brute est égale à la différence entre le prix de cession et le prix d'acquisition.

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

- il est majoré des charges et indemnités mentionnées au deuxième alinéa du I de l'article 683 du CGI ; les indemnités d'assurance consécutives au sinistre partiel ou total d'un immeuble ne sont pas prises en compte ;

- il est réduit sur justificatif du montant de la taxe sur la valeur ajoutée acquittée et des frais, définis par décret, supportés par le vendeur à l'occasion de cette cession.

Prix d'acquisition. Le prix d'acquisition à retenir est le prix effectivement acquitté par le cédant, tel qu'il a été stipulé dans l'acte. Il est majoré d'un certain nombre de frais et de dépenses diverses limitativement énumérés :

- charges et indemnités mentionnées au deuxième alinéa du I de l'article 683 du CGI ;

- frais afférents à l'acquisition à titre gratuit y compris les droits de mutation à titre gratuit ;
- frais afférents à l'acquisition à titre onéreux retenus soit pour leur montant réel sur justification, soit forfaitairement pour les immeubles (à l'exclusion des meubles et des parts). Dans ce dernier cas, ils sont fixés à 7,5 % du prix d'acquisition ;
- dépenses de construction, de reconstruction, d'agrandissement, de rénovation ou d'amélioration retenues soit sous certaines conditions pour leur montant réel, soit forfaitairement à 15 % du prix d'acquisition à la condition que le contribuable cède le logement plus de cinq ans après son acquisition ;
- frais de voirie, réseaux et distribution imposés par les collectivités territoriales ou leurs groupements dans le cadre du plan d'occupation des sols ou du plan local d'urbanisme ;
- frais acquittés pour la restauration et la remise en état des biens meubles.

3. Calcul de la plus-value imposable

Abattement pour durée de détention. La plus-value brute est réduite d'un abattement de 10 % pour chaque année de détention au-delà de la cinquième pour les immeubles et les parts de sociétés à prépondérance immobilière et de la deuxième pour les meubles. La plus-value brute réalisée lors de la cession d'un cheval de course ou de sport est réduite d'un abattement supplémentaire.

Moins-value. La moins-value brute n'est en principe pas prise en compte sauf, sous certaines conditions, en cas de vente d'un immeuble acquis par fractions successives.

Abattement fixe. Un abattement fixe de 1 000 € est opéré sur la plus-value brute, corrigée le cas échéant de l'abattement pour durée de détention et des moins-values imputables. Il ne s'applique pas aux plus-values réalisées lors de la cession d'un bien meuble.

4. Impôt et prélèvements sociaux

Le contribuable qui cède un immeuble est imposable :

- à l'impôt sur le revenu afférent à la plus-value au taux proportionnel de 16 %. Lorsque la cession réalisée par une personne physique porte sur un peuplement forestier, l'impôt afférent à la plus-value est diminué d'un abattement de 10 € par année de détention et par hectare cédé ;
- aux prélèvements sociaux, soit au 1^{er} janvier 2004, un taux global de 10 %. La CSG prélevée sur les plus-values des particuliers n'ouvre pas droit à déduction du revenu imposable dès lors que les revenus concernés supportent l'impôt à un taux proportionnel.

5. Obligations déclaratives et de paiement

L'impôt sur le revenu afférent à la plus-value réalisée est déclaré et payé :

- à la conservation des hypothèques lors de la cession d'un immeuble ou de droits relatifs à un immeuble. Des obligations déclaratives et de paiement spécifiques sont toutefois prévues dans certaines situations très particulières (ordonnance judiciaire ; acte passé en la forme administrative ; etc.) : déclaration n° 2048 IMM ;
- à la recette des impôts lors de la cession de titres de sociétés à prépondérance immobilière ou de biens meubles : déclaration n° 2048 M.

Les déclarations n° 2048 IMM et n° 2048 M sont disponibles sur le site Internet www.impots.gouv.fr

6. Entrée en vigueur

Les nouvelles dispositions s'appliquent pour l'imposition des plus-values réalisées lors des cessions à titre onéreux intervenues à compter du 1^{er} janvier 2004.

Les cessions intervenues en 2003 demeurent imposables selon les conditions et les modalités prévues par les articles 150 A à 150 S du CGI, dans leur rédaction en vigueur avant la promulgation de la loi de finances pour 2004. Les contribuables qui ont cédé un immeuble, un meuble ou des parts de sociétés à prépondérance immobilière en 2003 restent donc tenus de souscrire une déclaration n° 2049 en mars 2004.

•

Sommaire

Introduction	1
PREMIERE PARTIE : CESSION D'IMMEUBLES OU DE DROITS RELATIFS A UN IMMEUBLE	5
TITRE 1 : CHAMP D'APPLICATION	5
CHAPITRE 1 : PERSONNES CONCERNEES	6
Section 1 : Personnes physiques	7
A. Principe	8
B. Titulaires de pensions de vieillesse ou d'une carte d'invalidité	9
Section 2 : Sociétés qui relèvent des articles 8 à 8 ter du CGI	19
CHAPITRE 2 : IMMEUBLES OU DROITS CONCERNES	20
Section 1 : Biens imposables	21
Section 2 : Biens exonérés	26
CHAPITRE 3 : OPERATIONS IMPOSABLES	28
Section 1 : Cession à titre onéreux	29
Section 2 : Fait générateur	31
TITRE 2 : DETERMINATION DE LA PLUS-VALUE IMPOSABLE	34
CHAPITRE 1 : CALCUL DE LA PLUS-VALUE BRUTE	35
Section 1 : Premier terme de la différence	36
A. Définition du prix de cession	37
B. Majoration du prix de cession	38
C. Diminution du prix de cession	41
Section 2 : Second terme de la différence	45
A. Définition du prix d'acquisition	46
B. Majoration du prix d'acquisition	47
CHAPITRE 2 : CALCUL DE LA PLUS-VALUE IMPOSABLE	60
Section 1 : Prise en compte de la durée de détention	61
Section 2 : Absence de prise en compte des moins-values	62
A. Principe	63
B. Exceptions	64
Section 3 : Abattement Fixe	72

TITRE 3 : IMPOT SUR LE REVENU ET PRELEVEMENTS SOCIAUX	73
CHAPITRE 1 : IMPOT SUR LE REVENU AFFERENT A LA PLUS-VALUE	74
A. Application du taux proportionnel	74
B. Diminution de l'impôt d'un abattement représentatif du forfait forestier	75
CHAPITRE 2 : PRELEVEMENTS SOCIAUX	81
TITRE 4 : OBLIGATIONS DECLARATIVES ET DE PAIEMENT	83
• • •	
DEUXIEME PARTIE : CESSION DE TITRES DE SOCIETES A PREPONDERANCE IMMOBILIERE	84
TITRE 1 : CHAMP D'APPLICATION	84
CHAPITRE 1 : PERSONNES CONCERNEES	85
CHAPITRE 2 : TITRES DE SOCIETES CONCERNES	87
Section 1 : Titres de sociétés imposables	89
A. Titres de sociétés qui relèvent des articles 8 à 8 ter du CGI	90
B. Titres de sociétés qui relèvent de l'article 1655 ter du CGI	98
C. Titres des autres sociétés	99
Section 2 : Titres exonérés	104
CHAPITRE 3 : OPERATIONS IMPOSABLES	107
TITRE 2 : DETERMINATION DE LA PLUS-VALUE IMPOSABLE	109
TITRE 3 : IMPOT SUR LE REVENU ET PRELEVEMENTS SOCIAUX	110
TITRE 4 : OBLIGATIONS DECLARATIVES ET DE PAIEMENT	112
• • •	

Liste des fiches et des annexes

Fiche n° 1 : Notion de cession à titre onéreux

- A. Ventes et opérations assimilées
- B. Partages
- C. Licitations
- D. Inscription à l'actif du bilan d'une entreprise individuelle
- E. Opérations affectant les sociétés

Fiche n° 2 : Biens immobiliers exonérés**Section 1 : Résidence principale**

- A. Notion de résidence principale
- B. Résidence principale du cédant
- C. Résidence principale au jour de la cession
- D. Dépendances immédiates et nécessaires

Section 2 : Expropriations

- A. Immeubles pour lesquels une déclaration d'utilité publique a été prononcée
- B. Condition tenant au emploi de l'indemnité

Section 3 : Opérations de remembrement ou assimilées

- A. Remembrements urbains
- B. Remembrements ruraux
- C. Remembrement spécial en cas d'expropriation
- D. Réorganisation foncière
- E. Opérations d'échanges

Section 4 : Montant des cessions**Section 5 : Exonération tenant à la durée de possession****Fiche n° 3 : Prix de cession****Fiche n° 4 : Prix d'acquisition**

- A. Acquisition à titre onéreux
- B. Acquisition à titre gratuit

Fiche n° 5 : Majoration du prix d'acquisition pour dépenses de travaux

- A. Frais réel
- B. Forfait de 15 %

Fiche n° 6 : Calcul de la durée de détention - Date de cession et date d'acquisition

Fiche n° 7 : Cession réalisée par une société qui relève des articles 8 à 8 ter du CGI

Section 1 : Imposition selon le régime des plus-values des particuliers

- A. Sociétés concernées
- B. Associés concernés

Section 2 : Etablissement de l'imposition

- A. Modalités d'imposition différentes selon les associés
- B. Modalités d'imposition en cas de transmission ou de rachat des droits d'un associé
- C. Obligations déclaratives

Fiche n° 8 : Obligations déclaratives et de paiement applicables en cas de cession d'un immeuble

- A. Transfert de propriété constaté par un acte notarié
- B. Transfert de propriété constaté par une ordonnance judiciaire
- C. Transfert de propriété constaté par un acte passé en la forme administrative
- D. Synthèse des situations au regard du dépôt de la formalité

Fiche n° 9 : Obligations déclaratives et de paiement applicables en cas de cession de parts de sociétés

Fiche n° 10 : Obligations déclaratives et de paiement applicables en cas de cession de biens meubles

Fiche n° 11 : Tableau récapitulatif des obligations déclaratives

Fiche n° 12 : Régimes de différé d'imposition des cessions de titres de sociétés à prépondérance immobilière

- A. Rappel des mécanismes de différé d'imposition
- B. Dispositions applicables

Fiche n° 13 : Biens figurant ou ayant figuré à l'actif d'une entreprise

- A. Principes
- B. Exceptions
- C. Cas particuliers des biens migrants

Fiche n° 14 : Contribuables domiciliés hors de France

Section 1 : Champ d'application du prélèvement

- A. Personnes concernées
- B. Biens concernés

Section 2 : Modalités d'application du prélèvement

- A. Assiette du prélèvement
- B. Liquidation et recouvrement du prélèvement
- C. Tableau récapitulatif

Fiche n° 15 : Modalités de contrôle et sanctions applicables

Section 1 : Intérêts de retard

Section 2 : Procédures de redressement

- A. Taxation d'office
- B. Evaluation d'office



Annexe 1 : Exemple

Annexe 2 : Article 10 de la loi de finances pour 2004 (n° 2003-1311 du 30 décembre 2003)

Annexe 3 : Décret n° 2003-1384 du 31 décembre 2003 pris pour l'application des articles 150 U à 150 VH et 244 bis A du code général des impôts et relatif aux plus-values réalisées par les particuliers et modifiant l'annexe II au code général des impôts

Annexe 4 : Décret n° 2003-1386 du 31 décembre 2003 pris pour l'application des articles 150 VA, 150 VB et 150 VG du code général des impôts et relatif aux frais à prendre en compte pour la détermination des plus-values réalisées par les particuliers et aux mentions à porter sur l'extrait d'acte et modifiant l'annexe III de ce code

Introduction

1. Jusqu'à présent, les plus-values immobilières et de cessions de biens meubles réalisées par les particuliers sont déterminées et déclarées par le vendeur lui-même sur un imprimé spécifique joint à la déclaration d'ensemble n° 2042. Ajoutées aux revenus du contribuable, elles sont imposées au barème progressif de l'impôt sur le revenu selon les règles de droit commun, l'année suivant la cession de l'immeuble (CGI, art. 150 A et s.).

2. L'article 10 de la loi de finances pour 2004 (n° 2003-1311 du 30 décembre 2003) simplifie le régime d'imposition des plus-values immobilières et de cession de biens meubles réalisées par les particuliers. Le nouveau régime est codifié aux articles 150 U à 150 VH et 200 B du CGI.

Il apporte également divers aménagements au régime applicable à certains immeubles inscrits à l'actif d'une entreprise, au régime d'imposition de certaines sociétés de personnes, des non-résidents ainsi qu'aux modalités de contrôle des déclarations des plus-values immobilières des particuliers.

3. Sauf mentions contraires, les précisions apportées par la documentation administrative des séries 8 M et 8 O 1 à jour au 1^{er} décembre 1995 et les instructions administratives postérieures applicables au régime d'imposition prévu par les articles 150 A et s. ne sont pas applicables aux plus-values réalisées à compter du 1^{er} janvier 2004.

4. La présente instruction comporte :

- un commentaire général distinguant les cessions d'immeubles, de parts de sociétés à prépondérance immobilière et de meubles ;

- quinze fiches ayant la même valeur juridique que le commentaire général ;

- quatre annexes reproduisant un exemple chiffré et les textes applicables.

PREMIERE PARTIE : CESSION D'IMMEUBLES OU DE DROITS RELATIFS A UN IMMEUBLE

TITRE 1 : CHAMP D'APPLICATION

5. Il convient d'examiner successivement les personnes concernées (chapitre 1), les immeubles ou droits concernés (chapitre 2) et les opérations imposables (chapitre 3).

CHAPITRE 1 : PERSONNES CONCERNEES

6. Les plus-values réalisées lors de la cession d'immeubles ou de droits relatifs à un immeuble relèvent du régime d'imposition des plus-values des particuliers prévu à l'article 150 U du CGI lorsqu'elles sont réalisées à titre occasionnel par des personnes physiques (section 1) ou par des sociétés qui relèvent des articles 8 à 8 ter du CGI (section 2).

Un mode particulier d'imposition est toutefois prévu pour les contribuables qui n'ont pas leur domicile fiscal en France.

Voir fiche n° 14 relative aux contribuables non domiciliés en France

Section 1 : Personnes physiques

7. Le nouveau régime d'imposition s'applique aux plus-values réalisées par les particuliers dans la gestion de leur patrimoine privé (A). Toutefois certains titulaires de pensions de vieillesse ou de la carte d'invalidité n'entrent pas dans le champ d'application de cet impôt (B).

A. PRINCIPE

8. Le nouveau régime d'imposition s'applique aux plus-values réalisées par les particuliers dans la gestion de leur patrimoine privé. Il ne s'applique donc pas, en principe, aux profits tirés d'une activité professionnelle imposables au titre des bénéficiaires industriels et commerciaux, bénéficiaires agricoles et bénéficiaires non commerciaux (CGI, art. 150 U).

Ainsi, les profits réalisés par les marchands de biens et lotisseurs ayant cette qualité, ainsi que les profits de construction réalisés à titre habituel, ne sont pas concernés par l'imposition des plus-values immobilières des particuliers (voir n°s 23. et 24.).

B. TITULAIRES DE PENSIONS DE VIEILLESSE OU D'UNE CARTE D'INVALIDITE

9. Les titulaires de pensions de vieillesse ou de la carte d'invalidité correspondant au classement dans la deuxième ou la troisième des catégories prévues à l'article L. 341-4 du code de la sécurité sociale qui cèdent un immeuble, une partie d'immeuble ou un droit relatif à ces biens n'entrent pas dans le champ de l'impôt sur le revenu afférent à la plus-value à la double condition que :

– ils ne soient pas passibles de l'impôt de solidarité sur la fortune au titre de l'avant-dernière année précédant celle de la cession ;

– leur revenu fiscal de référence de l'avant-dernière année précédant celle de la cession soit inférieur à la limite prévue au I de l'article 1417 du CGI, appréciée au titre de cette année (CGI, art. 150 U-III).

Les pièces justificatives sont fournies par le contribuable sur demande de l'administration.

1. Titulaires de pensions de vieillesse ou d'une carte d'invalidité

10. Titulaires de pension de vieillesse. Les titulaires de pensions de vieillesse doivent, d'une façon générale, s'entendre de toutes les personnes qui perçoivent des pensions de retraite.

Peu importe que ces personnes perçoivent ou non d'autres revenus ou exercent une activité rémunérée.

11. Titulaires d'une carte d'invalidité. Seuls les titulaires de la carte d'invalidité correspondant au classement dans la deuxième ou la troisième des catégories prévues à l'article L. 341-4 du code de la sécurité sociale peuvent bénéficier de l'exonération.

Il s'agit des invalides absolument incapables d'exercer une profession quelconque et des invalides qui sont, en outre, dans l'obligation d'avoir recours à l'assistance d'une tierce personne pour effectuer les actes de la vie ordinaire.

12. Date d'appréciation. La qualité de titulaire d'une pension de vieillesse ou d'une carte d'invalidité s'apprécie au jour de la cession du bien.

13. Conjoint titulaire de pension de vieillesse ou d'une carte d'invalidité. L'exonération est en principe applicable dans le seul cas où le cédant est titulaire d'une pension de vieillesse ou d'une carte d'invalidité. Il est toutefois admis d'appliquer l'exonération si le conjoint du cédant, soumis à imposition commune, est titulaire d'une pension de vieillesse ou de la carte d'invalidité.

14. Associés de sociétés. Cette exonération ne s'applique qu'aux plus-values personnellement réalisées par les titulaires d'une pension de vieillesse ou d'une carte d'invalidité. Par suite, elle ne s'applique pas à l'associé d'une société qui relèvent des articles 8 à 8 ter du CGI dès lors que la plus-value, partiellement imposée à son nom, a été réalisée non par lui personnellement mais par la société propriétaire des immeubles cédés.

15. Indivision. En cas de cession d'un bien détenu en indivision, l'exonération s'apprécie au regard de la situation de chaque indivisaire.

2. Situation au regard de l'impôt de solidarité sur la fortune

16. Le bénéfice de cette exonération est subordonné à la condition que le contribuable ne soit pas passible de l'impôt de solidarité sur la fortune au titre de l'avant-dernière année précédant celle de la cession. La circonstance que le cédant devienne passible de l'impôt de solidarité sur la fortune entre l'année de référence et la date de la cession est sans incidence sur le bénéfice de l'exonération.

Les personnes passibles de l'impôt de solidarité sur la fortune s'entendent des personnes propriétaires d'un patrimoine imposable d'une valeur nette supérieure à la limite de la première tranche du tarif prévu à l'article 885 U du CGI quand bien même ces personnes ne seraient pas en définitive redevables d'un impôt à payer en raison de la réduction pour charges de famille ou du plafonnement de l'impôt.

3. Montant du revenu fiscal de référence

17. Revenu fiscal de référence. Il convient de retenir le revenu fiscal de référence du contribuable tel qu'il résulte de l'avis d'impôt sur le revenu établi au titre des revenus de l'avant-dernière année précédant celle de la cession (N-2). Ainsi pour les cessions intervenues en 2004, le revenu fiscal de référence à retenir est celui figurant sur l'avis d'impôt sur le revenu établi en 2003 au titre des revenus 2002.

Sur la notion de revenu fiscal de référence, il convient de se reporter à la documentation de base 6 D 225 et à l'instruction du 5 juin 1998 (BOI 6 D-2-98).

Lorsque tout ou partie des revenus perçus par le cédant au cours de la période considérée n'a pas été imposé en France mais dans un autre Etat ou territoire - et notamment dans les territoires d'outre-mer qui connaissent une législation fiscale propre - il conviendra de produire un avis d'imposition ou de non imposition à l'impôt ou aux impôts qui tiennent lieu d'impôt sur le revenu dans cet Etat ou territoire, ou un document en tenant lieu établi par l'administration fiscale de cet Etat ou territoire. En cas d'impossibilité justifiée de se procurer un tel document, la présentation d'une attestation d'une autre administration ou, le cas échéant, de l'employeur, pourra être admise.

La circonstance que les ressources du cédant deviennent supérieures au plafond autorisé, entre l'année de référence et la date de la cession, est sans incidence sur le bénéfice de l'exonération.

18. Limite à retenir. La limite à retenir est celle prévue au I de l'article 1417 du CGI appréciée au titre de l'avant-dernière année précédant celle de la cession (N-2).

Pour les cessions intervenues en 2004, le bénéfice de l'exonération est applicable aux contribuables dont le montant des revenus de 2002 n'excède pas la somme de 7 046 €, pour la première part de quotient familial, majorée de 1 882 € pour chaque demi-part supplémentaire, retenue pour le calcul de l'impôt sur le revenu au titre de 2002. Pour la Martinique, la Guadeloupe et la Réunion, le montant des revenus est fixé à 8 337 €, pour la première part, majorée de 1 991 € pour la première demi-part et 1 882 € pour chaque demi-part supplémentaire à compter de la deuxième. Pour la Guyane, ces montants sont fixés respectivement à 8 716 €, 2 399 € et 1 882 €.

Section 2 : Sociétés qui relèvent des articles 8 à 8 ter du CGI

19. Le régime d'imposition des plus-values immobilières s'applique aux cessions à titre onéreux réalisées par des sociétés qui relèvent de plein droit ou sur option des articles 8 à 8 ter du CGI, c'est-à-dire des sociétés non soumises à l'impôt sur les sociétés.

Voir fiche n° 7 relative aux cessions réalisées par une société
qui relève des articles 8 à 8 ter du CGI

CHAPITRE 2 : IMMEUBLES OU DROITS CONCERNES

20. Les plus-values imposables sont celles qui proviennent de la cession à titre onéreux de biens immobiliers bâtis ou non bâtis ou de droits relatifs à ces biens (section 1). Plusieurs exonérations sont toutefois prévues (section 2).

Section 1 : Biens imposables

21. Immeubles concernés. Tous les immeubles, qu'ils soient bâtis ou non bâtis, constituent des biens imposables (CGI, art. 150 U-I). Il n'est pas tenu compte :

- de l'origine de propriété du bien cédé (acquisition à titre onéreux ou à titre gratuit) ;
- de l'intention spéculative ou non du cédant (voir cependant n° 24. pour les profits de lotissement) ;
- de l'affectation ou de la destination du bien (voir cependant n° 25. pour les biens affectés à une exploitation) ;
- de la localisation des biens qui peuvent être situés en France ou hors de France, sous réserve des conventions internationales.

22. Droits relatifs à des immeubles. Il s'agit des droits réels immobiliers : usufruit, nue-propriété, servitudes, droit de surélévation, mitoyenneté, bail emphytéotique, etc..

23. Immeubles construits par le cédant. Lorsqu'ils présentent un caractère occasionnel, les profits réalisés lors de la cession d'un immeuble que le contribuable a construit ou fait construire ou de droits s'y rapportant relèvent du régime d'imposition des particuliers prévu à l'article 150 U du CGI.

Lorsqu'ils présentent un caractère habituel, les profits réalisés lors de la cession d'un immeuble ou de droits s'y rapportant relèvent de l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux.

24. Terrain ayant fait l'objet d'un lotissement. Le régime d'imposition des plus-values des particuliers s'applique aux plus-values résultant de la cession d'un terrain divisé en lots destinés à être construits lorsque le lotisseur n'a pas acquis le terrain dans l'intention de le revendre après division par lots (CGI, art. 150 U-I).

En revanche, si le lotisseur a acquis le terrain en vue de le revendre après lotissement, les profits correspondants sont imposés au titre des bénéfices industriels et commerciaux (CGI, art. 35-I 3°).

25. Immeubles ou droits inscrits à l'actif. Le régime d'imposition des plus-values des particuliers ne s'applique pas, en principe, aux plus-values réalisées lors de la cession d'immeubles bâtis ou non, de droits relatifs à ces biens figurant à l'actif d'une entreprise industrielle, artisanale, commerciale, agricole ou affectés à l'exercice d'une profession non commerciale. Celles-ci relèvent du régime d'imposition des plus-values professionnelles.

Toutefois, malgré leur caractère de bénéficiaires professionnels, les plus-values réalisées lors de la cession de locaux d'habitations meublés faisant l'objet d'une location directe ou indirecte par les loueurs en meublé non professionnels, relèvent du régime d'imposition des plus-values des particuliers (CGI, art. 151 septies V). Par ailleurs, l'exonération partielle des plus-values réalisées lors de la cession de terres ou de bâtiments inscrits à l'actif d'une exploitation agricole est maintenue (CGI, ann. III, art. 38 sexdecies GA).

Voir fiche n° 13 relative aux biens figurant ou ayant figuré à l'actif d'une entreprise

Section 2 : Biens exonérés

26. Divers biens n'entrent pas dans le champ de l'impôt sur le revenu afférent à la plus-value (CGI, art. 150 U-II) :

- les biens qui constituent l'habitation principale du cédant au jour de la cession ;
- les biens pour lesquels une déclaration d'utilité publique a été prononcée en vue d'une expropriation lorsque la condition de remploi est satisfaite ;
- les biens échangés dans le cadre d'opérations de remembrements ou assimilées ;
- les biens dont le prix de cession est inférieur ou égal à 15 000 € ;
- les biens détenus depuis plus de 15 ans.

Voir fiche n° 2 relative aux biens immobiliers exonérés

27. Une exonération particulière est prévue en faveur de certains non-résidents.

Voir fiche n° 14 relative aux contribuables non domiciliés en France

CHAPITRE 3 : OPERATIONS IMPOSABLES

28. Seules sont imposables les plus-values réalisées lors d'une cession à titre onéreux (section 1). Cette cession constitue le fait générateur de l'imposition (section 2).

Section 1 : Cession à titre onéreux

29. Sont exclues du champ d'application de l'impôt :

- les plus-values latentes, c'est-à-dire celles qui sont constatées sur un bien conservé par son propriétaire en dehors de toute cession (y compris en cas de passage du patrimoine privé au patrimoine professionnel) ;
- les plus-values résultant de mutations à titre gratuit, entre vifs ou par décès.

Voir fiche n° 1 relative à la notion de cession à titre onéreux

30. Il n'y a pas lieu, en principe, de tenir compte :

- des motifs qui ont conduit le contribuable à céder son bien ;
- de la forme et du caractère de la cession qui peut être amiable, volontaire ou judiciaire (voir toutefois, l'exonération applicable en cas d'expropriation pour cause d'utilité publique) ;
- des modalités de paiement du prix qui peut être différé ou consister en une rente viagère ;
- de l'affectation donnée par le contribuable aux disponibilités dégagées par la cession. Ainsi, le fait qu'un immeuble ait été cédé en vue du remploi des disponibilités dans l'acquisition d'un bien professionnel est sans incidence sur cette imposition.

Section 2 : Fait générateur

31. Principe. Le fait générateur de l'imposition est constitué par la cession à titre onéreux du bien ou du droit.

Voir fiche n° 6 sur la date de cession

32. Terrains à bâtir. Les reports de taxation des plus-values prévues aux articles 238 nonies à 238 terdecies du CGI ne sont pas applicables dans le cadre du nouveau régime d'imposition des plus-values immobilières (CGI, art. 238 terdecies, 3^{ème} alinéa). Ainsi sont imposables dans les conditions de droit commun, les plus-values constatées à l'occasion de la cession de terrains à bâtir à l'occasion de :

- la cession à une collectivité publique (CGI, art. 238 nonies) ;
- l'apport à des sociétés civiles de construction répondant aux conditions définies à l'article 239 ter du CGI (CGI, art. 238 decies - I) ;
- l'apport à des sociétés de copropriété définies à l'article 1655 ter du CGI (CGI, art. 238 decies – II) ;
- la cession rémunérée par la remise d'immeubles ou fractions d'immeubles à édifier sur les terrains cédés (CGI, art. 238 undecies).

Les dispositions de l'article 10 de la loi de finances pour 2004 sont applicables aux cessions intervenues à compter du 1^{er} janvier 2004. Les cessions intervenues avant cette date mais pour lesquelles les reports d'imposition prévus aux articles 238 nonies à 238 terdecies du CGI se sont appliqués, demeurent imposables à l'expiration du report. Elles feront l'objet d'une imposition au taux proportionnel de 16 % majoré, le cas échéant des prélèvements sociaux. Le paiement s'effectuera à la recette des impôts dont relève le domicile du vendeur dans un délai d'un mois à compter de l'expiration du report.

33. Expropriation. Aucun régime de différé d'imposition n'est prévu en cas d'expropriation. Des règles particulières de recouvrement de l'impôt sont toutefois applicables :

- lorsque l'expropriation est constatée par une ordonnance judiciaire, l'impôt est acquitté par le contribuable à la recette des impôts dans le délai d'un mois à compter de la date du versement du prix de cession (CGI, art. 150 VH – I et 150 VG – II 2°) ;
- lorsque l'expropriation est constatée par un acte passé en la forme administrative, l'impôt est directement prélevé par le comptable public lors du versement du prix au contribuable (CGI, art. 150 VH – III 1°).

Voir fiche n° 8 pour les obligations de paiement en cas d'expropriation constatée par une ordonnance judiciaire ou par un acte passé en la forme administrative

TITRE 2 : DETERMINATION DE LA PLUS-VALUE IMPOSABLE

34. Il convient en premier lieu de calculer la plus-value brute (chapitre 1) avant de déterminer la plus-value imposable (chapitre 2).

CHAPITRE 1 : CALCUL DE LA PLUS-VALUE BRUTE

35. Aux termes de l'article 150 V du CGI, la plus ou moins-value brute est égale à la différence entre le prix de cession (section 1) et le prix d'acquisition par le cédant (section 2).

Section 1 : Premier terme de la différence

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

A. DEFINITION DU PRIX DE CESSION

37. Le prix de cession à retenir est le prix réel tel qu'il est stipulé dans l'acte. Lorsqu'une dissimulation de prix est établie, le prix porté dans l'acte doit être majoré du montant de cette dissimulation (CGI, art. 150 VA-I).

Voir fiche n° 3 relative au prix de cession

B. MAJORATION DU PRIX DE CESSION

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

39. Charges et indemnités. Le prix de cession est majoré de toutes les charges et indemnités mentionnées au deuxième alinéa du I de l'article 683 du CGI (CGI, art. 150 VA-II).

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

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

40. Indemnités d'assurance. Les indemnités d'assurance consécutives à un sinistre partiel ou total d'un immeuble ne sont pas prises en compte (CGI, art. 150 VA-II).

Ainsi, en cas de revente de l'immeuble sinistré, le montant de l'indemnité n'a pas à être ajouté au prix de vente pour le calcul de la plus-value.

C. DIMINUTION DU PRIX DE CESSION

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

42. Les pièces justifiant des frais ou charges venant en diminution du prix de cession sont fournies par le contribuable sur demande de l'administration (CGI, ann. II, art. 74 SI).

1. Taxe sur la valeur ajoutée

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

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

2. Frais supportés par le vendeur

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

1° des frais versés à un intermédiaire ou à un mandataire ;

2° des frais liés aux certifications et diagnostics rendus obligatoires par la législation en vigueur au jour de la cession ;

3° des indemnités d'éviction versées au locataire par le propriétaire qui vend le bien loué libre d'occupation. Il en est de même de l'indemnité versée au locataire par l'acquéreur pour le compte du vendeur, qui constitue par ailleurs une charge augmentative du prix (voir n° 39.) ;

4° des honoraires versés à un architecte à raison des études de travaux permettant d'obtenir un accord préalable à un permis de construire ;

5° des frais exposés par le vendeur d'un immeuble en vue d'obtenir d'un créancier la mainlevée de l'hypothèque grevant cet immeuble.

Section 2 : Second terme de la différence

45. Le prix d'acquisition à retenir est le prix effectivement acquitté par le cédant, tel qu'il a été stipulé dans l'acte (A). Il est majoré d'un certain nombre de frais et de dépenses diverses limitativement énumérés (B).

A. DEFINITION DU PRIX D'ACQUISITION

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

Voir fiche n° 4 relative au prix d'acquisition

B. MAJORATION DU PRIX D'ACQUISITION

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

En dehors de ces frais, les autres dépenses restent sans influence pour la détermination de la plus-value. Il en est ainsi, notamment, des avances faites par les associés à une société civile immobilière propriétaire du bien cédé.

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

1. Charges et indemnités

49. Les charges et indemnités mentionnées au deuxième alinéa du I de l'article 683 du CGI viennent majorer le prix d'acquisition. Il s'agit de toutes les charges en capital ainsi que toutes les indemnités stipulées au profit du cédant à quelque titre que ce soit (voir n° 39.). Elles sont retenues pour leur montant réel sur justification (CGI, art. 150 VB-II 1°).

2. Frais afférents à l'acquisition à titre gratuit

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

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

- des droits de mutation payés afférents à ce bien ou droit. En cas de mutation par décès, les droits de mutation à titre gratuit afférent au bien aliéné se trouvent généralement inclus dans les frais globaux ayant grevé l'ensemble de l'actif successoral. Dans ce cas, les droits de mutation sont pris en compte à proportion de la fraction de leur valeur représentative des biens ou droits.

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

Les droits de mutation supportés par le donateur pour le compte du donataire ne peuvent s'ajouter au prix d'acquisition.

3. Frais afférents à l'acquisition à titre onéreux

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

a) Frais réels

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

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

- des droits d'enregistrement ou de la TVA supportés effectivement par le contribuable. La TVA ne peut être prise en compte que dans la mesure où elle a été effectivement supportée par le contribuable. Par suite, il convient d'opérer une distinction entre les redevables qui sont soumis à la taxe sur la valeur ajoutée sur la totalité de leurs recettes et les redevables partiels. Dans le premier cas, le prix d'acquisition doit être retenu pour son montant hors taxe, puisque la taxe sur la valeur ajoutée a été, en principe, récupérée par voie d'imputation ou de remboursement ; dans la seconde hypothèse, le prix d'acquisition doit être retenu pour son montant hors taxe, mais augmenté de la taxe sur la valeur ajoutée qui n'a pu être effectivement déduite en raison des limitations du droit à déduction prévues par la réglementation.

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

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

b) Forfait de 7,5 %

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

55. Prix d'acquisition à retenir. Le prix d'acquisition s'entend du prix effectivement acquitté par le cédant, tel qu'il a été stipulé dans l'acte. Il ne comprend pas les éléments venant en majoration du prix et en particulier les frais d'acquisition à titre onéreux que le forfait est réputé représenter.

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

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

Il est rappelé que l'acquéreur n'est redevable légal de la taxe, en application de l'article 285-3° du CGI, que lorsque la mutation porte sur un immeuble qui, antérieurement à cette mutation n'était pas placé dans le champ d'application de la taxe sur la valeur ajoutée. Dans tous les autres cas, c'est le vendeur qui est redevable légal.

4. Travaux

58. Les dépenses de construction, de reconstruction, d'agrandissement, de rénovation ou d'amélioration sont retenues :

- soit, sous certaines conditions, pour leur montant réel ;
- soit forfaitairement à 15 % du prix d'acquisition à la condition que le contribuable cède l'immeuble plus de cinq ans après son acquisition (CGI, art. 150 VB-II 4°).

Voir fiche n° 5 relative aux dépenses de travaux venant en majoration du prix d'acquisition

5. Frais de voirie, réseaux et distribution

59. Les frais de voirie, réseaux et distribution imposés par les collectivités territoriales ou leurs groupements dans le cadre du plan d'occupation des sols ou du plan local d'urbanisme s'ajoutent, sur justificatif, au prix d'acquisition pour le calcul de la plus-value imposable (CGI, art. 150 VB-II 5°).

CHAPITRE 2 : CALCUL DE LA PLUS-VALUE IMPOSABLE

60. La plus-value brute réalisée sur les biens ou droits immobiliers est réduite d'un abattement de 10 % pour chaque année de détention au-delà de la cinquième (section 1). La moins-value brute réalisée sur les biens ou droits n'est en principe pas prise en compte (section 2). Un abattement fixe de 1 000 € est opéré sur la plus-value brute, corrigée le cas échéant de l'abattement pour durée de détention et des moins-values imputables (section 3).

Section 1 : Prise en compte de la durée de détention

61. La plus-value brute réalisée sur les biens ou droits immobiliers est réduite d'un abattement de 10 % pour chaque année de détention au-delà de la cinquième (CGI, art. 150 VC-I). L'exonération définitive est donc acquise après 15 années de détention.

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

Voir fiche n° 6 relative au calcul de la durée de détention

Section 2 : Absence de prise en compte des moins-values

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

A. PRINCIPE

63. 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

64. 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

65. 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, réduites de 10 % pour chaque année de détention au-delà de la cinquième, s'imputent sur la ou les plus-values brutes corrigées le cas échéant de l'abattement pour durée de détention (CGI, art. 150 VD-II).

a) Cessions concernées

66. Vente d'un immeuble acquis par fractions successives. 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.

67. Vente constatée par le même acte et entre les mêmes parties. 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

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

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

La loi précise expressément que la ou les moins-values brutes sont réduites de 10 % pour chaque année de détention au-delà de la cinquième.

69. Imputation. La ou les moins-values brutes, réduites de 10 % pour chaque année de détention au-delà de la cinquième, 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 (CGI, art. 150 VD-I).

Lorsque le résultat est positif, ce dernier montant est réduit de l'abattement fixe de 1 000 € (voir n° 72.).

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

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

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

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

Cette mesure de 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 de 10 % pour chaque année de détention au-delà de la cinquième (condition applicable aux fusions de SCPI réalisées à compter du 1^{er} janvier 2004).

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 après application de l'abattement fixe de 1000 € (voir n° 72.).

Section 3 : Abattement Fixe

72. Un abattement fixe de 1 000 € est opéré sur la plus-value brute, corrigée le cas échéant de l'abattement pour durée de détention et des moins-values imputables (CGI, art. 150 VE). S'il apparaît un résultat négatif, aucune imputation ne peut être opérée à ce titre.

En cas de cession d'un immeuble par une société, cet abattement s'applique à la plus-value brute calculée au niveau de la société et non à la quote-part de la plus-value revenant à chaque associé.

En cas de cession d'un immeuble détenu en indivision, cet abattement s'applique à la plus-value brute réalisée par chaque indivisaire.

TITRE 3 : IMPOT SUR LE REVENU ET PRELEVEMENTS SOCIAUX

73. Le contribuable qui cède un immeuble est imposable à l'impôt sur le revenu afférent à la plus-value (chapitre 1) ainsi qu'aux prélèvements sociaux (chapitre 2).

CHAPITRE 1 : IMPOT SUR LE REVENU AFFERENT A LA PLUS-VALUE

A. APPLICATION DU TAUX PROPORTIONNEL

74. La plus-value est imposable au taux proportionnel de 16 % (CGI, art. 200 B).

B. DIMINUTION DE L'IMPOT D'UN ABATTEMENT REPRESENTATIF DU FORFAIT FORESTIER

75. Lorsque la cession est réalisée par une personne physique et porte sur un peuplement forestier, l'impôt afférent à la plus-value est diminué d'un abattement de 10 € par année de détention et par hectare cédé représentatif de l'impôt sur le revenu correspondant aux revenus imposables au titre de l'article 76 du CGI (CGI, art. 150 VF-III).

Cet abattement n'est pas applicable au montant des prélèvements sociaux dus par le cédant.

1. Peuplements forestiers

76. Les peuplements forestiers constituent juridiquement des immeubles par destination (arbres plantés). Leur cession suit le même régime fiscal que les terrains sur lesquels ils sont situés.

Cette mesure s'applique à tous les peuplements forestiers, quelle que soit leur essence. Elle ne s'applique pas aux autres plantations qui ne sont pas soumises aux dispositions de l'article 76 du CGI (pépinières, terres plantées de vignes, etc.).

2. Cession réalisée par une personne physique

77. Seules les cessions de peuplements forestiers réalisées par les personnes physiques peuvent bénéficier de l'abattement représentatif du forfait forestier. Les cessions réalisées par des sociétés ou groupements qui relèvent des articles 8 à 8 ter du CGI sont exclues du bénéfice de cette mesure.

En revanche, les cessions de parts de ces sociétés ou groupements peuvent bénéficier de l'abattement à la condition qu'ils détiennent des peuplements forestiers (voir n° 111.).

3. Calcul de l'abattement représentatif du forfait forestier

78. Nombre d'années à retenir. Le délai de possession doit être calculé par période de douze mois depuis la date d'acquisition jusqu'à la date de cession du terrain à usage forestier sur lequel sont situés les peuplements forestiers.

Il correspond donc au délai de détention retenu pour le calcul de l'abattement de 10 % prévu à l'article 150 VC du CGI. La circonstance que le terrain à usage forestier sur lequel sont situés les peuplements forestiers n'ait pas été planté durant toute sa période n'a aucune incidence sur cette règle.

79. Nombre d'hectares à retenir. Les fractions d'hectare sont négligées.

3. Application de l'abattement

80. L'abattement s'applique sur l'impôt sur le revenu afférent à la plus-value réalisée lors de la cession d'un peuplement forestier. Il est toutefois admis, à titre de mesure de simplification, que cet abattement s'applique sur l'ensemble de la plus-value réalisée lors de la cession du terrain à usage de bois et forêts (terres + peuplements forestiers).

CHAPITRE 2 : PRELEVEMENTS SOCIAUX

81. Assujettissement aux prélèvements sociaux. Les plus-values sont assujetties à la CSG (7,5 %), à la CRDS (0,5 %) et au prélèvement social de 2 % (situation au 1^{er} janvier 2004). La conservation des hypothèques ou la recette des impôts procèdent, selon le cas, au recouvrement de ces prélèvements.

Il convient de noter que :

- les non-résidents ne sont pas soumis aux prélèvements sociaux ;

- les associés résidents en France de sociétés de personnes sont assujettis à ces prélèvements versés par la société en leur nom et pour leur compte (CGI, art. 150 VF).

82. Non-déductibilité d'une fraction de la CSG. Seuls les revenus imposés à l'impôt sur le revenu selon le barème progressif sont concernés par la déduction d'une fraction de la contribution sociale généralisée (CSG).

La CSG prélevée sur les plus-values immobilières des particuliers n'ouvre pas droit à déduction du revenu imposable dès lors que les revenus concernés supportent l'impôt à un taux proportionnel (CGI, art. 154 quinquies).

TITRE 4 : OBLIGATIONS DECLARATIVES ET DE PAIEMENT

83. Les obligations déclaratives et de paiement sont prévues par les articles 150 VG et 150 VH du CGI. Aucun régime de différé de paiement n'est prévu.

Voir fiches n°s 8 et 11 relatives aux obligations déclaratives et de paiement

DEUXIEME PARTIE : CESSION DE TITRES DE SOCIETES A PREPONDERANCE IMMOBILIERE

TITRE 1 : CHAMP D'APPLICATION

84. Il convient d'examiner successivement les personnes concernées (chapitre 1), les titres de sociétés concernées (chapitre 2) et les opérations imposables (chapitre 3).

CHAPITRE 1 : PERSONNES CONCERNEES

85. Les plus-values réalisées lors de la cession de titres de sociétés à prépondérance immobilière relèvent du régime d'imposition des plus-values des particuliers prévu à l'article 150 UB du CGI lorsqu'elles sont réalisées à titre occasionnel par des personnes physiques ou par des sociétés qui relèvent des articles 8 à 8 ter du CGI.

Voir fiche n° 7 relative aux cessions réalisées par des sociétés qui relèvent des articles 8 à 8 ter du CGI

Un mode particulier d'imposition est toutefois prévu pour les contribuables qui n'ont pas leur domicile fiscal en France.

Voir fiche n° 14 relative aux contribuables non domiciliés en France

86. L'exonération des plus-values immobilières prévue en faveur de certains titulaires de pensions de vieillesse ou d'une carte d'invalidité n'est pas applicable aux plus-values réalisées lors de la cession de titres de sociétés à prépondérance immobilière.

CHAPITRE 2 : TITRES DE SOCIETES CONCERNES

87. Sous réserve des dispositions de l'article 1655 ter du CGI en faveur des droits sociaux de sociétés transparentes et de celles applicables aux bénéficiaires professionnels, les cessions de titres sont en principe imposables selon le régime d'imposition des plus-values de cession de valeurs mobilières et de droits sociaux prévu aux articles 150-0A et s. du CGI.

88. L'article 10 de la loi de finances pour 2004 prévoit une exception à ce principe en faveur des gains nets retirés de cessions à titre onéreux de droits sociaux de sociétés ou groupements qui relèvent des articles 8 à 8 ter du CGI, dont l'actif est principalement constitué d'immeubles ou de droits portant sur ces biens (CGI, art. 150 UB). Dans cette situation, le nouveau régime prévaut sur celui de l'article 150-0A du CGI y compris lorsque l'application du régime des plus-values immobilières aboutit à une exonération effective de la plus-value.

Corrélativement, les gains nets retirés de cessions à titre onéreux de valeurs mobilières ou de droits sociaux de sociétés de capitaux non cotées ou de sociétés de personnes ayant opté pour l'impôt sur les sociétés ou qui y sont soumis de plein droit, dont l'actif est principalement constitué d'immeubles ou de droits portant sur ces biens, sont en principe soumis, à compter du 1^{er} janvier 2004, au régime prévu aux articles 150-0A et s. du CGI. Toutefois, le IV de l'article 10 de la loi de finances pour 2004 prévoit que ces gains nets sont soumis au régime des plus-values immobilières lorsque les titres ont été acquis avant le 21 novembre 2003 et cédés entre le 1^{er} janvier et le 31 décembre 2004.

Section 1 : Titres de sociétés imposables

89. Sous réserve du cas particulier des sociétés transparentes (B), le champ d'application du régime des plus-values immobilières est limité aux seules cessions de parts de sociétés civiles à prépondérance immobilière (A). Une exception est toutefois prévue en faveur des cessions de titres de sociétés de capitaux à prépondérance immobilière qui interviennent entre le 1^{er} janvier et le 31 décembre 2004 lorsqu'ils ont été acquis avant le 21 novembre 2003 (C).

A. TITRES DE SOCIETES QUI RELEVENT DES ARTICLES 8 A 8 TER DU CGI

90. Les gains nets consécutifs à la cession à titre onéreux de droits sociaux de sociétés ou groupements qui relèvent des articles 8 à 8 ter du CGI dont l'actif est principalement constitué d'immeubles ou de droits portant sur ces biens sont soumis exclusivement au régime d'imposition prévu pour les immeubles. Bien entendu, sont concernées non seulement les cessions en pleine propriété de valeurs mobilières ou de droits sociaux, mais aussi celles portant sur la nue-propriété seulement ou sur l'usufruit.

Pour l'application de cette règle, ne sont pas pris en considération les immeubles affectés par la société à sa propre exploitation industrielle, commerciale, agricole, ou à l'exercice d'une profession non commerciale (CGI, art. 150 UB-I).

1. Caractère immobilier prépondérant

91. Est considérée à prépondérance immobilière la société dont l'actif est, à la clôture des trois exercices qui précèdent la cession, constitué pour plus de 50 % de sa valeur réelle par des immeubles ou des droits portant sur des immeubles, non affectés à sa propre exploitation industrielle, commerciale, agricole ou à l'exercice d'une profession non commerciale (CGI, ann. II, art. 74 SB).

92. Appréciation de la proportion de 50 %. Les éléments d'actif doivent être estimés à leur valeur réelle (CGI, ann. II, art. 74 SB). Pour apprécier la proportion de 50 %, il convient de comparer :

- la valeur vénale des immeubles non affectés à l'exercice de l'activité commerciale, industrielle, agricole ou non commerciale de la société qu'ils soient situés en France ou à l'étranger ou des droits portant sur des immeubles. Sont également pris en compte les titres de sociétés elles-mêmes à prépondérance immobilière inscrits à l'actif de la société cédante ;

- la valeur vénale de la totalité des éléments de l'actif social, y compris les immeubles affectés ou non affectés à l'exploitation.

93. Appréciation sur trois exercices. Si le rapport excède 50 % à la clôture des trois exercices qui précèdent celui au cours duquel intervient la cession, la société est à prépondérance immobilière et la plus-value relève du régime des plus-values immobilières des particuliers.

Si le rapport n'excède pas 50 % au titre de l'un de ces trois exercices, la cession est soumise au régime des plus-values sur valeurs mobilières et droits sociaux.

Le rapport existant à la date de cession des titres est sans incidence sur le régime d'imposition applicable.

2. Eléments d'actif à retenir

94. Les immeubles affectés par la société à sa propre exploitation industrielle, commerciale, agricole ou à l'exercice d'une profession non commerciale ne sont pas pris en considération. Cette notion d'affectation doit être interprétée strictement.

95. Moyens permanents d'exploitation. Les immeubles affectés à l'exploitation s'entendent exclusivement des moyens permanents d'exploitation. Ne sont donc pas visés par cette disposition, notamment :

- les immeubles qui, bien que faisant partie de l'actif immobilisé, correspondent essentiellement au placement de capitaux ;

- les immeubles constituant le stock immobilier des sociétés de construction-vente ou des sociétés qui se livrent à une activité de marchand de biens ;

- les immeubles donnés en location moyennant des redevances calculées d'après le chiffre d'affaires des entreprises locataires ;

- les droits sociaux de sociétés elles-mêmes à prépondérance immobilière.

96. Liquidation de société. Lorsque dans le cadre d'opérations de liquidation consécutives à la dissolution de l'être moral, une société donne en location civile les immeubles précédemment affectés à sa propre exploitation industrielle, il y a lieu de considérer que ces immeubles conservent le caractère qui était le leur avant la dissolution. Par suite, les immeubles donnés en location pendant la période de liquidation doivent, en principe, être regardés comme continuant à être affectés à la poursuite de l'activité industrielle ou commerciale de la société dissoute. Il ne pourrait en être autrement que si, après la mise en liquidation volontaire de la société, il y avait eu un changement d'activité ayant entraîné une cessation d'entreprise.

97. Exploitation industrielle ou commerciale par nature. L'exploitation doit être industrielle et commerciale par nature et non pas uniquement en raison de la forme juridique de la société.

B. TITRES DE SOCIETES QUI RELEVANT DE L'ARTICLE 1655 TER DU CGI

98. Dès lors que les sociétés mentionnées à l'article 1655 ter du CGI sont réputées ne pas avoir de personnalité distincte de celle de leurs membres, les cessions de droits sociaux consenties par ces derniers ont pour objet, non les droits immobiliers corporels, mais les biens eux-mêmes, représentés par les actions ou parts cédées.

En règle générale, la cession des actions ou parts de ces sociétés constitue donc une vente du local à la jouissance ou à la propriété duquel lesdites actions ou parts donnent vocation. Cette vente doit donc être soumise au régime fiscal des ventes d'immeubles et non au régime propre des valeurs mobilières. Ainsi, en cas de cession de titres donnant vocation à des locaux bénéficiant d'une exonération particulière, la plus-value réalisée est exonérée dans les mêmes conditions que les locaux eux-mêmes (ex : habitation principale de l'associé cédant).

La plus-value de cession, éventuellement imposable, doit être déterminée en fonction de la date et du prix d'achat (ou, le cas échéant, de la valeur d'acquisition) des parts ou actions.

C. TITRES DES AUTRES SOCIETES

99. Avant l'entrée en vigueur de l'article 10 de la loi de finances pour 2004, le régime de la prépondérance immobilière s'appliquait aux cessions de valeurs mobilières ou de droits sociaux de sociétés non cotées à prépondérance immobilière. Il pouvait donc s'agir aussi bien des cessions de titres de sociétés de personnes que de sociétés de capitaux.

100. L'article 10 de la loi de finances pour 2004 restreint le champ d'application de ce régime particulier en le limitant aux sociétés qui relèvent des articles 8 à 8 ter du CGI. Une mesure transitoire est toutefois prévue.

1. Principe

101. Le régime de la prépondérance immobilière ne s'applique plus aux cessions, intervenues à compter du 1^{er} janvier 2004, de titres de sociétés de capitaux ou de sociétés de personnes ayant opté pour l'impôt sur les sociétés. Les plus-values réalisées à l'occasion de ces cessions relèvent exclusivement du régime d'imposition des plus-values de cession de valeurs mobilières et de droits sociaux prévu aux articles 150-0A et s. du CGI.

Voir fiche n° 6 sur la date de cession

2. Exception

102. Les gains nets retirés de cessions à titre onéreux de valeurs mobilières ou de droits sociaux de sociétés non cotées soumises à l'impôt sur les sociétés dont l'actif est principalement constitué d'immeubles ou de droits portant sur ces biens sont soumis au régime des plus-values immobilières lorsque les titres ont été acquis avant le 21 novembre 2003 et cédés entre le 1^{er} janvier et le 31 décembre 2004 (voir le IV de l'article 10 de la loi de finances pour 2004).

Cette mesure s'applique donc aux cessions de titres de sociétés de capitaux soumises à l'impôt sur les sociétés ainsi qu'aux sociétés de personnes qui ont opté pour l'impôt sur les sociétés ou qui y sont soumis de plein droit, toutes les autres conditions étant par ailleurs remplies. Toutefois, les titres de sociétés immobilières pour le commerce et l'industrie non cotées sont assimilés à des titres cotés et imposés conformément aux dispositions du 3 du II de l'article 150-0A du CGI.

103. Les plus-values réalisées lors de la cession de ces titres relèvent du nouveau régime d'imposition (imposition proportionnelle à 16 % ; abattement de 10 % au-delà de la cinquième année de détention, etc.). Les modalités d'appréciation de la prépondérance immobilière sont celles prévues aux n°s **91.** et s. (appréciation de la proportion de 50 % à la clôture des trois exercices qui précèdent celui au cours duquel intervient la cession).

Section 2 : Titres exonérés

104. L'exonération tenant au montant de la cession (seuil de 15 000 €) n'est pas applicable (CGI, art. 150 UB). Les cessions de titres bénéficient toutefois de l'abattement fixe de 1 000 € sur le montant de la plus-value brute après application de l'abattement pour durée de détention. Cela étant, deux exonérations sont prévues.

1. Exonération des titres de la société qui détient l'habitation principale de l'associé

105. Les cessions de titres de sociétés à prépondérance immobilière qui mettent, en droit ou en fait, gratuitement un logement à la disposition de l'associé cédant qui l'occupe à titre d'habitation principale sont en tout ou partie exonérées (application combinée des articles 150 UB-I et 150 U-II 1° du CGI).

Seule la fraction de la plus-value déterminée en fonction de la valeur du logement occupé par l'associé par rapport à la valeur globale de l'actif social est exonérée.

2. Exonération tenant à la durée de possession

106. Par le jeu d'un abattement de 10 % par année de détention au-delà de la cinquième, la plus-value est définitivement exonérée au bout de 15 ans (CGI, art. 150 VC-I).

CHAPITRE 3 : OPERATIONS IMPOSABLES

107. Principe. Constitue une opération imposable, la cession à titre onéreux de titres de sociétés de personnes à prépondérance immobilière.

Par cession à titre onéreux, il y a lieu d'entendre toutes les transmissions qui comportent une contrepartie en faveur du cédant. Elles comprennent notamment, en dehors des ventes proprement dites, les échanges, les apports en société, les partages et les licitations.

Les précisions apportées à la définition des opérations imposables portant sur des immeubles sont applicables, mutatis mutandis, aux opérations portant sur des titres de sociétés à prépondérance immobilière.

Voir fiche n° 1 relative à la notion de cession à titre onéreux

108. Exception. Aucune imposition n'est établie, lors de l'échange des titres, aux plus-values réalisées dans le cadre d'une opération de fusion, de scission ou d'un apport de titres d'une société soumise à l'impôt sur les sociétés. Cette exception n'est pas applicable aux échanges avec soulte lorsque le montant de la soulte reçue par le contribuable excède 10 % de la valeur nominale des titres reçus (CGI, art. 150 UB-II).

Voir fiche n° 12 relative aux régimes de différé d'imposition des cessions de titres à prépondérance immobilière

TITRE 2 : DETERMINATION DE LA PLUS-VALUE IMPOSABLE

109. Les modalités de calcul déjà exposées pour les plus-values immobilières sont applicables, mutatis mutandis, aux gains retirés de la cession à titre onéreux de titres de sociétés civiles à prépondérance immobilière (sous réserve bien entendu des règles qui ne peuvent concerner par hypothèse que les immeubles). Les frais d'acquisition ne peuvent être pris en compte que pour leur montant réel (CGI, art. 150 VB-II 3°).

Il est toutefois précisé qu'en cas de cession en bloc de tout ou partie des parts d'une même société à prépondérance immobilière détenues par un contribuable, il convient de déterminer de manière distincte la plus-value brute ou la moins-value brute afférente à chacune de ces parts, selon les règles qui lui sont propres. Il est admis dans cette situation que la ou les moins-values brutes, réduites de 10 % pour chaque année de détention au-delà de la cinquième, s'imputent sur la ou les plus-values réalisées sur les autres parts de la même société à prépondérance immobilière et par le même contribuable. La circonstance que la cession soit réalisée auprès d'acquéreurs distincts ne fait pas obstacle au bénéfice de cette mesure de tempérament toutes conditions étant par ailleurs remplies.

TITRE 3 : IMPOT SUR LE REVENU ET PRELEVEMENTS SOCIAUX

110. Les modalités de calcul de l'impôt sur le revenu afférent à la plus-value et des prélèvements sociaux lors de la cession de parts de sociétés à prépondérance immobilière sont les mêmes que celles prévues en matière immobilière sous réserve des règles qui ne peuvent concerner par hypothèse que les immeubles.

111. Lorsque la cession porte sur des titres de sociétés ou groupements, qui relèvent des articles 8 à 8 ter du CGI, l'impôt afférent à la plus-value est diminué d'un abattement de 10 € par année de détention et par hectare des peuplements forestiers détenus par cette société ou ce groupement représentatif de l'impôt sur le revenu correspondant aux revenus imposables au titre de l'article 76 du CGI supporté par les associés en fonction de leur quote-part dans les bénéfices sociaux (CGI, art. 150 VF-III). Voir pour plus de précisions s'agissant du calcul de l'abattement, n° **75**.

Cet abattement n'est pas applicable au montant des prélèvements sociaux dus par le cédant.

Exemple : Un associé cède 40 % des droits d'un groupement forestier relevant de l'article 8 du CGI qui détient 5 ha au jour de la cession des parts. L'associé détient ses parts depuis 8 ans. L'abattement, calculé par année de détention et par hectare, est donc de 400 €. L'abattement applicable sur l'impôt sur le revenu afférent à la plus-value sur la cession de titres est de : $400 \times 40 \% = 160 \text{ €}$

TITRE 4 : OBLIGATIONS DECLARATIVES ET DE PAIEMENT

112. Les obligations déclaratives et de paiement sont prévues aux articles 150 VG et 150 VH du CGI.

Voir fiches n°s 9 et 11 relatives aux obligations déclaratives et de paiement

TROISIEME PARTIE - CESSION DE BIENS MEUBLES

113. Les plus-values sur biens meubles réalisées par les particuliers dans le cadre de la gestion de leur patrimoine privé sont soumises à l'impôt sur le revenu selon un régime sensiblement identique à celui prévu pour l'imposition des plus-values immobilières (CGI, art. 150 UA).

Elles bénéficient du taux proportionnel de 16 % (auquel il convient d'ajouter 10 % de prélèvements sociaux). La déclaration et le paiement s'effectuent spontanément par le contribuable à la recette des impôts de son domicile dans le délai d'un mois à compter de la cession.

L'article 10 de la loi de finances pour 2004 ne modifie pas la taxe forfaitaire sur les métaux précieux, les bijoux, les objets d'art, de collection et d'antiquité à l'exception de son seuil d'imposition qui est relevé. La décote est corrélativement supprimée (CGI, art. 150 V bis modifié).

TITRE 1 : CHAMP D'APPLICATION

114. Il convient d'examiner successivement les personnes concernées (chapitre 1), les meubles concernés (chapitre 2) et les opérations imposables (chapitre 3).

CHAPITRE 1 : PERSONNES CONCERNEES

115. Sous réserve des précisions suivantes, les personnes physiques ou morales concernées par l'imposition des plus-values réalisées lors de la cession de biens meubles sont identiques à celles concernées par les plus-values immobilières.

116. Contribuables domiciliés hors de France. Toutefois, à la différence de ce qui est prévu en matière immobilière, seules sont imposables au titre des plus-values sur biens meubles, les personnes physiques et sociétés non soumises à l'impôt sur les sociétés qui sont domiciliées fiscalement en France (CGI, art. 150 UA). Par suite, ces plus-values échappent tant à l'impôt sur le revenu qu'à toute taxation spécifique puisque le prélèvement visé à l'article 244 bis A du CGI ne vise que les plus-values immobilières.

117. Titulaires de pensions de vieillesse ou d'une carte d'invalidité. L'exonération applicable en matière immobilière aux titulaires de pensions de vieillesse ou d'une carte d'invalidité n'est pas applicable en matière de cessions de biens meubles.

118. Sociétés mentionnées à l'article 8 quinquies du CGI. Outre les sociétés qui relèvent des articles 8 à 8 ter du CGI, les sociétés qui relèvent de l'article 8 quinquies du même code sont imposables dans la catégorie des plus-values des particuliers. Il s'agit des copropriétés de cheval de course ou d'étalons qui respectent les conditions mentionnées à l'article 238 bis M du CGI.

CHAPITRE 2 : BIENS MEUBLES CONCERNES

119. Le régime d'imposition des plus-values sur biens meubles, réalisées par les particuliers, est d'application rare dès lors que :

- les plus-values réalisées lors de la cession de biens meubles figurant à l'actif d'une entreprise industrielle, artisanale, commerciale, agricole ou affectés à l'exercice d'une profession non commerciale relèvent des plus-values professionnelles ;

- les plus-values sur cession de droits sociaux relèvent de règles spécifiques prévues notamment par les articles 150 UB et 150-0A et s. du CGI ;

- les plus-values réalisées lors de la vente de métaux et objets précieux sont soumises à une taxation forfaitaire (CGI, art. 150 V bis et s.). Néanmoins, si le vendeur est en mesure d'établir la date et le prix d'acquisition de l'objet, il peut opter pour le régime de droit commun d'imposition de la plus-value sur biens meubles sauf pour les cessions de métaux précieux (CGI, art. 150 V sexes).

Section 1 : Biens imposables

120. Biens imposables de plein droit. En pratique, les cas les plus courants d'application de ce régime sont notamment les suivants :

- certains navires de plaisance sur lesquels des plus-values sont constatées ;
- les chevaux de course ou de sport appartenant à des propriétaires qui interviennent dans le cadre de la gestion de leur patrimoine privé ;
- les vins ou eaux-de-vie reçus en paiement de fermages et que le propriétaire revend après vieillissement. Toutefois, si ces ventes sont habituelles et portent sur des montants importants, elles ne relèvent pas du régime des plus-values, mais constituent une activité imposable au titre des bénéfices industriels et commerciaux.

121. Biens imposables sur option. Il s'agit des bijoux ou objets d'art, de collection et d'antiquité pour lesquels l'option prévue à l'article 150 V sexies du CGI a été exercée.

Section 2 : Biens exonérés

122. Les exonérations applicables aux plus-values immobilières ne sont pas applicables aux plus-values réalisées lors de la cession d'un bien meuble. Cela étant, trois exonérations sont applicables.

A. MEUBLES MEUBLANTS, APPAREILS MENAGERS ET AUTOMOBILES

123. Les meubles meublants, les appareils ménagers et les automobiles sont expressément exonérés (CGI, art. 150 U-II 1°). Toutefois, l'exonération ne s'applique pas à ces biens lorsqu'ils constituent des objets d'art, de collection ou d'antiquité et pour lesquels l'option prévue à l'article 150 V sexies du CGI a été exercée.

B. EXONERATION TENANT AU MONTANT DE LA CESSION

124. Les biens meubles dont le prix de cession est inférieur ou égal à 5 000 € sont exonérés (CGI, art. 150 UA II 2°). Ces dispositions s'appliquent, cession par cession, quelle que soit la nature du bien.

125. Le seuil d'imposition applicable à la taxe prévue à l'article 150 V bis du CGI pour les bijoux, les objets d'art, de collection et d'antiquité est relevé de 3 050 € à 5 000 €.

Corrélativement la décote est supprimée. Les autres précisions figurant à la DB 8 O 2 et s. restent applicables. Il est notamment rappelé que les cessions de métaux précieux ne bénéficient pas des dispositions relatives au seuil d'imposition.

C. EXONERATION TENANT A LA DUREE DE LA DETENTION

126. Par l'application d'un abattement de 10 % par année de détention au-delà de la deuxième, la plus-value est définitivement exonérée au bout de 12 ans (CGI, art. 150 VC-I).

Cette exonération définitive peut être plus rapide pour les chevaux de course et de sport qui bénéficient d'un abattement supplémentaire (voir n° 130.).

CHAPITRE 3 : OPERATIONS IMPOSABLES

127. La définition des opérations imposables est identique à celle applicable aux plus-values réalisées lors de la cession d'immeubles ou de droits relatifs à des immeubles. Elle n'appelle pas de commentaires particuliers.

Voir fiche n° 1 relative à la notion de cession à titre onéreux

TITRE 2 : DETERMINATION DE LA PLUS-VALUE IMPOSABLE

128. Les modalités de calcul des plus-values sur biens meubles sont sensiblement les mêmes que celles prévues en matière immobilière sous réserve des règles qui ne peuvent concerner par hypothèse que les immeubles et des précisions suivantes.

1. Calcul de la plus-value brute

129. La plus-value brute est déterminée selon les mêmes règles que celles prévues en matière immobilière. Les sommes venant majorer le prix d'acquisition ou la valeur vénale du bien, justifiées par le contribuable, appellent toutefois les précisions suivantes :

- les frais d'acquisition ne peuvent être pris en compte que pour leur montant réel (CGI, art. 150 VB-II 3°). En effet, ces frais étant souvent faibles ou nuls dans le cas des biens meubles, aucune évaluation forfaitaire n'est prévue. En revanche, comme en matière immobilière, les droits de mutation à titre gratuit peuvent être retenus ;

- les frais acquittés pour la restauration et la remise en état des biens meubles peuvent être ajoutés au prix d'acquisition, pour leur montant réel et à condition que le contribuable puisse les justifier (CGI, art. 150 VB-II 6°) ;

- les frais d'entretien exposés depuis l'acquisition (exemple : pension et assurance d'un cheval de course) ne peuvent pas, tout comme dans le cas des immeubles, être ajoutés au prix d'acquisition. Il s'agit en effet de dépenses courantes qui constituent la contrepartie de la jouissance du bien.

2. Calcul de la plus-value imposable

130. La plus-value imposable est déterminée selon les mêmes règles que celles prévues en matière immobilière sous réserve des trois exceptions suivantes :

- l'abattement pour durée de détention est fixé à 10 % pour chaque année de détention au-delà de la deuxième (CGI, art. 150 VC-I, 2nd al.). La plus-value est donc définitivement exonérée au bout de 12 ans ;

- la plus-value brute réalisée lors de la cession d'un cheval de course ou de sport est réduite, pour tenir compte de la durée de vie limitée d'un cheval, d'un abattement supplémentaire de 15 % par année de détention comprise entre la date d'acquisition du cheval et la fin de sa septième année. Toute année commencée compte pour une année pleine (CGI, art. 150 VC-II). L'abattement de 15 % s'ajoute à l'abattement de 10 % visé supra. Voir en ce qui concerne la notion de cheval de sport et les conditions de la cession, l'instruction administrative du 18 mars 1997 qui reste applicable mutatis mutandis (BOI 8 O-1-97, n°s 3 à 6 et n°s 8 à 11) ;

- comme en matière immobilière, les moins-values ne sont pas prises en compte (CGI, art. 150 VD-I). Aucune exception à ce principe n'est prévue ;

- l'abattement fixe de 1000 € ne s'applique pas aux plus-values réalisées lors de la cession d'un bien meuble (CGI, art. 150 VE).

TITRE 3 : IMPOT SUR LE REVENU ET PRELEVEMENTS SOCIAUX

131. Les modalités de calcul déjà exposées pour les plus-values immobilières sont applicables aux biens meubles (sous réserve bien entendu des règles qui ne peuvent concerner par hypothèse que les immeubles).

TITRE 4 : OBLIGATIONS DECLARATIVES ET DE PAIEMENT

132. Les obligations déclaratives et de paiement sont prévues aux articles 150 VG et 150 VH du CGI.

Voir fiches n°s 10 et 11 relatives aux obligations déclaratives et de paiement

QUATRIEME PARTIE - ENTREE EN VIGUEUR

133. Les nouvelles dispositions s'appliquent pour l'imposition des plus-values réalisées lors des cessions à titre onéreux intervenues à compter du 1^{er} janvier 2004.

Les cessions intervenues en 2003 sont imposables selon les conditions et les modalités prévues par les articles 150 A à 150 S du CGI, dans leur rédaction en vigueur avant la promulgation de la loi de finances pour 2004. Les contribuables qui ont cédé un immeuble ou des droits relatifs à un immeuble, un meuble ou des parts de sociétés à prépondérance immobilière en 2003 restent donc tenus de souscrire une déclaration n° 2049 en 2004 jointe à la déclaration d'impôt sur le revenu.

134. 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 compter de laquelle le contrat est régulièrement formé entre les parties, dans les autres cas.

Voir fiche n° 6 relative à la date de la cession

Le Directeur de la Législation fiscale
Hervé LE FLOC'H-LOUBOUTIN

FICHE N° 1
Notion de cession à titre onéreux

1. Seules sont imposables les plus-values réalisées lors d'une cession à titre onéreux d'un bien ou d'un droit. Cette cession constitue le fait générateur de l'impôt.

Voir sur la date de la cession, la fiche n° 6

A. VENTES ET OPERATIONS ASSIMILEES

2. Constituent notamment des cessions à titre onéreux :

- les ventes ;
- les expropriations malgré leur caractère de vente forcée ;

Voir toutefois la fiche n° 2 sur l'exonération sous condition de remploi en cas d'expropriation

- les échanges. L'échange d'un bien, même sans soulte, doit être considéré comme une vente suivie d'un achat. La cession réalisée par chaque coéchangiste entre donc dans le champ de l'impôt sur le revenu afférent aux plus-values.

Voir toutefois la fiche n° 2 sur les échanges couverts par l'exonération applicable aux remboursements et opérations assimilées et la fiche n° 12 en cas d'échanges de titres

B. PARTAGES

3. Définition. Le partage est un acte juridique qui met fin à une indivision en répartissant les biens entre les différents coindivisaires.

4. Principe. Les partages constituent des cessions à titre onéreux imposables à hauteur des droits appartenant aux copartageants autres que l'attributaire et qui, du fait du partage, sont cédés par eux à ce dernier.

En d'autres termes, l'existence d'une plus-value imposable implique nécessairement qu'une soulte soit versée par le ou les attributaires aux autres copartageants.

5. Exception. Il a paru possible d'admettre que les partages qui interviennent entre les membres originaires de l'indivision ou leurs descendants ne constituent pas des cessions à titre onéreux, à la condition qu'ils portent sur des biens provenant d'une indivision successorale ou conjugale (indivision de communauté conjugale ou indivision entre époux séparés de biens). Aucune imposition n'est donc à opérer à cette occasion même si le partage s'effectue à charge de soulte.

Cette mesure de tempérament ne s'applique pas notamment aux soultes exprimées :

- dans les partages de biens indivis reçus par voie de donation-partage ;
- dans les partages d'immeubles reçus en conversion du prix de vente d'un terrain à bâtir recueilli dans le patrimoine du de cujus.

Lorsque les immeubles partagés ne peuvent être réputés provenir d'une indivision successorale ou de communauté conjugale, le partage constitue une mutation à titre onéreux, mais seulement dans la proportion des droits appartenant aux copartageants autres que l'attributaire.

C. LICITATIONS

6. Définition. La licitation consiste en une vente, soit aux enchères, soit à l'amiable, de biens indivis.

7. Licitation au profit d'un tiers étranger à l'indivision. Lorsque la licitation est effectuée au profit d'un tiers étranger à l'indivision, elle constitue une cession à titre onéreux. La plus-value est imposable au nom de chaque coindivisaire pour sa part dans l'indivision. Il n'y a pas lieu à cet égard de distinguer suivant que la licitation fait ou non cesser l'indivision à l'égard de tous les biens et de tous les indivisaires. Il en est de même en cas de cession de droits successifs.

8. Licitation au profit d'un cō ndivisaire. Lorsque la licitation est effectuée au profit d'un cō ndivisaire ou leurs descendants, il convient de procéder à la même distinction que pour les partages, suivant que la licitation porte ou non sur un bien provenant d'une indivision successorale ou conjugale.

D. INSCRIPTION A L'ACTIF DU BILAN D'UNE ENTREPRISE INDIVIDUELLE.

9. L'inscription d'un bien à l'actif d'une entreprise individuelle (ou dans certains cas son affectation à l'exercice de la profession) ne constitue pas une cession et ne peut donc conduire à l'imposition de la plus-value constatée à cette occasion.

E. OPERATIONS AFFECTANT LES SOCIETES

10. Il convient de distinguer les opérations affectant les sociétés non transparentes qui relèvent des articles 8 à 8 ter du CGI, de celles intéressant les sociétés de copropriété régies par l'article 1655 ter du CGI qui, sur le plan fiscal, sont réputées ne pas avoir de personnalité distincte de celle de leurs membres.

1. Sociétés qui relèvent des articles 8 à 8 ter du CGI

11. Apports en société. 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.

Voir toutefois les règles particulières applicables aux :

- apports à une association syndicale de remembrement ou à une association foncière urbaine ;

Voir fiche n° 2 relative aux biens immobiliers exonérés

- apports à un groupement forestier sous le bénéfice des dispositions de l'article 238 quater du CGI. Les apports de bois ou de terrains à boiser visés à cet article ne constituent pas des opérations taxables dès lors que la taxe spéciale de 6 % ou 8 % libère de l'impôt sur le revenu les plus-values afférentes à l'actif transféré ;

- aux échanges de droits sociaux intervenant à l'occasion d'apports en société et portant sur des titres de sociétés à prépondérance immobilière.

Voir fiche n° 12 relative aux régimes de différé d'imposition applicables aux cessions de parts de sociétés à prépondérance immobilière

12. Dissolution de sociétés de personnes. L'article 1844-8 du code civil prévoit qu'en cas de dissolution d'une société, la personnalité morale de la société subsiste pour les besoins de la liquidation jusqu'à la publication de la clôture de celle-ci. C'est donc à cette date que la propriété des biens sociaux est transférée de la société vers celle de chaque associé. Il s'opère ainsi 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.

13. Cession en cours de liquidation. Si en cours de liquidation, des éléments de cet actif sont cédés à des tiers (notamment dans les conditions prévues à l'art. 1844-4 du code civil) ou attribués à un ou plusieurs associés, la plus-value est considérée comme réalisée par la société elle-même et imposable au nom des associés au prorata de leurs droits.

14. Réunion de toutes les parts sociales entre les mains d'une seule personne. Il résulte de l'article 1844-5 du code civil que la réunion en une seule main de toutes les parts sociales n'entraîne pas la dissolution de plein droit de la société. Ce n'est que dans l'hypothèse où la situation n'a pas été régularisée dans un délai d'un an que la dissolution peut être demandée par toute personne intéressée.

Dès lors qu'en vertu de ces dispositions, la personnalité morale d'une société unipersonnelle est susceptible de survivre tant qu'aucun intéressé n'a provoqué la dissolution, la réunion en une seule main de toutes les parts sociales ne peut pas être considérée comme opérant cession à titre onéreux de l'actif social.

Dans le seul cas où les biens sont attribués à une société qui relève des articles 8 à 8 ter du CGI, ce n'est qu'à la date de la publication de la dissolution que la situation fiscale peut être réglée. La décision de dissolution d'une société unipersonnelle entraîne automatiquement transmission de l'ensemble du patrimoine social, actif et passif, à l'associé unique. Toutefois, les créanciers de la société peuvent faire opposition à la dissolution dans les trente jours de la publication de celle-ci. La transmission du patrimoine n'intervient alors qu'après règlement du sort de ces oppositions : rejet par le tribunal ou remboursement du créancier opposant ou encore octroi de garanties.

Il est précisé que lorsque toutes les parts sont réunies entre les mains d'une personne physique, l'imposition est exigible au moment de la clôture des opérations de liquidation de la société (art. 103 de la loi n° 2001-420 du 15 mai 2001).

15. Changement de régime fiscal des sociétés de personnes. Si une société dont les revenus n'ont pas la nature de bénéfiques d'une entreprise industrielle, commerciale ou artisanale, d'une exploitation agricole ou d'une activité non commerciale cesse totalement ou partiellement d'être soumise au régime des sociétés de personnes, le II de l'article 202 ter du CGI prévoit l'imposition à l'impôt sur le revenu des plus-values non encore imposées à la date du changement de régime, y compris les plus-values latentes incluses dans le patrimoine ou l'actif social, au titre de la période d'imposition précédant immédiatement le changement de régime.

Toutefois, en l'absence de création d'une personne morale nouvelle, ces plus-values latentes ne sont pas imposées à la condition que l'ensemble des éléments du patrimoine ou de l'actif soient inscrits au bilan d'ouverture de la première période d'imposition ou du premier exercice d'assujettissement à l'impôt sur les sociétés, en faisant apparaître distinctement, d'une part, leur valeur d'origine et, d'autre part, les amortissements et provisions y afférents qui auraient été admis en déduction si la société avait été soumise à l'impôt sur les sociétés depuis sa création.

16. Transformation de sociétés de personnes. Lorsqu'elle donne naissance à une personne morale nouvelle, la transformation d'une société en une société d'un type juridique différent emporte cession à la société nouvelle de l'actif de la société ancienne. Une telle opération est susceptible de donner lieu à imposition des associés sur la différence entre la valeur réelle des actifs immobiliers au jour de la transformation et leur prix de revient.

Lorsqu'elle n'entraîne pas la création d'une personne morale nouvelle, deux cas sont à distinguer :

a- si les terrains et immeubles sont repris à l'actif de la société issue de la transformation pour une valeur identique à celle qu'ils avaient reçue dans la société transformée, la transformation ne peut, en principe, motiver la taxation à l'impôt sur le revenu des plus-values latentes affectant le patrimoine social (cf. toutefois infra) ;

b- si les biens sont repris à l'actif de la société nouvelle pour une valeur supérieure à celle pour laquelle ils figuraient dans la société transformée, les plus-values constatées à cette occasion sont susceptibles d'être soumises à l'impôt sur le revenu, dans les conditions prévues à l'article 8 du CGI.

La transformation d'une société de personnes non transparente en société transparente produit les mêmes effets qu'une dissolution de société. Les plus-values ainsi dégagées doivent donc être taxées au nom de chaque associé.

2. Sociétés qui relèvent de l'article 1655 ter du CGI

17. Apports en société. D'une manière générale, l'apport en société est assimilé à une vente et constitue donc une opération susceptible de dégager une plus-value imposable.

Lorsqu'un immeuble, bâti ou non bâti (y compris les terrains à bâtir), est apporté à une société dotée de la transparence fiscale définie à l'article 1655 ter du CGI, cet apport ne constitue une cession à titre onéreux que pour la seule fraction de l'immeuble correspondant aux droits acquis par les coassociés de l'apporteur. La fraction du bien correspondant aux droits de l'apporteur ne peut être considérée comme une mutation au profit de la société puisque celle-ci est réputée inexistante.

Par exemple, si l'immeuble représente 30 % des apports effectués à la société (les autres associés ayant effectué des apports en numéraire), l'apporteur doit être regardé comme restant propriétaire de la part de l'immeuble correspondant à ses droits. Tout se passe donc comme s'il avait cédé 70 % de l'immeuble et c'est à partir de ce pourcentage que la plus-value doit être déterminée.

Si les droits de l'apporteur sont modifiés à la suite d'apports nouveaux (notamment en numéraire) effectués par les autres associés ou si d'autres associés entrent dans la société, il convient, en principe, de considérer qu'il y a corrélativement cession d'une autre fraction de l'immeuble, susceptible de dégager une plus-value imposable.

Les dispositions de l'article 238 decies II du CGI ne sont pas applicables aux plus-values imposées conformément à l'article 150 U du CGI (CGI, art. 238 terdecies).

18. Transformation d'une société transparente en une société non transparente. Cette dernière société étant dotée d'une personnalité distincte de celle de ses membres, il y a lieu de considérer que les intéressés lui font apport des biens auxquels les actions ou parts qu'ils détiennent leur donnaient vocation (voir, apport à une société non transparente).

Ces règles sont applicables quels que soient la nature, la forme et l'objet de la société issue de la transformation, dès lors qu'elle ne peut être réputée remplir les conditions requises à l'article 1655 ter du CGI. C'est ainsi, notamment, que la transformation d'une société transparente en société civile immobilière non transparente est susceptible de dégager des plus-values immobilières imposables.

19. Transformation d'une société transparente en société de construction-vente régie par l'article 239 ter du CGI. En principe, la plus-value dégagée par cette transformation devrait être soumise à l'impôt en application des règles ci-dessus exposées. Mais l'article 239 ter du CGI prévoit expressément qu'il est sursis à cette imposition. Il convient de noter, toutefois, que le sursis prévu par ce texte ne concerne que la plus value acquise, le cas échéant, par le terrain depuis la date de l'apport consenti à la société transparente.

Le bénéfice de cette mesure est subordonné à la condition qu'aucune modification des valeurs comptables des éléments d'actifs ne soit apportée du fait de la transformation. La société doit donc s'abstenir de comptabiliser les éléments en cause pour une valeur supérieure à la valeur d'origine qu'ils comportaient avant la transformation (cf. DB 8 H 322). Corrélativement, la valeur d'actif des participations détenues dans la société transformée par des entreprises industrielles et commerciales ou des sociétés passibles de l'impôt sur les sociétés doit demeurer inchangée au bilan de ces dernières.

Quant à la plus-value déjà acquise à cette date et afférente à la fraction du terrain réputée conservée par l'apporteur, elle devient imposable, dans les conditions ordinaires, du fait de la transformation. Bien entendu, cette règle ne peut s'appliquer que pour autant que la plus-value d'apport n'ait pas été intégralement soumise à l'impôt lors de l'apport.

20. Vente par la société d'éléments du patrimoine immobilier. Les sociétés transparentes ne sont pas normalement appelées à céder des éléments de leur patrimoine immobilier. En effet, sauf cas exceptionnels, une telle cession a pour conséquence de replacer lesdites sociétés sous l'empire du droit commun en matière d'impôt sur le revenu ou d'impôt sur les sociétés.

Néanmoins, si une telle opération était réalisée, la plus-value devrait être considérée comme dégagée un instant de raison avant que la société ne recouvre une personnalité morale et la plus-value serait alors taxable entre les mains de chaque associé dans les conditions prévues à l'article 8 bis du CGI.

Par ailleurs, il y aurait lieu, bien entendu, de faire application des règles prévues en cas de transformation transparente en une société non transparente pour les biens conservés par la société.

21. Dissolution de sociétés transparentes. Une telle opération ne dégage pas de plus-value imposable. Il en est ainsi même lorsque la société vient à être dissoute à l'arrivée de son terme, sans avoir réellement rempli son objet.

22. Cession de droits sociaux des sociétés transparentes. Dès lors que les sociétés sont réputées inexistantes du point de vue fiscal, la cession des titres est considérée porter directement sur les immeubles ou fractions d'immeubles représentés par ces titres.

FICHE N° 2
Biens immobiliers exonérés

1. Le régime d'imposition des plus-values immobilières des particuliers ne s'applique pas aux cessions des biens :

- a- qui constituent l'habitation principale du cédant au jour de la cession (section 1) ;
- b- pour lesquels une déclaration d'utilité publique a été prononcée en vue d'une expropriation lorsque la condition de emploi est satisfaite (section 2) ;
- c- échangés dans le cadre d'opérations de remembrements ou assimilées (section 3) ;
- d- dont le prix de cession est inférieur ou égal à 15 000 € (section 4) ;
- e- détenus depuis plus de 15 ans (section 5).

2. Il en est de même des biens qui constituent l'habitation en France des personnes physiques, non résidentes en France, ressortissantes d'un Etat membre de la Communauté européenne dans la limite d'une résidence par contribuable et à condition que le cédant ait été fiscalement domicilié en France de manière continue pendant au moins deux ans à un moment quelconque antérieurement à la cession.

Voir sur ce dernier point la fiche n° 14 relative aux contribuables non domiciliés en France

Section 1 : Résidence principale

3. Les plus-values réalisées lors de la cession de la résidence principale du cédant au jour de la cession sont exonérées (CGI, art. 150 U-II 1°). Cette exonération s'applique également aux dépendances immédiates et nécessaires cédées simultanément avec cet immeuble (CGI, art. 150 U-II 3°).

L'exonération est de caractère général. Elle est acquise lorsque les conditions sont remplies quels que puissent être les motifs de la cession, la nature de l'habitation, l'importance du prix de cession ou de la plus-value et l'affectation que l'acquéreur envisage de donner à l'immeuble, même s'il est destiné à être démoli en vue de l'édification de nouvelles constructions.

A. NOTION DE RESIDENCE PRINCIPALE

4. Sont considérés comme résidences principales au sens du 1° du II de l'article 150 U du CGI, les immeubles ou parties d'immeubles constituant la résidence habituelle et effective du propriétaire. Les droits relatifs à ces biens peuvent également bénéficier de cette exonération.

1. Résidence habituelle et effective

5. Résidence habituelle. La résidence habituelle doit s'entendre du lieu où le contribuable réside habituellement pendant la majeure partie de l'année.

Il s'agit d'une question de fait qu'il appartient à l'administration d'apprécier sous le contrôle du juge de l'impôt. Dans le cas où le contribuable réside six mois de l'année dans un endroit et six mois dans un autre, la résidence principale est celle pour laquelle l'intéressé bénéficie des abattements en matière de taxe d'habitation.

6. Résidence effective. Il doit s'agir de la résidence effective du contribuable. Une utilisation temporaire d'un logement ne peut être regardée comme suffisante pour que le logement ait le caractère d'une résidence principale susceptible de bénéficier de l'exonération. Lorsqu'un doute subsiste, le contribuable est tenu de prouver par tous moyens l'effectivité de la résidence.

7. Logement situé dans un immeuble collectif. Lorsque le contribuable occupe un logement dans un immeuble collectif dont il est propriétaire, seul le logement occupé doit être considéré comme résidence principale.

8. Titulaire d'un logement de fonction. Lorsqu'un des époux est titulaire d'un logement de fonction, ce logement constitue, en principe, sa résidence principale. Toutefois, lorsque le conjoint et les enfants du titulaire du logement de fonction résident effectivement et en permanence dans une autre habitation, cette dernière peut être considérée comme constituant l'habitation principale du foyer.

Dans ces situations, la notion de logement abritant le foyer du contribuable constitue une question de fait que l'administration doit apprécier strictement sous le contrôle du juge de l'impôt.

2. Immeuble affecté pour partie à un usage professionnel

9. L'immeuble ou la partie d'immeuble doit en principe être affecté totalement à usage d'habitation.
10. Lorsque l'immeuble ou la partie d'immeuble cédé est totalement affecté à usage d'habitation mais constitue le domicile commercial d'une entreprise, il est admis que l'exonération puisse s'appliquer à la totalité de la plus-value, toutes les autres conditions étant par ailleurs remplies. Il en est de même lorsque l'activité exercée dans l'habitation ne nécessite ni locaux ni matériels professionnels spécifiques.
11. Lorsque l'immeuble ou la partie d'immeuble cédé est pour partie affecté à usage d'habitation et pour partie à usage professionnel, seule la fraction de la plus-value afférente à la cession de la partie privative qui constitue la résidence principale du cédant peut bénéficier de l'exonération.

3. Immeuble dont le droit de propriété est démembré

12. Lorsque la cession porte uniquement sur l'usufruit ou sur la nue-propriété d'un immeuble détenu jusque-là en pleine propriété, l'exonération est applicable toutes conditions étant par ailleurs remplies.
13. Lorsque la cession porte sur un immeuble dont la nue-propriété et l'usufruit appartiennent à des personnes différentes, il convient d'examiner chaque situation :
- le logement constitue la résidence principale du seul usufruitier : seule la quote-part de plus-value correspondant aux droits de l'usufruitier est susceptible de bénéficier de l'exonération ;
 - le logement constitue la résidence principale de l'usufruitier et du nu-propriétaire : la plus-value réalisée lors de la cession du logement peut, en principe, bénéficier de l'exonération. Toutefois, dans le cas où la jouissance des locaux est répartie entre l'usufruitier et le nu-propriétaire, l'exonération est limitée aux locaux effectivement utilisés par leurs titulaires à titre de résidence principale.

B. RESIDENCE PRINCIPALE DU CEDANT

14. L'immeuble cédé doit constituer la résidence principale du propriétaire lui-même. Il peut toutefois être détenu par l'intermédiaire d'une société de personnes (voir n° 105. de l'instruction en ce qui concerne l'exonération en cas de cessions de titres de sociétés à prépondérance immobilière qui mettent, en droit ou en fait, gratuitement un logement à la disposition de l'associé cédant qui l'occupe à titre d'habitation principale).

1. Immeuble détenu directement par le contribuable

15. L'immeuble cédé doit constituer la résidence principale du propriétaire lui-même. En conséquence, ne peuvent bénéficier de cette exonération les plus-values provenant de la cession de logements donnés en location, alors même qu'ils constitueraient la résidence principale des locataires.
16. Lorsque la partie de l'immeuble cédée est issue de la division du logement constituant la résidence principale du cédant, la condition d'affectation à la résidence principale du cédant s'apprécie au jour de la cession de chacune des parties de l'immeuble.

2. Immeuble détenu par l'intermédiaire d'une société

17. Immeuble occupé par l'associé d'une société immobilière non transparente. L'associé d'une société qui relève des articles 8 à 8 ter du CGI, qui occupe, à titre de résidence principale, un immeuble ou une partie d'immeuble appartenant à cette société et que celle-ci met, en droit ou en fait, gratuitement à sa disposition, bénéficie, en cas de cession à titre onéreux de cet immeuble ou de cette partie d'immeuble, de l'exonération prévue en matière d'habitation principale, de la même manière que s'il en avait été lui-même propriétaire (cf. Débats Sénat du 24 novembre 2003, JO Sénat n° 108 S CR du 25 novembre 2003, p. 8569).

Dans cette hypothèse, l'exonération ne porte que sur :

- la fraction de l'immeuble occupé par l'associé à titre de résidence principale ;
- la quote-part revenant à cet associé.

18. Immeuble occupé par l'associé d'une société immobilière transparente. L'exonération s'applique à la plus-value réalisée lors de la cession d'un immeuble appartenant à une société immobilière dotée de la transparence fiscale (CGI, art. 1655 ter), toutes conditions étant par ailleurs remplies.

3. Immeuble occupé par les ascendants ou les descendants du cédant

19. L'exonération ne peut en principe s'appliquer aux immeubles occupés par les ascendants ou descendants du propriétaire quand bien même ils appartiendraient au foyer fiscal du cédant.

Toutefois lorsque deux appartements sont situés dans le même immeuble et que leur acquisition a été rendue nécessaire par le nombre des personnes à la charge du contribuable, il est admis que ces appartements forment une unité d'habitation et constituent par voie de conséquence la résidence principale de l'intéressé. La plus-value réalisée à l'occasion de la cession de l'un et l'autre de ces appartements peut donc bénéficier de l'exonération. La condition d'affectation à la résidence principale s'apprécie au jour de la cession de chacune des parties de l'immeuble.

C. RESIDENCE PRINCIPALE AU JOUR DE LA CESSION

20. Le logement doit être la résidence principale du cédant au jour de la cession.

Cette condition exclut de l'exonération les cessions portant sur des immeubles qui, bien qu'ayant été antérieurement la résidence principale du propriétaire, n'ont plus cette qualité au moment de la vente. Par suite, l'exonération ne s'applique pas aux cessions portant sur des immeubles qui, au jour de la cession, sont donnés en location, sont occupés gratuitement par des membres de la famille du propriétaire ou des tiers, sont devenus vacants ou sont à la disposition du titulaire d'un logement de fonction (voir toutefois n° 8.).

L'exonération est également refusée lorsque l'occupation au moment de la vente répond à des motifs de pure convenance et notamment lorsque le propriétaire revient occuper le logement juste avant la vente et pour les besoins de cette dernière (voir également n° 6. sur la notion d'habitation principale effective).

21. Ce principe comporte trois assouplissements.

1. Immeuble occupé jusqu'à sa mise en vente

22. Il est admis, lorsque l'immeuble a été occupé jusqu'à sa mise en vente, que l'exonération ne soit pas écartée à la condition que la cession intervienne dans les délais normaux de vente.

Il ne peut être fixé, a priori, aucun délai maximum pour la réalisation d'une telle cession. Toutefois, dans la majorité des cas, un délai d'une année doit constituer le délai maximal. Il s'agit d'une question de fait qui s'apprécie au regard de l'ensemble des circonstances de l'opération, et notamment des conditions locales du marché immobilier, des caractéristiques particulières du bien cédé et des diligences exposées par le contribuable pour la mise en vente de ce bien (annonces dans la presse, démarches auprès d'agences immobilières, etc.).

En tout état de cause, lorsque le délai excède la durée normale de vente, le seul fait que l'immeuble ait été mis en vente n'est pas considéré comme de nature à justifier l'exonération de la plus-value, notamment s'il apparaît que le prix demandé ne correspond pas aux prix pratiqués sur le marché immobilier local.

2. Immeuble occupé par le futur acquéreur

23. Il est admis que l'exonération s'applique lorsque l'immeuble est occupé par le futur acquéreur avec qui un compromis de vente a été signé. Deux conditions doivent être simultanément réunies :

- la convention d'occupation temporaire doit être intrinsèquement liée à la vente ;
- le contrat de vente doit être passé dans un délai normal à compter de la signature du compromis.

3. Immeuble cédé par des époux séparés ou divorcés

24. Il convient de distinguer selon que la résidence principale des époux séparés ou divorcés est en cours de construction ou achevée.

a) Immeuble en cours de construction

25. Un immeuble en cours de construction ne constitue pas, au moment de sa vente, la résidence habituelle et effective du cédant. La plus-value réalisée à l'occasion de cette vente ne peut donc en principe bénéficier de l'exonération prévue au 1° du II de l'article 150 U du CGI.

26. Toutefois, dans le cas où la cession d'un immeuble en cours de construction est réalisée par un couple en instance de divorce, il est admis que l'exonération prévue en faveur des résidences principales puisse s'appliquer. Deux conditions doivent être simultanément réunies :

- les intéressés doivent apporter la preuve que l'immeuble cédé était destiné à leur habitation principale ;
- ils ne doivent pas, par ailleurs, être propriétaires du logement qu'ils occupent durant la construction de leur future habitation.

b) Immeuble qui constituait la résidence principale des époux lors de la séparation

27. La condition tenant à l'occupation du logement à titre d'habitation principale au jour de la cession n'est pas toujours satisfaite en cas de séparation ou de divorce, notamment lorsque l'un des conjoints a été contraint de quitter le logement qui constituait alors sa résidence principale.

28. Toutefois, il est admis, dans cette situation, que l'exonération prévue en faveur des résidences principales peut s'appliquer. Deux conditions doivent être simultanément réunies :

- le logement constituait la résidence principale des époux lors de la séparation. Il est précisé que la circonstance que le contribuable est propriétaire du logement qu'il occupe à la date de la cession de l'ancienne résidence commune des époux n'est pas de nature à écarter le bénéfice de l'exonération ;
- la cession du logement est motivée par leur rupture et intervient dans un délai normal après leur séparation (voir sur cette dernière notion n° 22.).

D. DEPENDANCES IMMEDIATES ET NECESSAIRES

29. Les dépendances immédiates et nécessaires de la résidence principale dont la cession est exonérée, sont également exonérées à la condition que leur cession intervienne simultanément avec celle desdits immeubles (CGI, art. 150 U-II 3°).

1. Notion de dépendances immédiates et nécessaires

30. Terrain à bâtir. Lorsque l'immeuble est vendu comme terrain à bâtir, c'est-à-dire lorsque le terrain (notamment terrain nu, terrain recouvert de bâtiments destinés à être démolis, immeuble inachevé) est acquis en vue de l'édification d'une construction entrant dans le champ d'application de la TVA immobilière, les dépendances immédiates et nécessaires s'entendent uniquement :

- des locaux et aires de stationnement utilisés par le propriétaire comme annexes à son habitation (garage, parking, remise, maison de gardien) ;
- des cours, des passages, et en général, de tous les terrains servant de voies d'accès à l'habitation et à ses annexes.

31. Terrain entourant l'immeuble. Dans les autres cas, cette notion est interprétée de manière plus large. Il est admis, en effet, que l'exonération porte sur l'ensemble du terrain (y compris l'assise de la construction) entourant l'immeuble.

32. Chambres de bonnes et garages. Le point de savoir si une chambre de bonne ou un garage constitue la dépendance immédiate et nécessaire de la résidence principale est une question de fait. Toutefois, il n'y a pas lieu d'écarter la notion de dépendance immédiate et nécessaire :

- pour les garages situés à une distance inférieure à 1 km de la résidence principale ;
- pour les chambres de bonnes situées dans le même immeuble que la résidence principale. Si tel n'est pas le cas, la cession de la chambre est traitée comme une cession ordinaire. Il s'agit toutefois d'une présomption simple susceptible de preuve contraire. En outre, si la chambre de bonne peut être regardée comme une extension de la résidence principale, il n'y a plus lieu de faire application des critères liés à la dépendance : c'est au regard de la notion d'unité d'habitation qu'il convient d'apprécier si la cession de l'ensemble immobilier peut bénéficier de l'exonération.

33. Monuments historiques. En raison de leur caractère particulier, il est admis que les parcs et jardins des monuments historiques ne soient pas dissociés des éléments bâtis (immeubles proprement dits et constructions accessoires). Ceux-ci doivent être considérés comme dépendances immédiates et nécessaires à moins bien sûr qu'ils ne soient destinés, en fait, à être livrés à la construction.

Cette solution est strictement limitée aux immeubles suivants :

- immeubles classés monuments historiques ;
- immeubles inscrits à l'inventaire supplémentaire ;
- immeubles qui font partie du patrimoine national à raison de leur caractère historique ou artistique particulier, et qui ont fait l'objet d'un agrément spécial accordé par le Ministre du Budget en vue de permettre la déduction des charges foncières, soit du revenu global, soit des revenus fonciers ;
- immeubles ayant reçu le label délivré par la « Fondation du patrimoine » en application de l'article 2 de la loi n° 96-590 du 2 juillet 1996 relative à la « Fondation du patrimoine » si ce label a été accordé sur avis favorable du service départemental de l'architecture et du patrimoine.

2. Dépendances cédées simultanément avec la résidence principale

34. Pour être exonérées, les dépendances immédiates et nécessaires de la résidence exonérée doivent former avec elle un tout indissociable et, par conséquent, être cédées en même temps que celle-ci.

35. La circonstance que la vente soit réalisée auprès d'acquéreurs distincts ne fait pas obstacle au bénéfice de l'exonération toutes conditions étant par ailleurs remplies.

Ainsi, l'exonération s'applique aux garages ou aux chambres de bonnes qui sont considérés comme des dépendances immédiates et nécessaires du logement même dans l'hypothèse où l'acquéreur du garage ou de la chambre est différent de celui de la maison d'habitation. Dans cette situation, il est admis de réputer la condition de cession simultanée satisfaite lorsque les cessions interviennent dans un délai normal (voir sur cette dernière notion n° 22.).

Section 2 : Expropriations

36. Les plus-values réalisées lors de la cession d'immeubles, de parties d'immeubles ou de droits relatifs à ces biens pour lesquels une déclaration d'utilité publique a été prononcée en vue d'une expropriation sont exonérées.

Cette exonération est subordonnée au emploi par le cédant de l'intégralité de l'indemnité par l'acquisition, la construction, la reconstruction ou l'agrandissement d'un ou de plusieurs immeubles dans un délai de douze mois à compter de la date de perception de l'indemnité (CGI, art. 150 U-II 4°).

A. IMMEUBLES POUR LESQUELS UNE DECLARATION D'UTILITE PUBLIQUE A ETE PRONONCEE

37. Les immeubles, parties d'immeubles ou droits relatifs à ces biens doivent être compris dans une déclaration d'utilité publique prononcée dans les conditions prévues soit :

- par l'article 1^{er} de l'ordonnance n° 58-997 du 23 octobre 1958 (Titre 1er, chap. 1er du Code de l'expropriation) ;

- par l'article 14 de la loi n° 70-612 du 10 juillet 1970 tendant à faciliter la suppression de l'habitat insalubre.

Les plus-values réalisées lors de cessions amiables consenties à un aménageur titulaire d'une convention de zone d'aménagement concertée peuvent bénéficier de l'exonération si, toutes autres conditions étant par ailleurs réunies, l'aménageur (un établissement public ou une société d'économie mixte) se voit confier le droit d'expropriation dans les conditions prévues à l'article L. 300-4 du code de l'urbanisme.

38. En outre, il importe peu que l'indemnité soit fixée judiciairement ou qu'elle résulte d'un accord amiable constaté dans un acte de cession, dans un traité d'adhésion à ordonnance d'expropriation ou dans un jugement de donné acte.

Il n'y a pas lieu de distinguer selon que le transfert de propriété est prononcé par le juge ou réalisé à l'amiable. Les actes de vente amiable antérieurs à la déclaration d'utilité publique sont à traiter comme les actes postérieurs dès lors qu'ils ont fait l'objet d'une ordonnance de donné acte dans les conditions prévues au deuxième alinéa de l'article 7 de l'ordonnance du 23 octobre 1958 précitée codifié à l'article L. 12-2 du Code de l'expropriation.

B. CONDITION TENANT AU EMPLOI DE L'INDEMNITE

39. Cette exonération est subordonnée au emploi par le cédant de l'intégralité de l'indemnité par l'acquisition, la construction, la reconstruction ou l'agrandissement d'un ou de plusieurs immeubles dans un délai de douze mois à compter de la date de perception de l'indemnité.

1. Indemnité concernée

40. L'indemnité qui doit être remployée s'entend de celle qui est retenue pour le calcul de la plus-value de cession, à l'exclusion, par conséquent, des indemnités qui ne sont pas représentatives de la valeur de cession du bien exproprié.

Il n'y a donc pas lieu de prendre en considération les indemnités pour trouble de jouissance, les indemnités qui ont, en droit, le caractère de revenu imposable pour le contribuable (ex : indemnités allouées pour perte de loyers), ou encore celles représentatives de frais de déménagement de l'exproprié.

Voir fiche n° 3 relative au prix de cession à retenir, n°s 13 à 17

2. Remploi intégral

41. Remploi intégral. Le emploi doit porter sur l'intégralité de l'indemnité. Cette condition sera toutefois réputée satisfaite si 90 % de l'indemnité est effectivement remployée.

42. Biens appartenant à une société de personnes. En cas d'expropriation de biens appartenant à une société de personnes qui relève des articles 8 à 8 ter du CGI, le emploi peut être effectué au niveau :

- soit de la société civile immobilière elle-même, personne morale propriétaire des immeubles expropriés ;
- soit de chacun des associés. Dans ce dernier cas, l'exonération ne peut s'appliquer que dans la mesure où le emploi est effectué par tous les associés. Bien entendu, chaque associé doit procéder au emploi intégral de l'indemnité qui lui revient.

43. Biens en indivision. Lorsque l'expropriation porte sur un bien immobilier en indivision, la condition de emploi intégral s'apprécie individuellement au niveau de chaque coï ndivisaire.

L'exonération est donc acquise à chacun des indivisaires ayant personnellement effectué le emploi de la fraction de l'indemnité d'expropriation qui lui revient, toutes les autres conditions étant par ailleurs remplies. La circonstance que l'un des indivisaires ne remplirait pas la condition de emploi intégral de l'indemnité lui revenant est sans incidence sur la situation des autres coï ndivisaires.

3. Objet du emploi

a) Remploi admis

44. L'indemnité peut être utilisée pour l'acquisition, la construction, la reconstruction ou l'agrandissement d'un ou de plusieurs immeubles.

Outre le paiement du prix proprement dit, l'indemnité peut être utilisée au paiement des frais afférents à l'acquisition, tels que la TVA, les droits de mutation et les frais d'actes (honoraires du notaire, frais de timbres et de publicité foncière).

45. Le emploi peut être effectué sans tenir compte de l'affectation des biens. Ainsi, le bénéfice de l'exonération est accordé en cas d'acquisition d'un immeuble bâti ou non au moyen de l'indemnité d'expropriation relative à un autre immeuble bâti ou non. Il en est de même en cas d'acquisition d'un immeuble affecté à une exploitation industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou à l'exercice d'une profession non commerciale.

L'exonération n'est subordonnée à aucune durée de conservation des biens acquis en emploi.

46. S'agissant des travaux de reconstruction, le remploi doit être effectué dans une opération de reconstruction au sens de la jurisprudence du Conseil d'État concernant les revenus fonciers, les taxes sur le chiffre d'affaires ou les impôts locaux. Les travaux doivent en outre avoir nécessité l'obtention d'un permis de construire ou le dépôt de la déclaration préalable prévue par le Code de l'urbanisme. Sous les mêmes conditions, l'exonération s'applique lorsque l'indemnité est affectée à des travaux d'agrandissement, c'est-à-dire à des travaux ayant pour effet d'accroître le volume ou la surface habitable des locaux existants (ex. : surélévation).

47. Enfin, l'exonération s'applique lorsque l'indemnité est affectée à l'acquisition de droits relatifs à un immeuble. Ces droits s'entendent des droits résultant du démembrement de la propriété (nue-propriété, usufruit) ou de droits indivis (en pleine propriété, en nue-propriété ou en usufruit).

b) Remploi interdit

48. La plus-value n'est pas exonérée en cas de remploi de l'indemnité :

- dans des travaux d'amélioration, sauf s'ils ont été effectués à l'occasion de travaux de construction ou de reconstruction et sont indissociables de ceux-ci ;

- dans l'acquisition de parts ou actions de sociétés ou groupements (groupements fonciers agricoles, sociétés civiles de placement immobilier, sociétés immobilières d'investissement, sociétés immobilières pour le commerce et l'industrie notamment). L'apport d'une indemnité d'expropriation à une société ou un groupement ne permet pas au contribuable de bénéficier de cette exonération.

4. Délai de remploi

49. Principe. Le remploi doit être effectué dans un délai de douze mois à compter du paiement. Ce délai court à compter de la date de perception de l'indemnité ou de son solde si cette indemnité est versée par fractions successives.

Il s'ajoute donc au délai écoulé depuis la date du transfert de la propriété des biens à la collectivité publique et, globalement, les contribuables expropriés disposent d'un délai largement supérieur à douze mois pour procéder au remploi.

50. Bien acquis avant l'expropriation. Il est admis que le remploi soit effectué avant la réalisation de l'expropriation ou le paiement de l'indemnité, à la condition que l'achat soit motivé par la perspective de cette expropriation ou du paiement de l'indemnité. Cette mesure de tempérament n'est soumise à aucune formalité spécifique.

51. Opération de construction, reconstruction ou agrandissement. Seules les opérations de construction, de reconstruction ou d'agrandissement, qui sont effectivement engagées avant l'expiration du délai de douze mois ouvrent droit au bénéfice de l'exonération. Dans ce délai, le contribuable doit donc être en mesure de justifier :

- qu'il est propriétaire du terrain destiné à servir d'assise à la construction, reconstruction ou à l'agrandissement. Il n'y a pas lieu de distinguer selon que ce terrain a été acquis après l'expropriation ou figurait précédemment dans le patrimoine du contribuable ;

- qu'un contrat d'architecte a été conclu en prévoyant la réalisation d'une construction, d'une reconstruction ou d'un agrandissement dont le coût prévisionnel est au moins égal au montant de l'indemnité à employer. Si l'indemnité est affectée en partie à l'acquisition du terrain, le coût du terrain et des constructions, reconstructions ou agrandissements doit être comparé au montant de l'indemnité ;

- que des engagements ont été pris à l'égard des entrepreneurs (devis approuvé et contrat d'entreprise).

5. Justification du remploi

52. Les pièces justifiant du remploi de l'indemnité sont fournies par le contribuable sur demande de l'administration (CGI, ann. II, art. 74 SI).

Section 3 : Opérations de remembrement ou assimilées

53. Les plus-values réalisées lors de certaines opérations de remembrement ou opérations assimilées sont exonérées (CGI, art. 150 U-II 5°). Elles sont toutefois considérées comme des opérations intercalaires.

En cas de vente des biens reçus lors d'une opération de remembrement ou d'une opération assimilée, 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. L'exonération des plus-values réalisées lors de ces opérations n'est donc pas définitive puisqu'elles sont susceptibles d'être imposées en cas de revente des biens remembrés ou échangés.

A. REMEMBREMENTS URBAINS

54. Les opérations de remembrement urbain considérées comme des opérations intercalaires sont identiques à celles qui bénéficient de l'exonération de droit de timbre et de droits d'enregistrement en application des dispositions de l'article 1055 du CGI.

55. Ces opérations doivent avoir pour objet le remembrement de parcelles et la modification corrélative des droits de propriété, des charges et des servitudes qui y sont attachées, et être réalisées par l'intermédiaire :

- soit d'associations foncières urbaines régies par les articles L. 322-1 à L. 322-10 du code de l'urbanisme ;

- soit d'associations syndicales urbaines constituées conformément aux dispositions de l'ordonnance n° 58-1445 du 31 décembre 1958.

Il en est de même des opérations de remembrement ayant fait l'objet d'une autorisation donnée dans les formes prévues par la réglementation applicable en matière de lotissement (art. R* 315-1 à R* 315-31-4 du Code de l'urbanisme).

56. Sous réserve que les conditions soient remplies, les dispositions du 5° du II de l'article 150 U du CGI s'appliquent aux plus-values réalisées lors de l'apport des terrains à l'association foncière urbaine ou à l'association syndicale chargée du remembrement ainsi qu'aux plus-values dégagées lors de l'attribution, par l'association, des parcelles remembrées aux différents propriétaires ayant participé à l'opération.

57. Les opérations de remembrement urbain qui sont effectuées en dehors de ces schémas juridiques, notamment sous le couvert d'associations autres que celles définies ci-dessus ne peuvent bénéficier de ces dispositions.

B. REMEMBREMENTS RURAUX

58. Les opérations de remembrement de biens ruraux effectuées conformément à l'article L. 123-1 du code rural ainsi que les soultes versées en application de l'article L. 123-4 du même code sont considérées comme des opérations intercalaires.

59. Opérations effectuées conformément à l'article L. 123-1 du code rural. Le remembrement, qui s'analyse en des échanges de parcelles effectués directement entre propriétaires, doit avoir principalement pour but, par la constitution d'exploitations rurales d'un seul tenant ou de grandes parcelles bien groupées, d'améliorer l'exploitation agricole des biens remembrés. Il doit également avoir pour objet l'aménagement rural du périmètre dans lequel il est mis en œuvre.

En pratique, il s'agit des opérations de remembrement rendues exécutoires par un arrêté préfectoral, pris sur proposition des commissions communales ou intercommunales d'aménagement foncier.

Les plus-values éventuellement réalisées par chacun des coéchangistes participant à l'opération de remembrement ne sont donc pas soumises à l'impôt sur le revenu à cette occasion.

60. Soultes versées en application de l'article L. 123-4 du code rural. Une soulte en espèces peut, dans le cadre d'une opération de remembrement, être versée lorsqu'il y a lieu d'indemniser les propriétaires de terrains cédés des « plus-values » transitoires ou permanentes qui s'y trouvent incorporées et qui sont définies par la commission. Généralement, ces « plus-values » s'entendent de la valeur des arbres fruitiers (plus-value permanente) ou des clôtures (plus-value transitoire) transférés à l'attributaire des terrains. Le versement de ces soultes ne constitue pas une plus-value imposable à l'occasion de l'opération de remembrement des biens ruraux.

Cette disposition est strictement limitée aux soultes pour lesquelles elle a été prévue. Ainsi, elle ne saurait être étendue aux soultes en espèces versées par les collectivités à un propriétaire participant au remembrement lorsque, en raison de la création des aires nécessaires aux ouvrages collectifs communaux, des terrains ne peuvent lui être réattribués. Si d'ailleurs l'exonération était appliquée en pareil cas, ce serait une exonération définitive, contraire au texte de la loi, puisqu'il n'y a pas de terrain à revendre.

C. REMEMBREMENT SPECIAL EN CAS D'EXPROPRIATION

61. Sont également considérées comme des opérations intercalaires, les opérations de remembrements effectuées conformément à l'article L. 123-24 du code rural.

Lorsque les expropriations en vue de la réalisation de grands ouvrages publics sont susceptibles de compromettre la structure des exploitations dans une zone déterminée, le maître de l'ouvrage a l'obligation, dans l'acte déclaratif d'utilité publique, de remédier aux dommages causés en participant financièrement à l'exécution d'opérations de remembrement et aux travaux connexes. La même obligation peut être imposée au maître de l'ouvrage en cas de création de zones industrielles ou à urbaniser, d'autoroutes ou de réserves foncières.

Les plus-values réalisées à l'occasion des opérations de remembrement intervenant sur les biens compris dans le périmètre de remembrement sont exonérées. En revanche, les plus-values consécutives à la cession ou à l'expropriation de l'emprise des ouvrages ou des terrains nécessaires à la création de zones industrielles ou à urbaniser ou de réserves de remembrement - qui sont exclus du périmètre de remembrement - ne peuvent bénéficier de cette exonération.

D. REORGANISATION FONCIERE

62. Sont également considérées comme des opérations intercalaires, les opérations de réorganisation foncière effectuées conformément à l'article L. 122-1 du code rural.

La réorganisation foncière a pour objet d'améliorer à l'intérieur d'un périmètre déterminé la structure des fonds agricoles et forestiers par voie d'échanges de parcelles et de mettre en valeur les terres incultes ou manifestement sous-exploitées. Il s'agit d'un mode d'aménagement foncier intermédiaire entre le remembrement rural et les échanges amiables. En effet, les échanges réalisés dans ce cadre doivent privilégier l'accord amiable des propriétaires concernés.

E. OPERATIONS D'ECHANGES

63. Les échanges d'immeubles ruraux susceptibles d'être considérés comme des opérations intercalaires doivent être réalisés dans le cadre des articles L. 124-1 et suivants du code rural.

Ces échanges permettent de regrouper des terres et d'améliorer leurs conditions d'exploitation. Ils interviennent sur l'initiative de deux ou de plusieurs propriétaires. L'échange bilatéral est toujours amiable. L'échange multilatéral peut éventuellement présenter un caractère obligatoire.

Section 4 : Montant des cessions

64. Les immeubles, les parties d'immeubles ou les droits relatifs à ces biens sont exonérés si leur prix de cession est inférieur ou à égal à 15 000 € (CGI, art. 150 U-II 6°).

65. Le seuil d'imposition de 15 000 € s'apprécie bien par bien et non annuellement.

66. Il s'apprécie en tenant compte de la valeur en pleine propriété de l'immeuble, de la partie d'immeuble ou des droits relatifs à ces biens. Ainsi, il y a lieu en cas de cession de l'usufruit ou de la nue-propriété d'un bien, de déterminer sa valeur en pleine propriété pour apprécier si le seuil est ou non dépassé.

Exemple : un bien dont la propriété est démembreée est cédé en 2004 pour un montant de 35 000 €. L'usufruitier comme le nu-propriétaire ne pourront bénéficier de l'exonération tenant au montant de la cession quand bien même la part du prix correspondant à leur droit serait inférieure à 15 000 €.

67. En revanche, en cas de cession d'un bien détenu en indivision, le seuil de 15 000 € s'apprécie au regard de chaque quote-part indivise d'un immeuble sans qu'il soit besoin de connaître la valeur totale du bien.

Exemple : un bien est détenu en indivision à hauteur de 40 % par A et 60 % par B. Il est cédé en 2004 pour un montant total de 35 000 €. L'indivisaire A est exonéré, le prix de cession correspondant à sa quote-part indivise (14 000 €) étant inférieur au seuil d'imposition. L'indivisaire B est imposable, le prix de cession correspondant à sa quote-part indivise (21 000 €) étant supérieur au seuil d'imposition.

Section 5 : Exonération tenant à la durée de possession

68. Par l'effet de l'abattement de 10 % par année de détention au-delà de la cinquième, la plus-value est exonérée au bout de 15 ans (CGI, art. 150 VC-I).

Voir fiche n° 6 relative au calcul de la durée de détention

FICHE N° 3
Prix de cession

1. Le prix de cession à retenir est le prix réel tel qu'il est stipulé dans l'acte (CGI, art. 150 VA-I) indépendamment de ses modalités de paiement.

Lorsqu'une dissimulation de prix est établie, le prix porté dans l'acte doit être majoré du montant de cette dissimulation. En revanche, les insuffisances d'évaluation ne sont pas à prendre en considération pour la détermination de la plus-value.

2. On examinera successivement le prix de cession à retenir dans certaines situations particulières et en cas d'expropriation.

1. Prix de cession à retenir dans certaines situations particulières

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

4. Cession d'un bien acquis contre une rente viagère. Le prix de cession à retenir pour le calcul de la plus-value doit s'entendre du prix total stipulé dans l'acte, y compris la fraction du prix représentant le montant des arrérages restant à courir.

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

6. Cession d'un immeuble en indivision. La plus-value est imposée au nom de chaque indivisaire à raison de la fraction du prix de vente correspondant à ses droits dans l'indivision.

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

7. Cession d'un immeuble dont la nue-propriété et l'usufruit appartiennent à des propriétaires différents. Le prix global doit être ventilé de façon à faire apparaître distinctement le prix de cession de la nue-propriété et celui de l'usufruit, en fonction de leur valeur réelle au jour de la vente.

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

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

9. Prix de vente payable à terme ou par annuités échelonnées. Le prix de cession est égal au montant cumulé des versements afférents aux diverses échéances stipulées au contrat. Toutefois, si ces versements comprennent des intérêts, le montant de ceux-ci vient en déduction du prix de cession.

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

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

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

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

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

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

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

Lorsque l'existence d'une telle dissimulation est établie, l'administration est fondée à déterminer la plus-value en retenant comme prix de cession la valeur réelle des biens reçus en paiement estimée à la date de la cession. La valeur des constructions remises en paiement peut être évaluée par référence, soit au prix de vente de locaux similaires situés dans un immeuble achevé ou en cours d'achèvement, soit au prix de vente futur des locaux compris dans l'immeuble dont la construction est projetée. Les valeurs retenues doivent être affectées de coefficients de correction destinés à tenir compte des conditions particulières de l'opération (pour plus de précisions, voir DB 8 A 1131 n° 92 du 15 novembre 2001).

2. Indemnité d'expropriation

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

Les acomptes perçus en application de l'article L. 13-28 du code de l'expropriation pour cause d'utilité publique sont rattachés à l'indemnité dont ils constituent un élément.

14. Indemnités qui ne sont pas représentatives de la valeur de cession. Les indemnités accessoires qui ont, en principe, pour objet de compenser des préjudices directs et distincts de celui causé par la dépossession des biens ne doivent pas être retenues. Aussi, pour calculer la plus-value, il n'y a pas lieu de prendre en considération :

- les indemnités pour trouble de jouissance ;

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

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

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

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

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

16. Expropriation partielle. Lorsque l'indemnité n'a pas été versée (en totalité ou en partie), mais a été compensée en vertu des dispositions de l'article L 13-12 du code de l'expropriation, avec la plus-value procurée au reste de la propriété du fait des travaux à exécuter par les collectivités publiques, le prix de cession est constitué par l'indemnité brute, c'est-à-dire avant la compensation. Lors de la cession ultérieure de la fraction non expropriée, le montant de la somme compensée est assimilé à une dépense d'amélioration pour la détermination de la plus-value (CGI, ann. II, art. 74 SC-II, 1^{er} al.).

Inversement, l'indemnité versée pour dépréciation du surplus du bien ne s'ajoute pas à l'indemnité principale d'expropriation. Mais en cas de cession ultérieure de cette parcelle, l'indemnité ainsi allouée vient en diminution du prix d'acquisition (CGI, ann. II, art. 74 SC-II, 2e al.).

17. Attribution d'un local de réinstallation. Lorsque, dans le cadre des dispositions de l'article L. 13-20 du code de l'expropriation, l'indemnité a été remplacée par l'attribution d'un local de réinstallation (local commercial, artisanal ou industriel équivalent situé dans la même agglomération), la somme à retenir pour la plus-value est constituée par l'indemnité d'expropriation en espèces, fixée au préalable (CGI, ann. II, art. 74 SC-I, 3^{ème} al.).

FICHE N° 4
Prix d'acquisition

1. 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 vénale au jour du transfert diminuée, le cas échéant, de l'abattement prévu à l'article 764 bis du CGI (CGI, art. 150 VB-I).

Voir également en cas de cession de titres, fiche n° 12 relative aux régimes de différé d'imposition des cessions de titres de sociétés à prépondérance immobilière

A. ACQUISITION A TITRE ONEREUX

2. Le prix d'acquisition est le prix effectivement acquitté par le cédant, tel qu'il a été stipulé dans l'acte (CGI, art. 150 VB-I).

3. Remembrement qui présente un caractère intercalaire. Lorsque les dispositions du 5° du II de l'article 150 U du CGI (ou de l'ancien article 150 D-5° 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.

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.

4. Remembrement qui ne présente pas un caractère intercalaire. Lorsque les dispositions du 5° du II de l'article 150 U 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.

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

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

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

6. Biens reçus en échange. 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.

7. Biens reçus en apport. 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).

8. Opération de construction réalisée à titre occasionnel. 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. 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.

Toutefois, dans l'hypothèse où le terrain a été acquis depuis plus de quinze ans à la date de la vente de la construction, il convient de retenir sa valeur vénale réelle à la date du début d'exécution des travaux de construction, cette évaluation étant opérée par le contribuable sous réserve du droit de contrôle de l'administration. L'application de cette règle est limitée aux terrains qui constituent une dépendance immédiate et nécessaire de la construction. Dans ce cas, la plus-value consécutive à la cession du surplus du terrain est donc exonérée.

Voir la fiche n° 5 pour la prise en compte des travaux après achèvement

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

10. Cession portant sur une partie d'un bien. La plus-value est déterminée en tenant compte de la fraction du prix d'acquisition afférente à cette seule partie (CGI, ann. II, art. 74 SD). 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 (CGI, ann. II, art. 74 SF).

11. Cession après réunion de propriété. Lorsqu'un contribuable a acquis à titre onéreux la nue-propriété d'un bien, et ensuite l'usufruit, la durée de possession est à décompter à partir de la première des deux acquisitions. Si l'usufruit a été acquis par voie d'extinction, son prix d'acquisition est nul.

12. Cession d'un droit en nue-propriété ou d'un droit en usufruit acquis isolément. Dans cette situation la plus-value est déterminée en fonction du prix d'acquisition du droit aliéné. Toutefois lorsque la cession porte sur un usufruit acquis par voie d'extinction et, sous réserve que la nue-propriété ait été acquise à titre onéreux, le prix d'acquisition de cet usufruit est nul. Dès lors, la plus-value imposable se trouve être égale au prix de cession. La durée de possession est à décompter à partir de la première des deux acquisitions.

13. Cession d'un droit portant sur un immeuble acquis en pleine propriété. 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.

Cette fraction est appréciée, au jour de la cession, en appliquant le barème institué par l'article 669 du CGI (CGI, ann. II, art. 74 SE). 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.

14. Option pour le régime de la communauté universelle. 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.

15. Décès d'un conjoint. Clause d'attribution intégrale de la communauté. 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.

16. Immeubles bâtis acquis par accession. 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.

B. ACQUISITION A TITRE GRATUIT

17. Définition. La valeur vénale à retenir est celle du bien au jour de la mutation à titre gratuit qui l'a fait entrer dans le patrimoine du cédant, c'est-à-dire au jour de la succession, de la donation-partage ou de la donation simple. Elle correspond en principe à celle qui a servi de base à la liquidation des droits de mutation à titre gratuit.

Il sera toutefois admis, lorsque cette valeur n'est pas connue, de retenir la valeur telle qu'elle figure dans l'attestation immobilière.

18. Immeuble qui constituait la résidence principale du défunt. En cas d'acquisition à titre gratuit, le prix d'acquisition s'entend de la valeur vénale au jour du transfert diminuée, le cas échéant, de l'abattement prévu à l'article 764 bis du CGI (CGI, art. 150 VB-I).

Cet article prévoit l'application d'un abattement de 20 % 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 ou par un ou plusieurs enfants mineurs ou majeurs protégés du défunt ou de son conjoint.

19. Aliénation portant sur une partie d'un bien. 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 (CGI, ann. II, art. 74 SD).

20. Aliénation après réunion de propriété. Deux situations doivent être distinguées :

- a- La nue-propriété a été acquise par voie de succession et l'usufruit par voie d'extinction (décès de l'usufruitier). Le prix d'acquisition à retenir est égal à la somme des valeurs vénales déclarées pour chacun de ces droits lors de la succession.

- b- La nue-propriété a été acquise par donation. Il convient de distinguer selon que :

- le cédant a acquis l'usufruit ultérieurement par voie d'extinction : le prix d'acquisition à retenir est égal à la valeur vénale de cet usufruit telle qu'elle avait été déclarée dans la succession qui était à l'origine du démembrement de propriété ;

- le cédant a recueilli ultérieurement l'usufruit par acquisition à titre onéreux ou par donation : la valeur d'acquisition à retenir est égale à la somme de la valeur vénale retenue lors de la donation de la nue-propriété et du prix d'acquisition de l'usufruit (ou de la valeur vénale de l'usufruit lors de la donation).

21. Cession d'un droit en nue-propriété ou en usufruit acquis isolément. La plus-value est déterminée en fonction de la valeur vénale du droit aliéné, appréciée, bien entendu, au jour de la mutation à titre gratuit qui l'a fait entrer dans le patrimoine du cédant.

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.

22. Cession d'un droit portant sur un immeuble acquis en pleine propriété. Il est tenu compte de la fraction de la valeur vénale de la pleine propriété afférente à ce droit. Cette fraction est appréciée au jour de la cession en appliquant le barème institué par l'article 669 du CGI.

23. Revente d'un bien attribué lors d'un partage ou d'une licitation. En cas de revente d'un bien après partage provenant d'une indivision successorale ou conjugale (membres originaires de l'indivision ou leurs descendants), il convient de considérer que le bien a été acquis à la date de l'ouverture de la succession (ou de l'acquisition du bien par la communauté) et la plus-value réalisée doit être calculée à partir de la valeur vénale du bien à cette date, telle qu'elle a été retenue pour la liquidation des droits de succession (ou de mutation à titre onéreux).

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.

En revanche, s'il s'agit d'une licitation au profit d'un tiers étranger à l'indivision, d'un partage ou d'une licitation de biens autres que de ceux provenant d'une indivision successorale ou conjugale, la plus-value réalisée en cas de revente du bien reçu doit être calculée à partir de la valeur du bien à la date du partage ou de la licitation. Dans cette hypothèse, il est tenu compte, le cas échéant, des soultes versées.

24. Dissolution de sociétés. 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.

25. Immeuble donné en avancement d'hoirie. Quatre situations doivent être distinguées :

a- Le bien est cédé avant le décès du donateur : 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.

b- Le bien fait l'objet d'un rapport en nature : 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.

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

d- Le rapport se fait « en moins prenant » : 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.

FICHE N° 5
Majoration du prix d'acquisition pour dépenses de travaux

1. Les dépenses de construction, de reconstruction, d'agrandissement, de rénovation ou d'amélioration réalisées sur un immeuble viennent en majoration du prix d'acquisition :

- soit, sous certaines conditions, pour leur montant réel ;
- soit forfaitairement pour un montant égal à 15 % du prix d'acquisition lorsque le contribuable cède le logement plus de cinq ans après son acquisition.

A. FRAIS REEL

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

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

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

4. Dépenses de reconstruction et d'agrandissement. Ces travaux s'entendent normalement de ceux qui ont pour effet d'apporter une modification importante au gros-œuvre de locaux existants, des travaux d'aménagement interne qui par leur importance équivalent à une reconstruction ou encore de ceux qui ont pour effet d'accroître le volume ou la surface habitable de locaux existants (cf. DB 5 D 2224 n°s 27 à 29 et 33 à 38).

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

Il en est ainsi notamment de l'installation d'un ascenseur, du chauffage central ou d'une climatisation dans un immeuble qui en était dépourvu, de la réalisation de travaux d'isolation, du traitement de l'immeuble contre les insectes xylophages (cf. DB 5 D 2224, n° s 21 et s.).

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

Elles s'entendent de celles qui correspondent à des travaux ayant pour objet de maintenir ou de remettre un immeuble en bon état et d'en permettre un usage normal sans en modifier la consistance, l'agencement ou l'équipement initial (cf. DB 5 D 2224 n° 1 et s.)

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

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

2. Dépenses qui présentent le caractère de dépenses locatives

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

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

- d'une part ceux qui sont à la charge du locataire en application du décret n° 87-712 du 26 août 1987 relative aux réparations locatives (qui prévoit en annexe une liste de dépenses non limitative) ;

- d'autre part, les réparations qui seraient, bien qu'étant effectuées par le propriétaire, récupérables par ce dernier sur le locataire en application du décret n° 87-713 du 26 août 1987 (qui prévoit en annexe une liste limitative de dépenses).

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

10. Exception. Les dépenses précitées qui sont consécutives à des travaux de construction, reconstruction, d'agrandissement ou d'amélioration doivent être regardées comme indissociables de ces dernières. Par suite, il convient de leur appliquer le même traitement fiscal qu'aux travaux auxquels elles se rapportent.

3. Dépenses réalisées par une entreprise

11. Les travaux doivent avoir été réalisés par une entreprise. Dès lors sont notamment exclus :

- les travaux réalisés par le contribuable lui-même ou par une tierce personne autre qu'une entreprise (ex : main d'œuvre salariée) ;

- le coût des matériaux achetés par le contribuable même si leur installation est effectuée par une entreprise. Les dépenses liées à l'installation des matériaux facturées par l'entreprise sont en revanche prises en compte en majoration du prix d'acquisition, toutes conditions étant par ailleurs remplies.

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

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

- la date d'acquisition de l'immeuble, lorsque l'immeuble est acquis neuf ou ancien ;

- la date d'achèvement, lorsque l'immeuble est acquis en état futur d'achèvement, inachevé ou construit par le contribuable (voir également n° 8. de la fiche n° 2 pour les opérations de construction réalisée à titre occasionnel).

13. Date d'acquisition. La date d'acquisition à retenir est celle qui constitue le point de départ du délai de détention.

Voir fiche n° 6 relative à la date de l'acquisition

14. Date d'achèvement. Pour déterminer la date d'achèvement du logement, il convient de se référer aux conditions d'application de l'exonération temporaire de taxe foncière sur les propriétés bâties pour les diverses catégories de constructions nouvelles, reconstructions et additions de construction exposées dans la DB 6 C 1322.

Selon une jurisprudence constante du Conseil d'Etat, un logement est considéré comme achevé lorsque l'état d'avancement des travaux en permet une utilisation effective, c'est-à-dire lorsque les locaux sont habitables. Tel est le cas, notamment, lorsque le gros-oeuvre, la maçonnerie, la couverture, les sols et les plâtres intérieurs sont terminés et les portes extérieures et fenêtres posées, alors même que certains aménagements d'importance secondaire et ne faisant pas obstacle à l'installation de l'occupant resteraient à effectuer (exemple : pose de papiers peints ou de moquette).

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

5. Dépenses qui n'ont pas déjà été prises en compte pour la détermination de l'impôt sur le revenu

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

Cette exclusion n'a aucune incidence sur :

- les dépenses d'entretien et de réparation qui ne figurent pas parmi les dépenses pouvant être prises en compte pour le calcul de la plus-value (voir n° 6.) ;

- les dépenses de construction, reconstruction et agrandissement ainsi que les dépenses de rénovation (travaux de restructuration complète nécessitant la démolition intérieure de l'unité d'habitation et la création d'aménagements nouveaux) qui, d'une manière générale, ne sont pas, par nature, déductibles des revenus fonciers (voir toutefois n° 17. en cas d'option pour la déduction au titre de l'amortissement).

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

- pour les immeubles urbains, les dépenses d'amélioration afférentes aux locaux d'habitation et celles afférentes aux locaux professionnels et commerciaux destinées à protéger ces locaux des effets de l'amiante ou à faciliter l'accueil des personnes handicapées ;

- pour les immeubles ruraux : les mêmes dépenses, les dépenses d'amélioration non rentables afférentes aux éléments autres que les locaux d'habitation ainsi que les dépenses de construction d'un nouveau bâtiment d'exploitation rurale destiné à remplacer un bâtiment de même nature, vétuste ou inadapté aux techniques modernes de l'agriculture lorsque la construction nouvelle n'entraîne pas une augmentation du fermage.

17. Déduction au titre de l'amortissement. Lorsqu'elles ont donné lieu à une déduction au titre de l'amortissement (Dispositif « Périssol », « Besson-neuf » et « Robien »), les dépenses de construction, de reconstruction, d'agrandissement, de rénovation ou d'amélioration réalisées depuis l'acquisition doivent normalement être exclues du prix de revient à prendre en compte pour le calcul de la plus-value.

Cela étant, afin de ne pas pénaliser les contribuables qui ont fait construire un logement, acquis un logement inachevé ou acquis un local et qu'ils ont transformé en logement, par rapport à ceux qui ont acquis un logement neuf ou en l'état futur d'achèvement, il est admis que le montant des dépenses de reconstruction, d'agrandissement ou d'amélioration à prendre en compte pour le calcul de la plus-value ne soit diminué du montant des amortissements effectivement déduits que si de telles dépenses ont été réalisées postérieurement à la première mise en location du logement (cf. BOI 5 D-4-99, n° 154 à 157 qui reste applicable mutatis mutandis).

18. Déficit foncier. Seules les dépenses dont l'imputation n'a pu être intégralement opérée du fait de la limitation prévue à l'article 156-1-3° du CGI peuvent être prises en compte pour le calcul de la plus-value imposable. Bien entendu, le contribuable doit être en mesure d'apporter la preuve que ces dépenses n'ont pas été déduites de ses revenus imposables en produisant une copie des déclarations (n° 2042 et n° 2044) souscrites au titre de l'année de la réalisation des dépenses et des années suivantes jusqu'à celle de la cession.

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

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

19. Régime « micro-foncier ». L'abattement forfaitaire de 40 % prévu à l'article 32 du CGI est réputé couvrir l'ensemble des charges de la propriété exposées pour l'acquisition ou la conservation du revenu foncier et notamment celles définies à l'article 31 du même code (voir pour plus de précisions le BOI 8 M-1-99, qui reste applicable mutatis mutandis).

6. Dépenses effectivement supportées et justifiées

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

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

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

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

B. FORFAIT DE 15 %

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

23. Caractère optionnel. La prise en compte des travaux en majoration du prix d'acquisition pour un montant forfaitaire est une simple faculté pour le contribuable qui détient son logement depuis plus de cinq ans.

24. Immeuble acquis depuis plus de 5 ans. Les modalités de décompte de la condition de détention de cinq ans sont identiques à celles prévues pour le bénéfice de l'abattement pour durée de détention.

Voir fiche n° 6 relative à la date de l'acquisition

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

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

25. Prix d'acquisition à retenir. Le prix d'acquisition s'entend du prix effectivement acquitté par le cédant, tel qu'il a été stipulé dans l'acte. Il ne comprend pas les éléments venant en majoration du prix et en particulier les travaux que le forfait est réputé représenter.

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

FICHE N° 6
Calcul de la durée de détention
Date de cession et date d'acquisition

1. La plus-value brute réalisée lors de la cession d'un immeuble, de droits relatifs à un immeuble ou de parts de sociétés à prépondérance immobilière est réduite d'un abattement de 10 % pour chaque année de détention au-delà de la cinquième (CGI, art. 150 VC-I, 1^{er} al.).

La plus value brute réalisée lors de la cession d'un meuble ou de droits relatifs à un meuble est réduite d'un abattement de 10 % pour chaque année de détention au-delà de la deuxième (CGI, art. 150 VC-I, 2nd al.). Lorsqu'elle est réalisée lors de la cession d'un cheval de course ou de sport, elle est réduite d'un abattement supplémentaire de 15 % par année de détention comprise entre la date d'acquisition du cheval et la fin de sa septième année (CGI, art. 150 VC-II).

1. Computation du délai

2. Les délais de possession doivent être calculés par périodes de douze mois depuis la date d'acquisition jusqu'à la date de cession. Par exception, lorsque la plus-value est réalisée lors de la cession d'un cheval de course ou de sport, toute année commencée compte pour une année pleine.

2. Date de cession

3. La date qui constitue le terme du délai est également celle du fait générateur de l'imposition.

4. Principe. 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 compter de laquelle le contrat est régulièrement formé entre les parties.

5. Condition suspensive. Lorsqu'une vente est réalisée sous condition suspensive, la cession ne doit être considérée comme effective qu'au moment de la réalisation de la condition sans qu'il y ait lieu par conséquent de tenir compte, comme en droit civil, de l'effet rétroactif qui peut lui être attaché (CGI, ann. II, art. 74 SA).

Dès lors, la plus-value doit être déterminée et déclarée selon les règles applicables l'année de la réalisation de la condition suspensive.

6. Promesse unilatérale de vente. Dès lors que, seul le vendeur se trouve obligé, la simple promesse unilatérale de vente n'emporte pas transfert de propriété. Il importe peu à cet égard que ladite promesse ait été ou non soumise à la formalité de l'enregistrement ou encore publiée au fichier immobilier.

7. Promesse synallagmatique de vente. Une promesse synallagmatique de vente vaut vente dans la mesure où il y a consentement réciproque des deux parties sur la chose et sur le prix. Dès lors, la cession est réputée avoir lieu lors de la signature de la promesse synallagmatique.

Toutefois, en cas de promesse synallagmatique sous condition suspensive, le transfert de propriété n'est effectif qu'à la date de l'acte constatant la réalisation de la condition.

8. Paiement du prix. Le cédant ne peut exciper de la non perception d'une fraction des sommes lui revenant pour faire échec, en totalité ou en partie, à la taxation. Par suite, l'imposition est établie en totalité au titre de l'année au cours de laquelle la cession est intervenue quelles que soient les modalités retenues pour en acquitter le prix et même si celui-ci est payable par fractions échelonnées au cours des années suivantes. Il en est de même pour les ventes consenties moyennant le paiement d'une rente viagère ou moyennant un prix converti en rente viagère.

9. Régime de différé d'imposition. Certaines opérations d'échanges peuvent bénéficier d'un régime de différé d'imposition.

Voir fiche n° 2 sur les opérations de remboursements et assimilées
Voir fiche n° 12 relative aux régimes de différé d'imposition applicable aux cessions de titres de sociétés à prépondérance immobilière

3. Date d'acquisition

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

Acquisition d'immeubles ou de meubles	
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
Vente d'un bien après réunion de propriété	Date de la première des 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
Immeubles acquis en l'état futur d'achèvement	Date de conclusion du contrat
Immeubles reçus en échange	Date de l'acte constatant l'échange sauf si cet acte comporte une condition suspensive
Immeubles reçus 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

Partage	<p>- biens provenant d'une indivision successorale ou conjugale : date d'entrée de l'immeuble dans l'indivision (date de l'ouverture de la succession ou de l'acquisition du bien). Lorsque l'indivision se poursuit entre les héritiers de ses membres originaires et que le partage entraîne l'attribution de l'immeuble à l'un de ces héritiers qui n'était pas par ailleurs membre de l'indivision depuis son origine, le transfert de la propriété de ce bien est réputé être intervenu à la date d'entrée de l'attributaire dans l'indivision. Cette date est celle à laquelle l'intéressé a hérité d'un membre originaire de l'indivision. C'est cette date qu'il convient de prendre en compte, en cas de cession ultérieure de l'immeuble ;</p> <p>- autres partages : date de l'acte de partage. En revanche, les droits correspondant à la part de l'attributaire dans l'indivision sont réputés avoir été acquis par ce dernier à la date de constitution de l'indivision qui, en cas de dissolution de société, se situe à la date de publication de la clôture de la liquidation</p>
Licitation au profit d'un coï ndivisaire	Même distinction que pour les partages suivant que la licitation porte ou non sur un bien provenant d'une indivision successorale ou conjugale
Licitation prononcée 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)
Immeubles construits par le cédant	<p>- 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 ;</p> <p>- 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</p>
Immeubles bâtis acquis par accession à l'issue d'un bail à construction ou d'un bail ordinaire (construction sur sol d'autrui)	<p>- fraction de la plus-value afférente au terrain : date effective d'acquisition par le bailleur ;</p> <p>- fraction de la plus-value afférente à la construction réalisée dans le cadre d'un bail à construction ou d'un bail ordinaire : date d'expiration du bail initial ou prorogé, ou de sa résiliation anticipée quand bien même l'accession se réaliserait au fur et à mesure de la construction ou de l'incorporation au sol des constructions</p>
Transfert dans l'avoir de la communauté universelle d'un immeuble acquis par l'un des époux précédemment mariés sous le régime de la séparation de biens ou acquis avant le mariage	Date de l'acquisition par l'époux apporteur
Décès d'un conjoint. Clause d'attribution intégrale de la communauté	Date de l'acquisition effectuée par les époux à condition qu'il n'existe pas d'enfant d'un premier mariage
Biens ayant figuré à l'actif d'une entreprise	Voir fiche n° 13

Cas particuliers - acquisition de parts de sociétés	
Acquisition à titre onéreux	<p>Date exacte d'acquisition des titres. Il appartient aux contribuables d'en justifier par tous moyens de preuve en leur possession. Lorsque le vendeur ne peut apporter aucune justification, les titres cédés sont réputés avoir été acquis depuis moins de cinq ans.</p> <p>Lorsque des titres de même nature ont été acquis à des dates différentes mais que la date d'acquisition de chacun d'eux ne peut être déterminée, il convient de répartir le nombre de titres cédés au cours d'une même année, au prorata du nombre de titres de même nature acquis aux diverses dates d'acquisition</p>
Souscription à la constitution d'une société	Date de la souscription au capital quand bien même les titres sont libérés ultérieurement
Titres acquis par voie de distribution gratuite à la suite d'une augmentation de capital par incorporation de réserves ou de primes	Date d'acquisition des droits initiaux et non de celle de l'attribution gratuite. Il est précisé que, lorsque les titres cédés qui ont été attribués gratuitement se rapportent à des titres anciens acquis à des dates différentes, il convient, pour le calcul de la durée de détention, de répartir le nombre des titres attribués gratuitement au prorata du nombre de titres de même nature acquis aux diverses dates d'acquisition.
Titres de sociétés « transparentes » au sens de l'article 1655 ter du CGI	<p>Principe : date d'acquisition ou de souscription des titres</p> <p>Mesure de tempérament : lorsque les titres ont été acquis ou souscrits avant le début d'exécution des travaux de construction, le délai de détention court à compter de cette dernière date.</p>

FICHE N° 7**Cession réalisée par une société qui relève des articles 8 à 8 ter du CGI**

1. Le régime d'imposition des plus-values des particuliers s'applique aux cessions à titre onéreux d'immeubles, de meubles ou de parts de sociétés à prépondérance immobilière réalisées par des sociétés ou groupements non soumis à l'impôt sur les sociétés.

Lorsqu'une société ou un groupement, qui relève des articles 8 à 8 ter du CGI, procède à des cessions à titres onéreux, chacun des associés est personnellement imposé à l'impôt pour la part qui lui revient dans les bénéfices sociaux. Le régime d'imposition des plus-values réalisées par ces sociétés dépend des règles applicables pour la détermination du résultat imposable de cette société. Ce dernier est déterminé selon des modalités qui tiennent compte de la qualité des associés.

2. L'impôt sur le revenu afférent aux quote-parts des associés présents à la date de la cession qui sont soumis au régime des plus-values des particuliers est déclaré et payé à la conservation des hypothèques ou à la recette des impôts par la société cédante.

Les autres associés, soumis à l'impôt sur le revenu dans une autre catégorie ou à l'impôt sur les sociétés, continuent à être imposés dans les conditions habituelles, c'est-à-dire à la clôture de l'exercice au cours duquel la cession est intervenue.

En outre, des règles particulières sont prévues en cas de transmission des parts entre la date de la cession du bien ou des droits et la date de la clôture de l'exercice.

Section 1 : Imposition selon le régime des plus-values des particuliers

3. Lorsqu'une société ou un groupement, qui relève des articles 8 à 8 ter du CGI, procède à des cessions à titres onéreux, chacun des associés est personnellement imposé à l'impôt pour la part qui lui revient dans les bénéfices sociaux (A).

Le régime d'imposition des plus-values réalisées par ces sociétés dépend des règles applicables pour la détermination du résultat imposable de cette société. Ce dernier est déterminé selon des modalités qui tiennent compte de la qualité des associés (B).

A. SOCIETES CONCERNEES

4. Le régime d'imposition des plus-values des particuliers s'applique aux cessions à titre onéreux réalisées par les sociétés qui relèvent des articles 8 à 8 ter du CGI (CGI, art. 150 U à 150 UB).

En cas de cessions de biens meubles, le régime d'imposition des plus-values des particuliers s'applique également aux sociétés qui relèvent de l'article 8 quinquies du CGI (CGI, art. 150 UA). Il s'agit des copropriétés de cheval de course ou d'étalons qui respectent les conditions mentionnées à l'article 238 bis M du CGI.

1. Sociétés relevant de l'impôt sur le revenu

5. Sociétés non-transparentes. Les sociétés de personnes s'entendent des sociétés qui relèvent des articles 8 à 8 quinquies du CGI, c'est-à-dire des sociétés soumises à l'impôt sur le revenu.

Sont donc exclues les personnes morales et sociétés passibles de l'impôt sur les sociétés tant d'après le droit commun (CGI, art. 206-1 à 4) que d'après le régime spécial prévu aux articles 206-5 et 219 bis du CGI (collectivités sans but lucratif).

6. Sociétés transparentes. Les sociétés transparentes, au sens de l'article 1655 ter du CGI, sont des sociétés immobilières de copropriété qui ont pour unique objet :

- soit la construction ou l'acquisition d'immeubles ou de groupes d'immeubles en vue de leur division par fractions destinées à être attribuées aux associés en propriété ou en jouissance ;
- soit la gestion de ces immeubles ou groupes d'immeubles ainsi divisés ;
- soit la location pour le compte d'un ou plusieurs des membres de la société de tout ou partie des immeubles ou fractions d'immeubles appartenant à chacun de ces membres.

Les sociétés transparentes, au sens de l'article 1655 ter du CGI, sont réputées, sur le plan fiscal, ne pas avoir de personnalité distincte de celle de leurs membres. Elles ne sont donc pas personnellement soumises à l'impôt sur le revenu afférent à la plus-value qu'elles réalisent.

Dès lors, leurs associés sont traités fiscalement comme s'ils étaient directement propriétaires des immeubles possédés par la société et auxquels donnent vocation les droits sociaux qu'ils détiennent. Lorsqu'il s'agit de personnes physiques agissant dans le cadre de leur patrimoine privé ou de sociétés qui relèvent des articles 8 à 8 ter du CGI, ces associés doivent être imposés pour les profits occasionnels retirés, soit de la cession de droits sociaux, soit, le cas échéant de la vente par la société de biens composant son patrimoine.

2. Société exerçant une activité non professionnelle

7. Le régime d'imposition des plus-values immobilières ne s'applique pas aux sociétés de personnes ayant un objet industriel, commercial, artisanal, agricole ou non commercial. La plus-value relève du régime des plus-values professionnelles (voir n°s 16. et 17.).

3. Sociétés dont le siège est en France

8. Les sociétés ou groupements soumis au régime fiscal des sociétés de personnes ont une personnalité distincte de celle de leurs associés. En conséquence, ces sociétés ou groupements constituent en principe des sujets d'imposition.

Lorsque ces sociétés ou groupements ont leur siège en France, leurs associés non-résidents sont imposables dans les mêmes conditions que les associés résidents, à raison de la quote-part du résultat de la société de personnes correspondants à leurs droits.

Lorsque ces sociétés ou groupements ont leur siège hors de France, ils sont soumis au régime prévu par l'article 244 bis A du CGI.

Voir fiche n° 14 relative aux contribuables non domiciliés en France

B. ASSOCIES CONCERNES

9. Lorsque la société de personnes non transparente procède à des cessions entrant dans le champ des plus-values des particuliers, chacun des associés est personnellement imposé à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés pour la part qui lui revient dans les bénéfices sociaux à la clôture de l'exercice.

10. L'article 10 de loi de finances pour 2004 ne remet pas en cause la nature de l'imposition applicable à chacun des associés de la société qui cède un immeuble, un meuble ou des parts de sociétés à prépondérance immobilière.

Le régime d'imposition des plus-values réalisées par ces sociétés dépend de la qualité des associés.

1. Parts détenues par des associés soumis à l'impôt sur les sociétés ou relevant de plein droit d'un régime réel BIC ou BA (CGI, art. 238 bis K-I, 1^{er} alinéa)

11. Principe. Lorsque les parts sociales sont inscrites à l'actif d'une entreprise industrielle, commerciale, artisanale ou agricole soumise de plein droit à un régime réel d'imposition, ou d'une personne morale soumise à l'impôt sur les sociétés, la part de bénéfice correspondant à ces droits est déterminée selon les règles applicables au bénéfice réalisé par la personne ou l'entreprise qui détient ces droits (CGI, article 238 bis K-I).

La quote-part de plus-value est alors soumise au régime d'imposition des plus-values professionnelles.

12. Personnes morales passibles de l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun. Sont concernées, les sociétés et collectivités dont les bénéfices sont soumis à l'impôt sur les sociétés au taux de droit commun prévu à l'article 219 du CGI.

Il n'y a pas lieu, à cet égard, de distinguer suivant que la personne morale relève de plein droit ou sur option de l'impôt sur les sociétés, ni de s'attacher au fait que l'imposition est établie sur une partie seulement des bénéfices ou revenus.

13. Entreprises BIC ou BA soumises à un régime réel qui ont inscrit leur titres à l'actif. Sont également concernées les entreprises imposables à l'impôt sur le revenu, qu'il s'agisse d'exploitations individuelles ou de personnes morales ou assimilées, qui satisfont aux trois conditions suivantes :

- relèvent de l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéficiaires industriels et commerciaux ou dans celle des bénéficiaires agricoles. Se trouvent donc écartées les personnes qui sont imposables à l'impôt sur le revenu dans une autre catégorie (bénéficiaires non commerciaux, revenus fonciers, revenus de capitaux mobiliers) ;
- sont imposables à l'impôt sur le revenu de plein droit selon un régime de bénéfice réel.
- ont inscrit leur participation au bilan de l'entreprise (ou au tableau des immobilisations et amortissements), lorsqu'il s'agit d'exploitations individuelles.

2. Parts détenues par des sociétés de personnes interposées (CGI, art. 238 bis K-I, 2nd alinéa)

14. Lorsque les droits dans les sociétés ou groupements sont détenus directement ou indirectement par l'intermédiaire d'une autre société ou d'un autre groupement de même nature, la quote-part des résultats correspondant est déterminée selon les règles applicables en matière d'impôt sur les sociétés. Cette mesure s'applique lorsque :

- la société ou le groupement membre exerce une activité agricole et relève de l'impôt sur le revenu selon le régime du forfait ou, sur option, selon le régime du bénéfice réel simplifié d'imposition ;
- la société ou le groupement membre a pour activité la gestion de son propre patrimoine mobilier ou immobilier.

15. Toutefois, cette règle ne s'applique pas à la part de bénéfice correspondante, si le contribuable apporte la preuve qu'une fraction des droits dans cette société ou ce groupement membre est elle-même détenue directement ou indirectement par des personnes physiques ou entreprises qui entrent dans le champ d'application de l'article 238 bis K-II du CGI.

3. Parts détenues par les autres associés (CGI, art. 238 bis K-II)

16. Dans tous les autres cas, la part de bénéfice est déterminée en tenant compte de la nature de l'activité et du montant des recettes de la société ou du groupement (CGI, art. 238 bis K-II). Ainsi, le régime d'imposition des plus-values immobilières ne s'applique pas aux sociétés de personnes ayant un objet industriel, commercial, artisanal, agricole ou non commercial. La plus-value relève du régime des plus-values professionnelles.

17. Le régime d'imposition des plus-values immobilières s'applique dans les autres situations. Il s'agit essentiellement des sociétés civiles immobilières dont les revenus sont en tout ou partie imposables dans la catégorie des revenus fonciers.

Section 2 : Etablissement de l'imposition

18. Les associés des sociétés de personnes sont personnellement soumis à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés pour la part des bénéfices sociaux correspondant à leurs droits dans la société. Cette part doit être regardée comme acquise à la clôture de chaque exercice.

Conformément à la jurisprudence du Conseil d'Etat, le bénéfice réalisé par la société au cours de l'exercice où intervient le retrait d'un associé est imposable au nom des seuls associés présents à la clôture de cet exercice, à l'exclusion de l'associé sortant (voir notamment CE 10 juin 1983, n° 28922 et CE 31 juillet 1992, n° 67487). La transmission ou le rachat des droits d'un associé en cours d'exercice est sans incidence sur l'application de ce principe (voir toutefois les dispositions des articles 73 D et 93 B du CGI).

19. Par exception, l'article 10 de la loi de finances pour 2004 prévoit certains aménagements à ce principe dans le cas des cessions d'immeubles ou de parts de sociétés à prépondérance immobilière détenus par des sociétés de personnes.

Ainsi, les associés, particuliers ou professionnels, redevables de l'impôt sur le revenu afférent à la plus-value ou des plus-values professionnelles sont ceux présents à la date de la cession de l'immeuble et non plus ceux présents à la date de la clôture de l'exercice de la société.

20. Lorsque les associés de la société cédante ont des régimes d'imposition qui relèvent de dispositions différentes (A) :

- la société verse, lors de la cession de l'immeuble, l'impôt correspondant à la quote-part revenant aux associés soumis à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des plus-values immobilières des particuliers (CGI, art. 150 VF-I et II du CGI) ;

- les autres associés, soumis à l'impôt sur le revenu dans une autre catégorie ou à l'impôt sur les sociétés, continuent à être imposés dans les conditions habituelles, c'est-à-dire sur leur déclaration de résultats de l'exercice au cours duquel la cession est intervenue.

Des règles particulières sont toutefois prévues en cas de transmission ou de rachat des parts entre la date de la cession du bien et des droits et la date de clôture de l'exercice (B).

A. MODALITES D'IMPOSITION DIFFERENTES SELON LES ASSOCIES

1. Associé soumis au régime des plus-values des particuliers

21. Impôt acquitté lors de la transaction. La société de personnes verse, à la conservation des hypothèques ou à la recette des impôts, l'impôt sur le revenu afférent à la plus-value dû au prorata des droits sociaux détenus par les associés présents à la date de la cession soumis à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des plus-values des particuliers (CGI, art. 150 VF). Elle verse également les prélèvements sociaux dus au prorata des droits sociaux détenus par ces mêmes associés.

La clef de répartition du bénéfice à retenir est celle qui figure dans le pacte social à la clôture de l'exercice qui précède celui au cours duquel la cession est intervenue, à défaut d'acte ou de convention modifiant la répartition passée entre les associés avant la date de la cession du bien ou des droits. Pour être opposables à l'administration, de tels actes ou conventions doivent être régulièrement conclus et enregistrés avant la date de ladite cession. S'il apparaissait que de telles conventions n'ont été conclues que dans le but d'éluider l'impôt, l'administration serait en droit d'appliquer la procédure de répression des abus de droit prévue à l'article L. 64 du LPF.

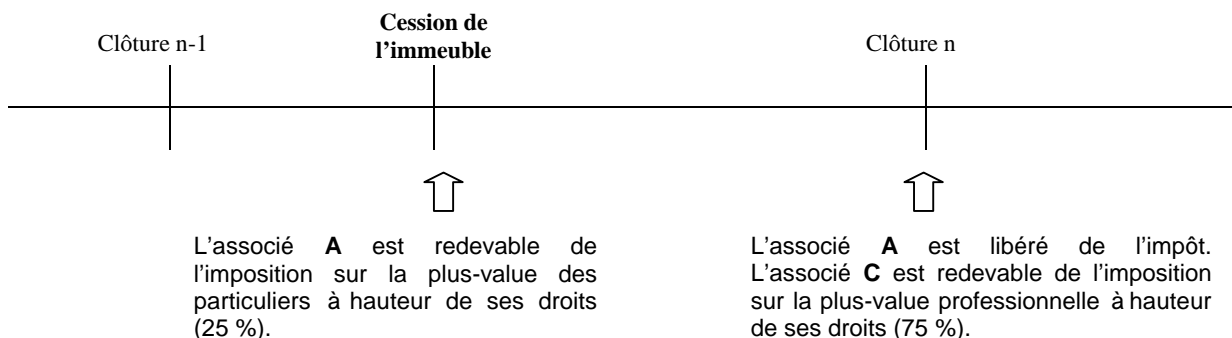
22. Caractère libératoire. L'impôt acquitté par la société ou le groupement est libératoire de l'impôt sur le revenu afférent à la plus-value dû par les associés présents à la date de la cession de l'immeuble et dont la quote-part leur revenant est imposable dans la catégorie des plus-values des particuliers (CGI, art. 150 VF-II).

2. Autres associés

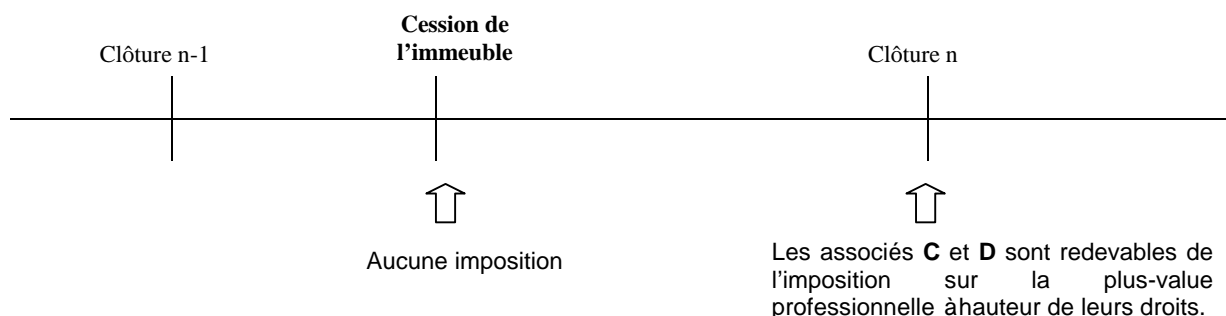
23. Les autres associés soumis à l'impôt sur les sociétés ou à l'impôt sur le revenu dans une autre catégorie d'imposition continuent à être imposés dans les conditions habituelles, c'est-à-dire à la clôture de l'exercice au cours duquel la cession est intervenue sur leur déclaration de résultats.

3. Exemples

24. Exemple 1. Associé A, personne physique, détenant 25 %.
Associé C, personne morale soumise à l'IS, détenant 75 %.



25. Exemple 2. Associé C, personne morale soumise à l'IS, détenant 25 %.
Associé D, personne morale soumise à l'IS, détenant 75 %.



B. MODALITES D'IMPOSITION EN CAS DE TRANSMISSION OU DE RACHAT DES DROITS D'UN ASSOCIE

26. En cas de transmission ou de rachat des droits d'un associé imposable dans la catégorie des bénéfiques industriels et commerciaux, des bénéfiques non commerciaux ou des bénéfiques agricoles, ou relevant de l'impôt sur les sociétés, dans une société qui relève des articles 8 à 8 ter et qui exerce une activité immobilière, la plus-value professionnelle provenant de la cession d'un immeuble ou de parts de sociétés à prépondérance immobilière intervenue entre la fin de la dernière période d'imposition et la date de cet événement, est imposée au nom de cet associé (CGI, art. 238 octies B).

Ce dispositif n'est pas optionnel. Il s'applique obligatoirement aussi bien aux associés personnes physiques qu'aux associés personnes morales, qu'ils soient particuliers ou professionnels.

27. Les dispositions de l'article 238 octies B du CGI s'appliquent en cas de transmission ou de rachat des parts de la société.

1. Transmission des parts

28. Définition de la transmission. La transmission des parts peut être effectuée à titre onéreux, du fait notamment d'une vente, d'un échange ou d'un apport en société. Il peut également s'agir d'une transmission à titre gratuit résultant d'une succession, d'une donation ou d'un legs.

La transmission peut porter sur l'ensemble des parts détenues par l'associé, ou sur certaines d'entre-elles seulement.

29. Modalités d'imposition. La transmission emporte, à la date de clôture de l'exercice de la société, les conséquences suivantes :

a- le nouvel associé présent à la date de clôture de l'exercice est imposable à raison de la quote-part correspondant à ses droits dans les bénéfiques sociaux, diminuée de la quote-part de la plus-value imposable au nom de l'associé sortant. Il s'ensuit notamment que le nouvel associé est imposable sur les plus-values constatées postérieurement à la date d'acquisition des titres et bénéficie de l'ensemble des moins-values professionnelles constatées par la société au cours de cet exercice ;

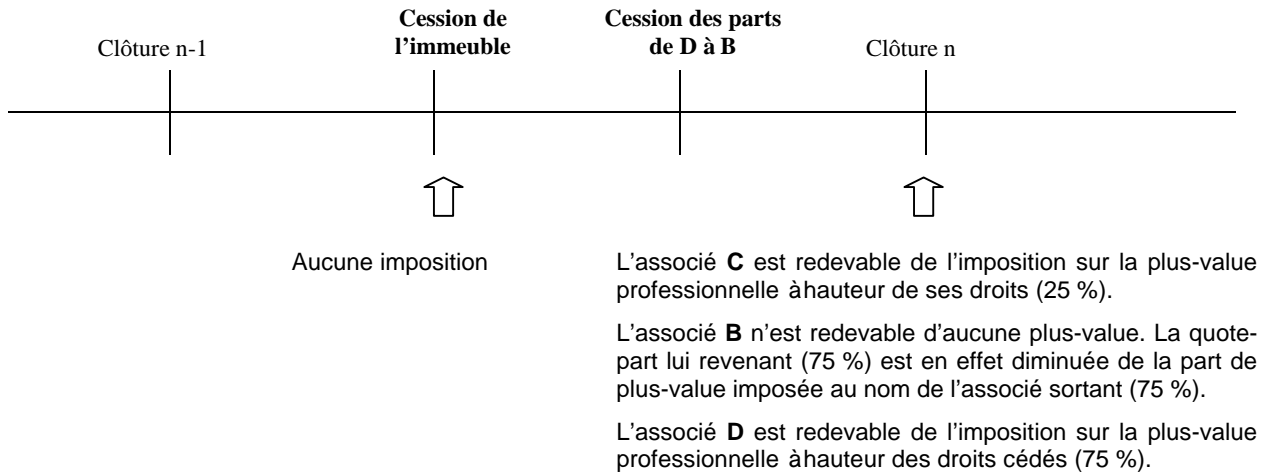
b- l'associé sortant peut avoir cédé tout ou partie de ses parts :

Lorsqu'il a cédé une partie seulement de ses parts, il est imposable à raison de la quote-part correspondant à ses droits à la clôture de l'exercice, majorée de la quote-part de la plus-value professionnelle imposable à son nom calculée en fonction des droits cédés, si la transmission des parts est intervenue postérieurement à la cession de l'immeuble. Il bénéficie des moins-values professionnelles constatées par la société au cours de l'exercice à hauteur des seuls droits détenus à la clôture de l'exercice.

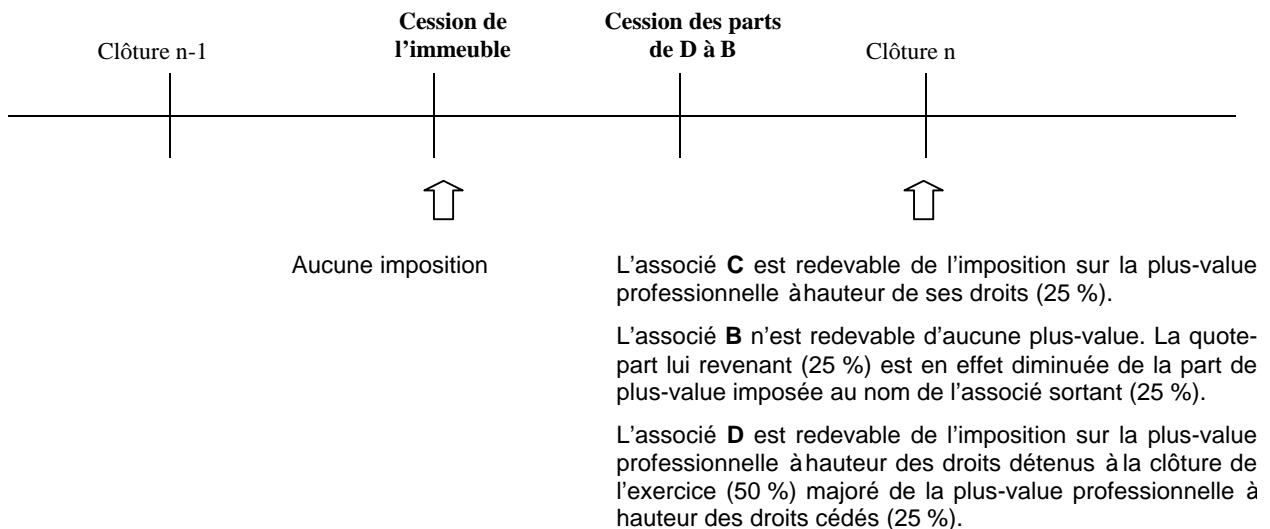
Lorsqu'il a cédé la totalité de ses parts, il est imposable sur la seule quote-part de la plus-value professionnelle imposable à son nom calculée en fonction des droits qu'il a cédés, si la transmission des parts est intervenue postérieurement à la cession de l'immeuble. Il ne bénéficie pas des moins-values professionnelles constatées par la société au cours de l'exercice.

c- la situation des autres associés n'est pas modifiée. Ils sont imposables dans les conditions de droit commun à raison de la part leur revenant dans les résultats réalisés par la société à la clôture de l'exercice.

- 30. Exemple 3.** Associé C, entreprise soumise de plein droit à un régime de BIC réel, détenant 25 %. Associé D, entreprise soumise de plein droit à un régime de BIC réel, cède ses 75 % à B personne physique.

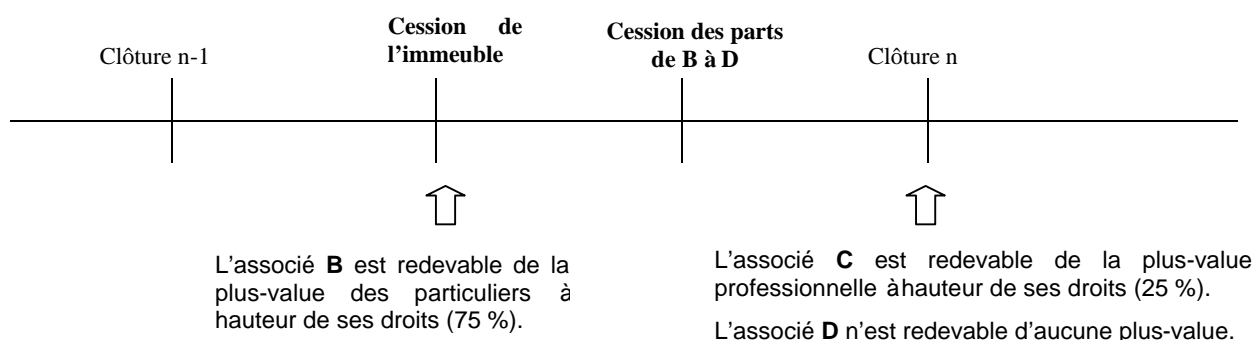


- 31. Exemple 4.** Associé C, entreprise soumise de plein droit à un régime de BIC réel, détenant 25 %. Associé D, entreprise soumise de plein droit à un régime de BIC réel, détenant 75 % et cédant 25 % à B personne physique.



- 32. Caractère libératoire.** L'impôt acquitté par la société ou le groupement est libératoire pour les associés qui ont acquis, entre la date de la cession de l'immeuble et la date de la clôture de l'exercice, des parts à des associés, présents à la date de la cession de l'immeuble, pour lesquels l'impôt sur le revenu afférent à la plus-value a été acquitté.

- 33. Exemple 5.** Associé C, entreprise soumise de plein droit à un régime de BIC réel, détenant 25 %. Associé B, personne physique, cède ses 75 % à D personne morale soumise à l'IS.



2. Rachat des parts

- 34.** Le rachat s'entend du rachat par la société de ses propres titres. Il peut porter sur l'ensemble des parts détenues par l'associé, ou sur certaines d'entre-elles seulement.

- 35.** Il emporte, à la date de clôture de l'exercice de la société, les conséquences suivantes :

a- les associés présents à la date de clôture de l'exercice sont imposables à raison des plus-values réalisées par la société au cours de l'exercice, diminuée de la quote-part de plus-value imposée au nom de l'associé dont les titres ont été rachetés par la société.

b- l'associé sortant peut avoir cédé tout ou partie de ses parts :

Lorsqu'il a cédé une partie seulement de ses parts, il est imposable à raison de la quote-part correspondant à ses droits à la clôture de l'exercice, majorée de la quote-part de la plus-value professionnelle imposable à son nom calculée en fonction des droits cédés à la société si la transmission des parts est intervenue postérieurement à la cession de l'immeuble. Il bénéficie des moins-values professionnelles constatées par la société au cours de l'exercice à hauteur des seuls droits détenus à la clôture de l'exercice.

Lorsqu'il a cédé la totalité de ses parts, il est imposable sur la seule quote-part de la plus-value professionnelle imposable à son nom calculée en fonction des droits qu'il a cédés si la transmission des parts est intervenue postérieurement à la cession de l'immeuble. Il ne bénéficie pas des moins-values professionnelles constatées par la société au cours de l'exercice.

C. OBLIGATIONS DECLARATIVES

- 36.** Pour l'imposition des plus-values des particuliers, une seule déclaration doit être déposée à la conservation des hypothèques ou à la recette des impôts pour l'ensemble des impositions établies au nom des associés présents à la date de la cession soumis à l'impôt sur le revenu afférent à la plus-value.

La déclaration mentionne les noms de tous les associés et la nature de l'imposition applicables à chaque quote-part, y compris pour les associés qui ne sont pas soumis au régime des plus-values immobilières des particuliers.

Il est toutefois admis, lorsque la société qui cède un immeuble ou des parts, est composée de plus de 50 associés au jour de la cession, qu'il soit fait état, sur la déclaration n° 2048 IMM ou 2048 M, de la seule ventilation globale des associés en fonction de leur régime d'imposition au regard des plus-values. Cette mesure est toutefois soumise à la condition que la société produise, lors du dépôt de sa déclaration (voir n° 38.) les noms de tous les associés et leur régime d'imposition, présents lors de chaque cession intervenue au cours de l'exercice.

- 37.** La déclaration est signée par le cédant c'est-à-dire par le gérant de la société de personnes qui cède le bien ou le droit.

Voir fiches n° 8 à 11 relatives aux obligations déclaratives et de paiement

- 38.** Il est par ailleurs rappelé que la déclaration de résultat déposée par la société ayant réalisé la cession doit faire apparaître les noms et adresses des associés ainsi que la part de résultat ou de plus-value leur revenant. Ces dispositions s'appliquent également pour les associés ou anciens associés soumis aux dispositions de l'article 238 octies B du CGI.

FICHE N° 8**Obligations déclaratives et de paiement applicables en cas de cession d'un immeuble**

1. L'impôt sur le revenu afférent à la plus-value réalisée lors de la cession d'un immeuble ou de droits relatifs à un immeuble est, en principe, déclaré et payé à la conservation des hypothèques. Des obligations déclaratives et de paiement spécifiques sont toutefois prévues dans certaines situations très particulières.

2. Imprimé à utiliser. Lorsqu'elle est exigée, la déclaration doit être :

- conforme à un modèle établi par l'administration (CGI, art. 150 VG-I) : déclaration n° 2048 IMM disponible sur le site Internet www.impots.gouv.fr ;

- déposée pour chaque bien ou droit cédé en un seul exemplaire (CGI, ann. II, art. 74 SH-I).

3. Personnes tenues de signer la déclaration. La déclaration doit être signée par le cédant ou par son mandataire.

Dans ce dernier cas, le mandat doit figurer dans l'acte de cession ou être joint à l'appui de la déclaration. Il comporte, outre l'acceptation du mandataire, l'indication des nom, prénoms et adresse du mandant, l'habilitation du mandataire à signer les déclarations et, le cas échéant, à verser l'impôt correspondant à celles-ci ainsi que la reconnaissance, par le mandant, qu'il demeurera personnellement responsable de l'impôt, et notamment des suppléments de droits et pénalités qui pourraient être réclamés à la suite d'un contrôle (CGI, ann. II, art. 74 SH-II). Ces dispositions sont applicables aux seules cessions réalisées par un contribuable domicilié en France.

Lorsque le bien ou le droit est cédé par une société, la déclaration est signée par le gérant de la société ou par son mandataire.

4. Pièces justificatives. Les pièces justificatives afférentes aux frais et charges venant en diminution du prix de cession ou en majoration du prix d'acquisition ou justifiant du remploi de l'indemnité en cas d'expropriation, sont fournies par le contribuable sur demande de l'administration (CGI, ann. II, art. 74 SI).

5. Les obligations déclaratives et de paiement varient en fonction de la nature de l'acte : acte notarié (A), ordonnance judiciaire (B) ou acte passé en la forme administrative (C).

Voir pour une approche schématique le D de la présente fiche et la fiche n° 11

A. TRANSFERT DE PROPRIETE CONSTATE PAR UN ACTE NOTARIE

6. L'impôt sur le revenu afférent à la plus-value réalisée lors de la cession d'un immeuble ou de droits relatifs à un immeuble constatée par un acte notarié est, en principe, déclaré et payé à la conservation des hypothèques du lieu de situation de l'immeuble préalablement à la formalité de publicité foncière. Deux exceptions à ce principe sont toutefois prévues.

1. Principe

7. La déclaration n° 2048 IMM doit être déposée à la conservation des hypothèques accompagnée du paiement de l'impôt sur le revenu afférent à la plus-value.

a) Obligations déclaratives

8. Déclaration. La déclaration doit être déposée à la conservation des hypothèques à l'appui de la réquisition de publier. Pour les cessions de biens situés en Alsace/Moselle, la déclaration est remise lors de la présentation à l'enregistrement. L'absence de déclaration entraîne le refus du dépôt ou de la formalité de l'enregistrement (CGI, art. 150 VG-I 1°).

9. Dispense de déclaration. Aucune déclaration ne doit être déposée :

- lorsque la plus-value est exonérée en application d'une exonération expresse ou par l'application de l'abattement pour durée de détention ;

- lorsque la cession ne donne pas lieu à une imposition : plus-value égale à zéro ou constatation d'une moins-value (CGI, art. 150 VG-III).

10. Mentions dans l'acte. L'acte de cession soumis à la formalité fusionnée ou présenté à l'enregistrement doit préciser, sous peine de refus de dépôt ou de la formalité d'enregistrement :

- l'adresse du service des impôts dont le cédant dépend pour la déclaration de ses revenus ou bénéfices (CGI, ann. II, art. 74 SJ) ;
- le prix de cession de chacun des biens (CGI, ann. II, art. 74 SJ) ;
- le prix d'acquisition du bien, ou s'il s'agit d'une acquisition à titre gratuit, du nom du précédent propriétaire, de son domicile et, éventuellement, de la date de son décès (CGI, ann. II, art. 74 SJ) ;
- en cas de dispense de déclaration, la nature et le fondement de l'exonération ou de l'absence de taxation (CGI, art. 150 VG-III).

11. Extrait d'acte. Les actes qui contiennent des dispositions soumises à la publicité foncière sont accompagnés d'un extrait d'acte. Outre les mentions habituelles, l'extrait d'acte comporte, en cas de dispense de déclaration, la nature et le fondement de l'exonération ou de l'absence de taxation (CGI, ann. III, art. 255).

b) Obligation de paiement

12. L'impôt sur le revenu afférent à la plus-value doit être versé lors du dépôt de la déclaration avant l'exécution de l'enregistrement ou de la formalité fusionnée. Le dépôt ou la formalité est refusé :

- à défaut de paiement préalable ;
- ou s'il existe une discordance entre le montant de l'impôt sur le revenu afférent à la plus-value figurant sur la déclaration et le montant effectivement versé lors de la réquisition ou de la présentation à l'enregistrement.

Sauf dispositions contraires, il est fait application des règles d'exigibilité et de recouvrement prévues aux articles 1701 à 1704, aux 1°, 2°, 3° et 4° de l'article 1705 et aux articles 1706 et 1711 du CGI (CGI, art. 150 VH-II).

2. Exceptions

13. Deux exceptions au principe de déclaration et de paiement à la conservation des hypothèques sont prévues lorsque le transfert de propriété est constaté par un acte notarié.

En effet, le notaire ne dispose pas toujours des fonds nécessaires pour acquitter l'impôt sur le revenu afférent à la plus-value dû par le vendeur, soit parce que l'acquéreur est tenu de désintéresser les créanciers du vendeur, soit parce que la collectivité publique qui acquiert le bien n'a pas encore versé le prix.

a) Obligations déclaratives

14. Déclaration. La déclaration n° 2048 IMM doit être déposée à la recette des impôts dont relève le domicile du vendeur dans un délai de deux mois à compter de la date de l'acte :

- lorsque l'impôt sur le revenu afférent à la plus-value ne peut être intégralement acquitté en raison de créances primant le privilège du Trésor ;
- lorsque la cession est constatée au profit de l'Etat, des établissements publics nationaux, des groupements d'intérêt public, ou d'une collectivité territoriale ou d'un établissement public local désigné à l'article L. 1311-5 du code général des collectivités territoriales.

L'absence de déclaration à l'appui de la réquisition de publier ou de la présentation à l'enregistrement n'entraîne pas le refus du dépôt ou de la formalité (CGI, art. 150 VG-II 3°).

15. Mentions dans l'acte. L'acte de cession soumis à la formalité fusionnée ou présenté à l'enregistrement doit préciser, sous peine de refus de dépôt ou de la formalité d'enregistrement :

- la mention que l'impôt sur le revenu afférent à la plus-value ne peut être intégralement acquitté ou que la cession est constatée au profit d'une collectivité publique (CGI, art. 150 VG-III) ;
- le lieu où le notaire rédacteur de l'acte dépose la déclaration (CGI, art. 150 VG-III) ;
- l'adresse de la recette des impôts du domicile du cédant (CGI, ann. II, art. 74 SJ) ;
- le prix de cession de chacun des biens (CGI, ann. II, art. 74 SJ) ;

- le prix d'acquisition du bien, ou s'il s'agit d'une acquisition à titre gratuit, du nom du précédent propriétaire, de son domicile et, éventuellement, de la date de son décès (CGI, ann. II, art. 74 SJ) ;

- en cas de dispense de déclaration, la nature et le fondement de l'exonération ou de l'absence de taxation (CGI, art. 150 VG-III).

16. Extrait d'acte. Les actes qui contiennent des dispositions soumises à la publicité foncière sont accompagnés d'un extrait d'acte. Outre les mentions habituelles, l'extrait d'acte comporte (CGI, ann. III, art. 255) :

- la mention que l'impôt sur le revenu afférent à la plus-value ne peut être intégralement acquitté ou que la cession est constatée au profit d'une collectivité publique ;

- le lieu où le notaire rédacteur de l'acte dépose la déclaration ;

- en cas de dispense de déclaration, la nature et le fondement de l'exonération ou de l'absence de taxation.

b) Obligation de paiement

17. L'impôt sur le revenu afférent à la plus-value doit être payé, à la recette des impôts où la déclaration est déposée, par :

- le vendeur lorsque l'impôt sur le revenu afférent à la plus-value n'a pu être acquitté à la conservation des hypothèques en raison de créances primant le privilège du Trésor (CGI, art. 150 VH-III 2°) ;

- le notaire lorsque la cession est constatée au profit d'une collectivité publique (CGI, art. 150 VH-III 2°). En pratique, l'impôt est versé dès la mise à disposition des fonds au notaire par la collectivité publique.

L'absence de paiement à l'appui de la réquisition de publier ou de la présentation à l'enregistrement n'entraîne pas le refus du dépôt ou de la formalité (CGI, art. 150 VH-II).

B. TRANSFERT DE PROPRIETE CONSTATE PAR UNE ORDONNANCE JUDICIAIRE

18. Des obligations déclaratives et de paiement spécifiques sont prévues en faveur des cessions constatées par une ordonnance judiciaire (CGI, art. 150 VG-II 2°).

a) Obligations déclaratives

19. Déclaration. Pour les cessions constatées par une ordonnance judiciaire, la déclaration n° 2048 IMM doit être déposée à la recette des impôts dont relève le domicile du vendeur dans un délai d'un mois à compter de la date du versement du prix de cession.

L'absence de déclaration à l'appui de la réquisition de publier ou de la présentation à l'enregistrement n'entraîne pas le refus du dépôt ou de la formalité (CGI, art. 150 VG-II 2°).

20. Dispense de déclaration. Aucune déclaration ne doit être déposée :

- lorsque la plus-value est exonérée en application d'une exonération expresse ou par l'application de l'abattement pour durée de détention ;

- lorsque la cession ne donne pas lieu à une imposition : plus-value égale à zéro ou constatation d'une moins-value (CGI, art. 150 VG-III).

21. Mentions dans l'acte. L'acte de cession soumis à la formalité fusionnée ou présenté à l'enregistrement doit préciser, sous peine de refus de dépôt ou de la formalité d'enregistrement :

- l'adresse du service des impôts dont le cédant dépend pour la déclaration de ses revenus ou bénéfices (CGI, ann. II, art. 74 SJ) ;

- le prix de cession de chacun des biens (CGI, ann. II, art. 74 SJ) ;

- le prix d'acquisition du bien, ou s'il s'agit d'une acquisition à titre gratuit, du nom du précédent propriétaire, de son domicile et, éventuellement, de la date de son décès (CGI, ann. II, art. 74 SJ) ;

- en cas de dispense de déclaration, la nature et le fondement de l'exonération ou de l'absence de taxation (CGI, art. 150 VG-III).

22. Extrait d'acte. Les actes qui contiennent des dispositions soumises à la publicité foncière sont accompagnés d'un extrait d'acte. Outre les mentions habituelles, l'extrait d'acte comporte, en cas de dispense de déclaration, la nature et le fondement de cette exonération ou de l'absence de taxation (CGI, ann. III, art. 255).

b) Obligation de paiement

23. L'impôt sur le revenu afférent à la plus-value doit être versé à la recette des impôts dont relève le domicile du vendeur dans un délai d'un mois à compter de la date du versement du prix de cession (CGI, art. 150 VH-I).

L'absence de paiement à l'appui de la réquisition de publier ou de la présentation à l'enregistrement n'entraîne pas le refus du dépôt ou de la formalité (CGI, art. 150 VH-II).

C. TRANSFERT DE PROPRIETE CONSTATE PAR UN ACTE PASSE EN LA FORME ADMINISTRATIVE

24. Des obligations déclaratives et de paiement spécifiques sont prévues en faveur des cessions à une collectivité publique constatées par un acte passé en la forme administrative.

a) Obligations déclaratives

25. Déclaration. Pour les actes passés en la forme administrative qui constatent une mutation immobilière amiable ou forcée de biens au profit de l'Etat, des établissements publics nationaux, des groupements d'intérêt public, ou d'une collectivité territoriale ou d'un établissement public local désigné à l'article L. 1311-5 du code général des collectivités territoriales, la déclaration n° 2048 IMM est remise à la collectivité publique cessionnaire préalablement à la réquisition de publier ou à la présentation à l'enregistrement.

L'absence de déclaration à l'appui de la réquisition de publier ou de la présentation à l'enregistrement n'entraîne pas le refus du dépôt ou de la formalité (CGI, art. 150 VG-II).

26. Dispense de déclaration. Aucune déclaration ne doit être déposée :

- lorsque la plus-value est exonérée en application d'une exonération expresse ou par l'application de l'abattement pour durée de détention ;

- lorsque la cession ne donne pas lieu à une imposition : plus-value égale à zéro ou constatation d'une moins-value (CGI, art. 150 VG-III 1^{er} al.).

Le contribuable cédant doit communiquer à la collectivité publique cessionnaire la nature et le fondement de cette exonération afin qu'il en soit fait mention dans l'acte passé en la forme administrative (CGI, art. 150 VG-III 2^{ème} al.).

27. Mentions dans l'acte. L'acte de cession soumis à la formalité fusionnée ou présenté à l'enregistrement doit préciser, sous peine de refus de dépôt ou de la formalité d'enregistrement :

- l'adresse de la recette des impôts du domicile du cédant (CGI, ann. II, art. 74 SJ) ;

- le prix de cession de chacun des biens (CGI, ann. II, art. 74 SJ) ;

- le prix d'acquisition du bien, ou s'il s'agit d'une acquisition à titre gratuit, du nom du précédent propriétaire, de son domicile et, éventuellement, de la date de son décès (CGI, ann. II, art. 74 SJ) ;

L'acte de cession doit également préciser, en cas de dispense de déclaration, la nature et le fondement de l'exonération ou de l'absence de taxation. L'absence de mention de l'exonération portée sur l'acte ne constitue pas un motif de refus de dépôt (CGI, art. 150 VG-III 2^{ème} al.).

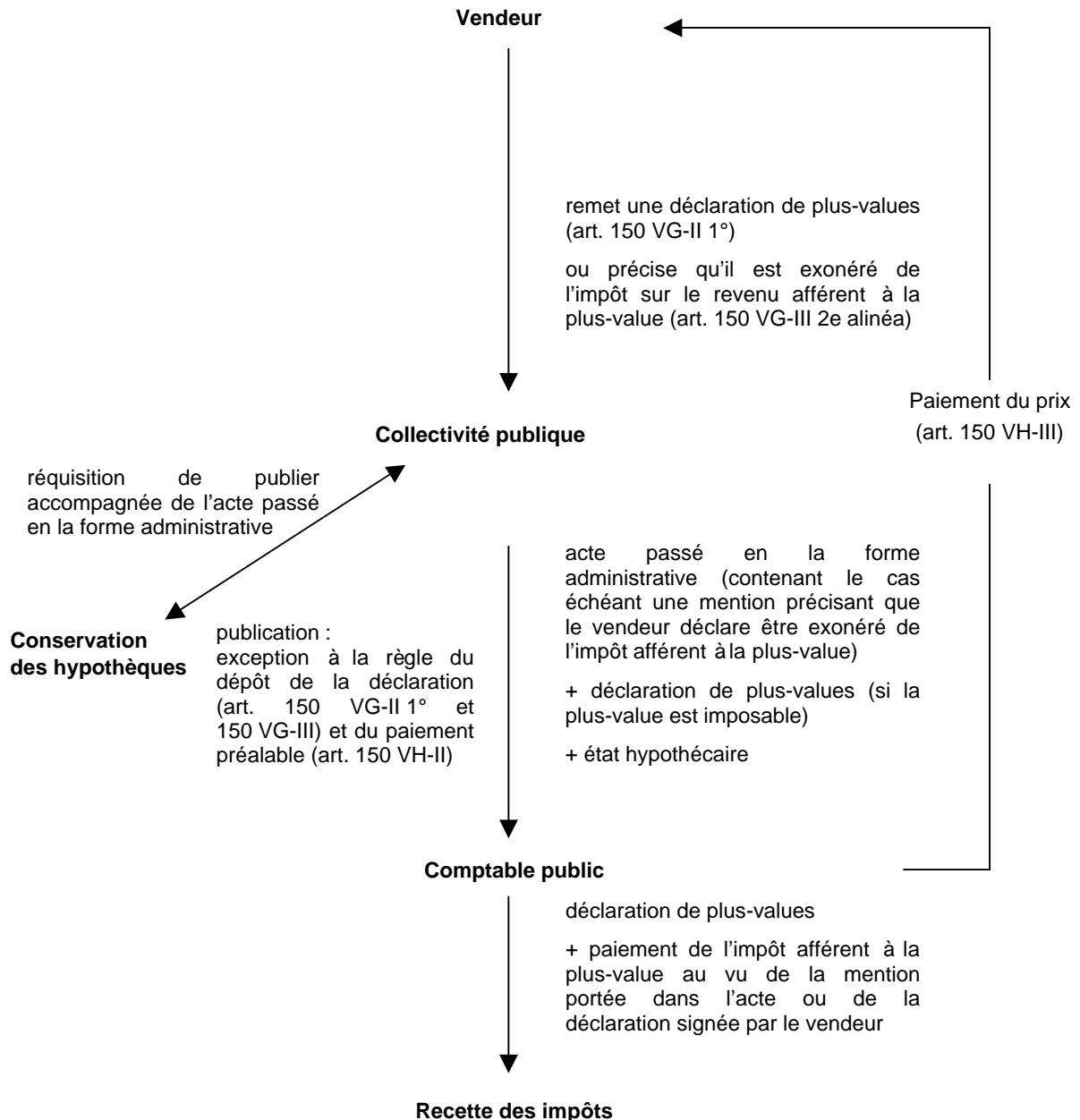
28. Extrait d'acte. Les actes qui contiennent des dispositions soumises à la publicité foncière sont accompagnés d'un extrait d'acte. Outre les mentions habituelles, l'extrait d'acte comporte, en cas de dispense de déclaration, la nature et le fondement de cette exonération ou de l'absence de taxation (CGI, ann. III, art. 255).

b) Obligation de paiement

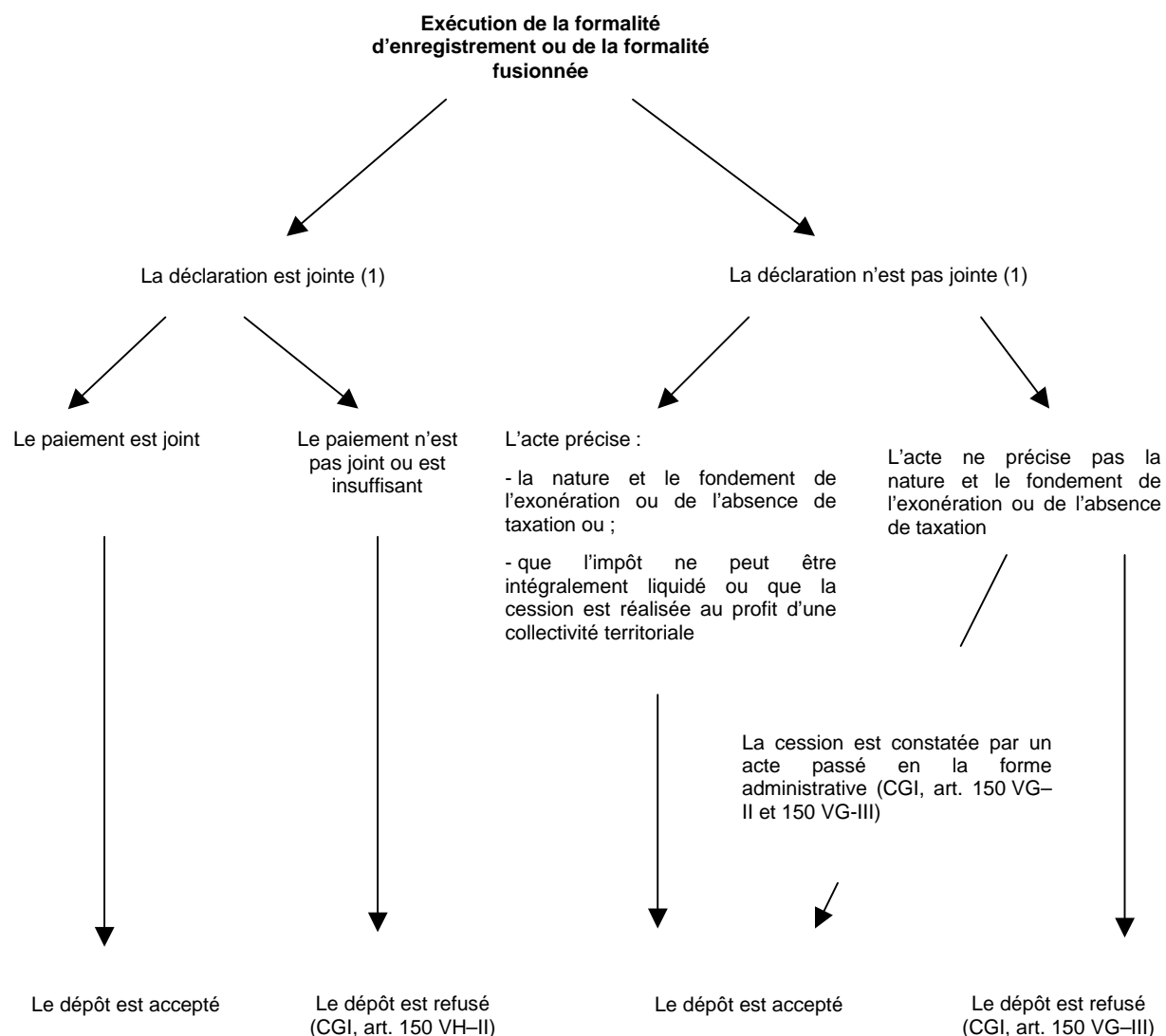
29. L'impôt sur le revenu afférent à la plus-value est payé au bénéfice de la recette des impôts, par le comptable public assignataire, sur le prix dû au vendeur, au vu de la déclaration transmise par la collectivité publique (CGI, art. 150 VH-III 1°).

L'absence de paiement à l'appui de la réquisition de publier ou de la présentation à l'enregistrement n'entraîne pas le refus du dépôt ou de la formalité (CGI, art. 150 VH-II).

c) Schéma récapitulatif



D. SYNTHÈSE DES SITUATIONS AU REGARD DU DÉPÔT DE LA FORMALITÉ



(1) **Mentions dans l'acte.** Le III de l'article 150 VG du CGI ainsi que l'article 74 SJ de l'annexe II à ce code prévoient que les actes de cession soumis à la formalité fusionnée ou présentés à l'enregistrement doivent, sous peine de refus de dépôt ou de la formalité d'enregistrement, comporter certaines mentions (voir supra).

Il est toutefois admis que ces mentions ne figurent pas dans l'acte lorsque le vendeur, par une mention expresse dans l'acte ou par une déclaration jointe à l'acte, déclare sous sa responsabilité que la cession n'entre pas dans le champ d'application de l'imposition des plus-values des particuliers. Au cas où cette mention expresse ou cette déclaration se révélerait ultérieurement erronée, leur auteur ne pourrait prétendre au bénéfice de la bonne foi.

FICHE N° 9**Obligations déclaratives et de paiement applicables en cas de cession de parts de sociétés**

1. L'impôt sur le revenu afférent à la plus-value réalisée lors de la cession de titres de sociétés à prépondérance immobilière est, en principe, déclaré et payé à la recette des impôts.

2. Imprimé à utiliser. Lorsqu'elle est exigée, la déclaration doit être :

- conforme à un modèle établi par l'administration (CGI, art. 150 VG-I) : déclaration n° 2048 M disponible sur le site Internet www.impots.gouv.fr ;

- déposée pour chaque opération de cession de titres d'une même société par le contribuable en double exemplaire. La recette des impôts indique sur chacun d'entre eux les références du dépôt et le montant des sommes reçues en paiement de l'impôt afférent à la plus-value telle qu'elle a été liquidée sur la déclaration. Un exemplaire de cette déclaration annotée est remis au vendeur ou à son mandataire (CGI, ann. II, art. 74 SH-I).

3. Personnes tenues de signer la déclaration. La déclaration doit être signée par le cédant ou par son mandataire.

Dans ce dernier cas, le mandat doit figurer dans l'acte de cession ou être joint à l'appui de la déclaration. Il comporte, outre l'acceptation du mandataire, l'indication des nom, prénoms et adresse du mandant, l'habilitation du mandataire à signer les déclarations et, le cas échéant, à verser l'impôt correspondant à celles-ci ainsi que la reconnaissance, par le mandant, qu'il demeurera personnellement responsable de l'impôt, et notamment des suppléments de droits et pénalités qui pourraient être réclamés à la suite d'un contrôle (CGI, ann. II, art. 74 SH – II). Ces dispositions sont applicables aux seules cessions réalisées par un contribuable domicilié en France.

Lorsque le bien ou le droit est cédé par une société, la déclaration est signée par le gérant de la société ou par son mandataire.

4. Pièces justificatives. Les pièces justificatives afférentes aux frais et charges venant en diminution du prix de cession ou en majoration du prix d'acquisition sont fournies par le contribuable sur demande de l'administration (CGI, ann. II, art. 74 SI).

1. Obligations déclaratives

5. Déclaration. Pour les cessions constatées par un acte soumis obligatoirement à l'enregistrement, la déclaration n° 2048 M est déposée lors de l'accomplissement de cette formalité à la recette des impôts dans le ressort de laquelle le notaire rédacteur de l'acte réside ou, dans les autres cas, à la recette des impôts du domicile de l'une des parties contractantes. Cette déclaration est remise sous peine de refus de la formalité de l'enregistrement (CGI, art. 150 VG-I 2°).

Dans les autres cas, la déclaration est déposée à la recette des impôts dont relève le domicile du vendeur dans un délai d'un mois à compter de la cession (CGI, art. 150 VG-I 3°).

6. Dispense de déclaration. Aucune déclaration ne doit être déposée :

- lorsque la plus-value est exonérée par une exonération expresse (titres d'une société détenant uniquement l'habitation principale de l'associé cédant) ou par l'application de l'abattement pour durée de détention ;

- lorsque la cession ne donne pas lieu à une imposition : plus-value égale à zéro ou constatation d'une moins-value (CGI, art. 150 VG-III).

Toutefois, le contribuable reste tenu de souscrire une déclaration dans le cas où l'impôt sur le revenu afférent à une plus-value en report d'imposition est dû.

Voir fiche n° 12 relative aux régimes de différé d'imposition des cessions de titres de sociétés à prépondérance immobilière

7. Mentions dans l'acte. L'acte de cession présenté à l'enregistrement doit préciser, sous peine de refus de la formalité :

- l'adresse du service des impôts dont le cédant dépend pour la déclaration de ses revenus ou bénéfices (CGI, ann. II, art. 74 SJ) ;

- le prix de cession de chacun des titres (CGI, ann. II, art. 74 SJ) ;

- le prix d'acquisition des titres, ou s'il s'agit d'une acquisition à titre gratuit, du nom du précédent propriétaire, de son domicile et, éventuellement, de la date de son décès (CGI, ann. II, art. 74 SJ) ;

- en cas de dispense de déclaration, la nature et le fondement de l'exonération ou de l'absence de taxation (CGI, art. 150 VG-III).

8. Cession résultant de conventions verbales. A défaut d'acte, les mentions énumérées ci-dessus doivent figurer sur la déclaration spéciale que les parties sont tenues de souscrire dans le mois de leur date en application de l'article 639 du CGI (déclaration n° 2759).

2. Obligation de paiement

9. L'impôt sur le revenu afférent à la plus-value est versé lors du dépôt de la déclaration (CGI, art. 150 VH-I). Il est fait application, le cas échéant, des règles d'exigibilité et de recouvrement prévues au titre IV du livre des procédures fiscales pour les impôts recouvrés par les comptables de la direction générale des impôts.

3. Mesure transitoire

10. Pour les cessions de titres de sociétés civiles de placement immobilier dont l'ordre de vente, intervenu avant le 15 février 2004, a été exécuté avant le 1^{er} avril 2004, il est admis que la déclaration n° 2048 M soit déposée, accompagnée du paiement de l'impôt afférent à la plus-value, à la recette des impôts dont relève le domicile du vendeur dans un délai de trois mois à compter de la date de cession des titres et non d'un mois seulement. Le contribuable doit demander expressément le bénéfice de cette mesure transitoire sur une note établie sur papier libre en annexe à la déclaration n° 2759.

FICHE N° 10**Obligations déclaratives et de paiement applicables en cas de cession de biens meubles**

1. L'impôt sur le revenu afférent à la plus-value réalisée lors de la cession d'un bien meuble est, en principe, déclaré et payé à la recette des impôts.

2. Imprimé à utiliser. Lorsqu'elle est exigée, la déclaration doit être :

- conforme à un modèle établi par l'administration (CGI, art. 150 VG-I) : déclaration n° 2048 M disponible sur le site Internet www.impots.gouv.fr ;

- déposée pour chaque bien ou droit cédé par le contribuable en double exemplaire. La recette des impôts indique sur chacun d'entre eux les références du dépôt et le montant des sommes reçues en paiement de l'impôt afférent à la plus-value telle qu'elle a été liquidée sur la déclaration. Un exemplaire de cette déclaration annotée est remis au vendeur ou à son mandataire (CGI, ann. II, art. 74 SH-I).

3. Personnes tenues de signer la déclaration. La déclaration doit être signée par le cédant ou par son mandataire.

Dans ce dernier cas, le mandat doit figurer dans l'acte de cession ou être joint à l'appui de la déclaration. Il comporte, outre l'acceptation du mandataire, l'indication des nom, prénoms et adresse du mandant, l'habilitation du mandataire à signer les déclarations et, le cas échéant, à verser l'impôt correspondant à celles-ci ainsi que la reconnaissance, par le mandant, qu'il demeurera personnellement responsable de l'impôt, et notamment des suppléments de droits et pénalités qui pourraient être réclamés à la suite d'un contrôle (CGI, ann. II, art. 74 SH-II).

Lorsque le bien ou le droit est cédé par une société, la déclaration est signée par le gérant de la société ou par son mandataire.

4. Pièces justificatives. Les pièces justificatives (notamment celles afférentes aux frais et charges venant en diminution du prix de cession ou en majoration du prix d'acquisition) sont fournies par le contribuable sur demande de l'administration (CGI, ann. II, art. 74 SI).

1. Obligations déclaratives

5. Déclaration. La déclaration n° 2048 M doit être déposée à la recette des impôts dont relève le domicile du vendeur dans un délai d'un mois à compter de la cession (CGI, art. 150 VG-I 3°).

Toutefois, pour les cessions constatées par un acte soumis obligatoirement à l'enregistrement, la déclaration doit être déposée lors de l'accomplissement de cette formalité à la recette des impôts dans le ressort de laquelle le notaire rédacteur de l'acte réside ou, dans les autres cas, à la recette des impôts du domicile de l'une des parties contractantes, lors de l'enregistrement. Cette déclaration est remise sous peine de refus de la formalité de l'enregistrement (CGI, art. 150 VG-I 2°).

La formalité de l'enregistrement n'étant généralement pas obligatoire pour les actes constatant la cession de biens meubles susceptibles d'être imposés dans la catégorie des plus-values réalisées par les particuliers, cette dernière situation ne devrait pas trouver à s'appliquer.

6. Dispense de déclaration. Aucune déclaration ne doit être déposée :

- lorsque la plus-value est exonérée en application d'une exonération expresse (CGI, art. 150 UA-II) ou par l'application de l'abattement pour durée de détention ;

- lorsque la cession ne donne pas lieu à une imposition : plus-value égale à zéro ou constatation d'une moins-value (CGI, art. 150 VG-III).

7. Mentions dans l'acte. L'acte de cession présenté à l'enregistrement précise, sous peine de refus de la formalité :

- l'adresse du service des impôts dont le cédant dépend pour la déclaration de ses revenus ou bénéfices (CGI, ann. II, art. 74 SJ) ;

- le prix de cession de chacun des biens (CGI, ann. II, art. 74 SJ) ;

- le prix d'acquisition des biens, ou s'il s'agit d'une acquisition à titre gratuit, du nom du précédent propriétaire, de son domicile et, éventuellement, de la date de son décès (CGI, ann. II, art. 74 SJ) ;

- en cas de dispense de déclaration, la nature et le fondement de l'exonération ou de l'absence de taxation (CGI, art. 150 VG-III).

La formalité de l'enregistrement n'étant généralement pas obligatoire pour les actes constatant la cession de biens meubles susceptibles d'être imposés dans la catégorie des plus-values réalisées par les particuliers, seuls les actes notariés ou sous seings privés présentés volontairement à cette formalité sont concernés.

2. Obligation de paiement

8. L'impôt sur le revenu afférent à la plus-value est versé lors du dépôt de la déclaration (CGI, art. 150 VH-I). Il est fait application, le cas échéant, des règles d'exigibilité et de recouvrement prévues au titre IV du livre des procédures fiscales pour les impôts recouvrés par les comptables de la direction générale des impôts.

FICHE N° 11
Tableau récapitulatif des obligations déclaratives

Nature de l'acte	Lieu de dépôt	Personne tenue de déposer	Délai de dépôt
BIENS IMMOBILIERS			
acte notarié ➤ cession. Cas général ➤ cession à une collectivité publique ➤ cession pour laquelle la plus-value ne peut être intégralement acquittée	} conservation des hypothèques } recette des impôts dont relève le domicile du vendeur	notaire	2 mois à compter de la date de l'acte
ordonnance judiciaire	recette des impôts dont relève le domicile du vendeur	vendeur	1 mois à compter de la date du versement du prix
acte passé en la forme administrative	Etape 1		
	collectivité publique	vendeur	avant la publication de l'acte
	Etape 2		
	recette des impôts dont relève le domicile du vendeur	comptable public	lors du versement du prix au vendeur
BIENS MEUBLES OU PARTS DE SOCIETES			
acte soumis obligatoirement à l'enregistrement	recette des impôts dans le ressort de laquelle le notaire rédacteur de l'acte réside ou, dans les autres cas, à la recette du domicile de l'une des parties contractantes	notaire ou vendeur	lors de l'enregistrement
acte non soumis obligatoirement à l'enregistrement	recette des impôts dont relève le domicile du vendeur	vendeur	1 mois à compter de la cession

Fiche n° 12

Régimes de différé d'imposition des cessions de titres de sociétés à prépondérance immobilière

1. Pour être imposable, le transfert des titres de sociétés à prépondérance immobilière doit revêtir le caractère d'une cession à titre onéreux. Cela étant, en cas d'échanges de titres à l'occasion d'une opération de fusion, de scission ou d'un apport de titres à une société soumise à l'impôt sur les sociétés, un régime de différé d'imposition est prévu.

2. L'article 10 de la loi de finances pour 2004 n'apporte aucune modification à ce régime de différé d'imposition qui est codifié au II de l'article 150 UB du CGI. Il adapte toutefois les conditions d'imposition des plus-values mises en report d'imposition avant le 1^{er} janvier 2000 aux nouvelles modalités déclaratives et de paiement (VII de l'article 10 de la loi de finances pour 2004).

A. RAPPEL DES MECANISMES DE DIFFERE D'IMPOSITION**1. Notion de report et de sursis d'imposition**

3. Report d'imposition. Dans le cadre d'un report d'imposition, la plus-value est calculée et déclarée lors de l'échange des titres mais son imposition effective est différée au moment où s'opérera la cession des titres reçus lors de l'échange. La cession ultérieure des titres emporte donc :

- d'une part, l'expiration du report d'imposition de sorte que l'impôt relatif à la plus-value en report est immédiatement mis en recouvrement ;

- d'autre part, la constatation d'une nouvelle imposition établie sur la différence entre le prix de cession et le prix ou la valeur des titres reçus lors de l'échange.

4. Sursis d'imposition. Dans le cadre d'un sursis d'imposition, l'opération est considérée comme présentant un caractère intercalaire et n'est donc pas imposable lors de l'échange des titres mais lors de la cession ultérieure des titres reçus en échange. La plus-value, qui n'est pas constatée au titre de l'année de l'échange, n'a donc pas à être déclarée par le contribuable. La cession ultérieure des titres emporte imposition de la plus-value établie sur la différence entre le prix de cession et le prix ou la valeur d'acquisition des titres remis à l'échange.

2. Différents régimes de différé d'imposition applicables

5. Les plus-values réalisées jusqu'au 31 décembre 1999 lors de fusions, de scissions ou d'apports en sociétés pouvaient, sous certaines conditions, bénéficier d'un report d'imposition.

Depuis le 1^{er} janvier 2000, ces opérations bénéficient en principe d'un sursis d'imposition jusqu'à la revente des titres reçus en échange. Ces dispositions s'appliquent, dans la plupart des cas, aussi bien aux titres de sociétés à prépondérance immobilière qu'aux titres de sociétés qui ne présentent pas ce caractère.

6. Le tableau ci-après retrace schématiquement et de manière non exhaustive les différents régimes de différé d'imposition qui se sont succédés.

	Régime des plus-values de cession de valeurs mobilières et droits sociaux des particuliers	Régime des plus-values immobilières des particuliers
avant le 1er janvier 2000	Report (CGI, art. 92 B-II et 160-I ter)	Report (CGI, art. 150 A bis 3ème al.)
entre le 1^{er} janvier 2000 et le 31 décembre 2003	Sursis (CGI, art. 150-0B)	Sursis (CGI, art. 150 A bis 4ème al.)
à compter du 1^{er} janvier 2004	Sursis (CGI, art. 150-0B)	Sursis (CGI, art. 150 UB – II)

7. Le régime de différé d'imposition qui s'est appliqué lors de l'opération d'échange des titres n'est pas nécessairement identique à celui qui s'applique lors de la cession des titres reçus en échange. En effet, certains événements intervenant au cours de la période de détention des titres peuvent avoir des conséquences sur la nature du régime d'imposition applicable lors de la cession. Il en est notamment ainsi :

- en cas de changement de la composition de l'actif social : la société peut perdre ou prendre le caractère de prépondérance immobilière ;
- en cas d'échanges de droits sociaux intervenant à l'occasion de fusions, de scissions ou d'apports en sociétés qui bénéficie d'un régime de différé d'imposition : l'associé reçoit des titres d'une nature différente de ceux qu'il a remis à l'échange ;
- en raison du changement de la définition des sociétés à prépondérance immobilière après l'intervention de la loi de finances pour 2004.

B. DISPOSITIONS APPLICABLES

8. Trois situations peuvent se rencontrer à compter du 1^{er} janvier 2004.

1. Cession de titres reçus lors d'une opération d'échange ayant bénéficié d'un sursis d'imposition

9. Titres reçus en échange à compter du 1^{er} janvier 2000. Il s'agit des cessions de titres reçus lors d'une opération d'échange pour laquelle s'est exercé :

- le sursis d'imposition applicable dans le cadre du régime des plus-values immobilières intervenu entre le 1^{er} janvier 2000 et le 31 décembre 2003 (CGI, art. 150 A bis – 4^{ème} alinéa dans sa rédaction en vigueur avant la date de promulgation de la loi de finances pour 2004) ou à compter du 1^{er} janvier 2004 (CGI, art. 150 UB-II) ;
- le sursis d'imposition applicable dans le cadre du régime des plus-values sur valeurs mobilières et droits sociaux à compter du 1^{er} janvier 2000 (CGI, art. 150-0B).

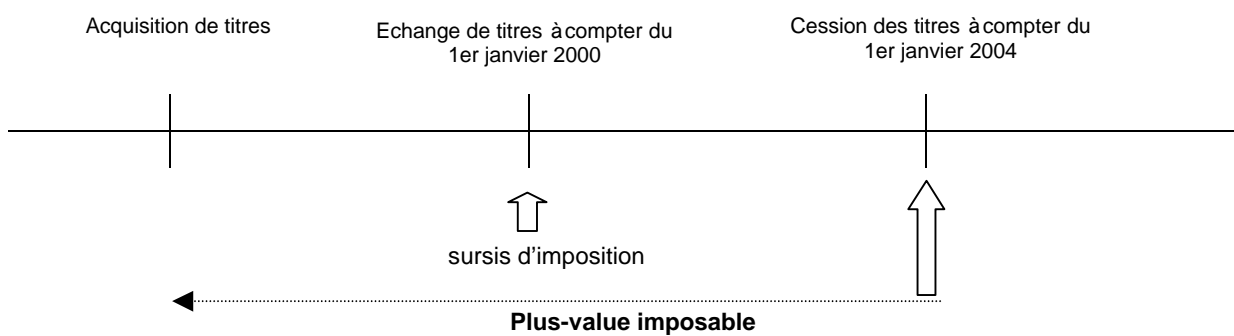
10. Prix d'acquisition à retenir. En cas de vente ultérieure de titres reçus à l'occasion d'une opération d'échange intervenue à compter du 1^{er} janvier 2000, la plus-value imposable est calculée par référence, le cas échéant, au prix ou à la valeur d'acquisition des titres remis à l'échange, diminué de la soulte reçue ou majoré de la soulte versée lors de l'échange.

Ces dispositions s'appliquent aux cessions de titres soumis au régime d'imposition des plus-values immobilières (CGI, art. 150 VB-I 3^{ème} alinéa) ou au régime d'imposition des plus-values sur valeurs mobilières et droits sociaux (CGI, art. 150-0D 9) selon que les titres se rapportent ou non, lors de la cession, à des sociétés à prépondérance immobilière.

11. Obligations déclaratives. Lorsque la plus-value réalisée lors de la cession des titres reçus en échange est imposable dans la catégorie des plus-values immobilières, une déclaration, conforme à un modèle établi par l'administration, retrace les éléments servant à la liquidation de l'impôt sur le revenu afférent à la plus-value réalisée lors de la cession des titres et détermine le montant total de l'impôt dû au titre de la cession réalisée (CGI, art. 150 VG-I). Si cette plus-value réalisée est exonérée ou lorsque la cession ne donne pas lieu à une imposition (plus-value nulle ou moins-value), le contribuable est dispensé du dépôt de la déclaration (CGI, art. 150 VG-III).

Lorsque la plus-value réalisée lors de la cession des titres reçus en échange est imposable dans la catégorie des plus-values sur valeurs mobilières et droits sociaux, voir BOI 5 C-1-01, n°s 144 et s.

12. Présentation schématique.



2. Cession de titres reçus lors d'une opération d'échange ayant bénéficié d'un report d'imposition

13. Titres reçus en échange avant le 1^{er} janvier 2000. Il s'agit des cessions de titres reçus lors d'une opération d'échange pour laquelle s'est exercé, avant le 1^{er} janvier 2000 :

- le report d'imposition applicable dans le cadre du régime des plus-values immobilières (CGI, art. 150 A bis dans sa rédaction en vigueur avant la promulgation de la loi de finances pour 2004) ;

- le report d'imposition applicable dans le cadre du régime des plus-values sur valeurs mobilières et droits sociaux (CGI, art. 92 B-II ou 160-I ter dans leur rédaction en vigueur avant le 1^{er} janvier 2000 ; art. 150-0C).

14. Expiration du report d'imposition. L'imposition des plus-values reportées intervient en principe lors de la cession, du rachat, du remboursement ou de l'annulation des titres reçus en échange (voir toutefois infra pour la prorogation du report d'imposition).

Le VII de l'article 10 de la loi de finances pour 2004 prévoit que la plus-value en report est imposée, à compter du 1^{er} janvier 2004, selon les modalités prévues pour l'imposition de la cession des titres mettant fin à ce report. Le taux, les règles applicables à la prise en compte ou à la non-prise en compte des moins-values ainsi que les modalités déclaratives et de paiement sont donc identiques à celles applicables à la plus-value sur cession des titres mettant fin au report. Cette règle s'applique quel que soit le mécanisme de report d'imposition.

La plus-value en report d'imposition est exonérée d'impôt sur le revenu en cas de transmission à titre gratuit des titres reçus en échange.

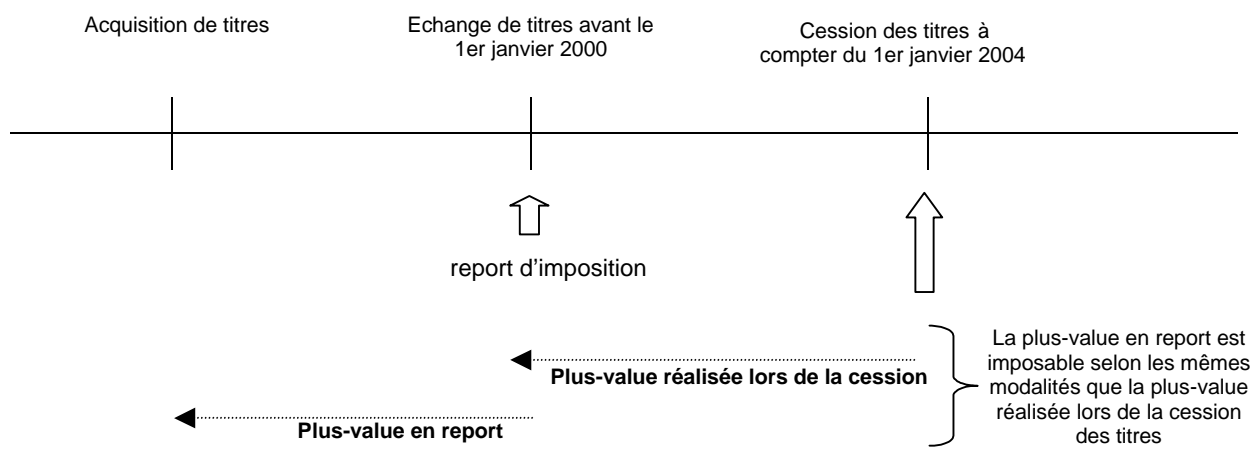
15. Constatation d'une plus-value lors de la cession. Le gain constaté lors de la vente des titres reçus lors de l'opération d'échange est soumis au régime d'imposition des plus-values immobilières (CGI, art. 150 UB du CGI) ou au régime d'imposition des plus-values sur valeurs mobilières et droits sociaux (CGI, art. 150-0A) selon que les titres se rapportent ou non, lors de la cession, à des sociétés à prépondérance immobilière.

16. Obligations déclaratives. Lorsque la plus-value réalisée lors de la cession des titres reçus en échange est imposable dans la catégorie des plus-values immobilières, une déclaration, conforme à un modèle établi par l'administration, retrace les éléments servant à la liquidation de l'impôt sur le revenu afférent à la plus-value réalisée lors de la cession des titres ainsi que les éléments servant à la liquidation de l'impôt sur le revenu afférent à la plus-value en report d'imposition et détermine le montant total de l'impôt dû au titre de la cession réalisée (CGI, art. 150 VG-I).

Attention. Lorsque la plus-value réalisée est exonérée (par l'application de l'abattement pour durée de détention) ou lorsque la cession ne donne pas lieu à une imposition (plus-value nulle ou moins-value), le contribuable n'est pas dispensé du dépôt de la déclaration lorsque l'impôt sur le revenu afférent à la plus-value en report d'imposition est dû (CGI, art. 150 VG-III).

17. Lorsque la plus-value réalisée lors de la cession des titres reçus en échange est imposable dans la catégorie des plus-values sur valeurs mobilières et droits sociaux, voir BOI 5 C-1-01, n°s 144 et s. En outre, les contribuables mentionnent le montant des plus-values en report qui deviennent imposables sur la déclaration des gains de cession de valeurs mobilières et de droits sociaux (déclaration n° 2074) et remplissent l'état de suivi des plus-values en report d'imposition (déclaration n° 2074-I annexée à la déclaration n° 2074 – CGI, ann. II art. 74-0N) au titre de l'année au cours de laquelle intervient l'expiration totale ou partielle du report d'imposition.

18. Présentation schématique.



3. Opération d'échange de titres à compter du 1^{er} janvier 2004

19. Sursis d'imposition. Les plus-values réalisées dans le cadre d'une opération de fusion, de scission ou d'un apport de titres à une société soumise à l'impôt sur les sociétés bénéficient à compter du 1^{er} janvier 2004 du sursis d'imposition prévu au II de l'article 150 UB du CGI. Ce sursis s'applique également aux échanges avec soulte lorsque celle-ci n'excède pas 10 % de la valeur nominale des titres reçus.

A la différence du report d'imposition applicable avant le 1^{er} janvier 2000, mais comme le sursis d'imposition prévu à l'article 150 A bis du CGI dans sa rédaction en vigueur avant la promulgation de la loi de finances pour 2004, le sursis prévu au II de l'article 150 UB du CGI ne s'applique pas en cas d'apport de titres à une société non soumise à l'impôt sur les sociétés.

Les précisions apportées par la fiche n° 2 de l'instruction administrative du 13 juin 2001 (BOI 5 C-1-01) sont applicables mutatis mutandis au sursis d'imposition prévu au II de l'article 150 UB du CGI.

20. Prorogation du report d'imposition. Si les titres qui font l'objet de l'opération d'échange visée ci-dessus ont été reçus dans le cadre d'une précédente opération d'échange pour laquelle un régime de report d'imposition a été demandé, l'imposition de la plus-value antérieurement reportée est reportée de plein droit au moment où s'opérera la cession, le rachat, le remboursement ou l'annulation des nouveaux titres reçus.

Ces dispositions s'appliquent quel que soit le mécanisme de report d'imposition applicable avant le 1^{er} janvier 2000 :

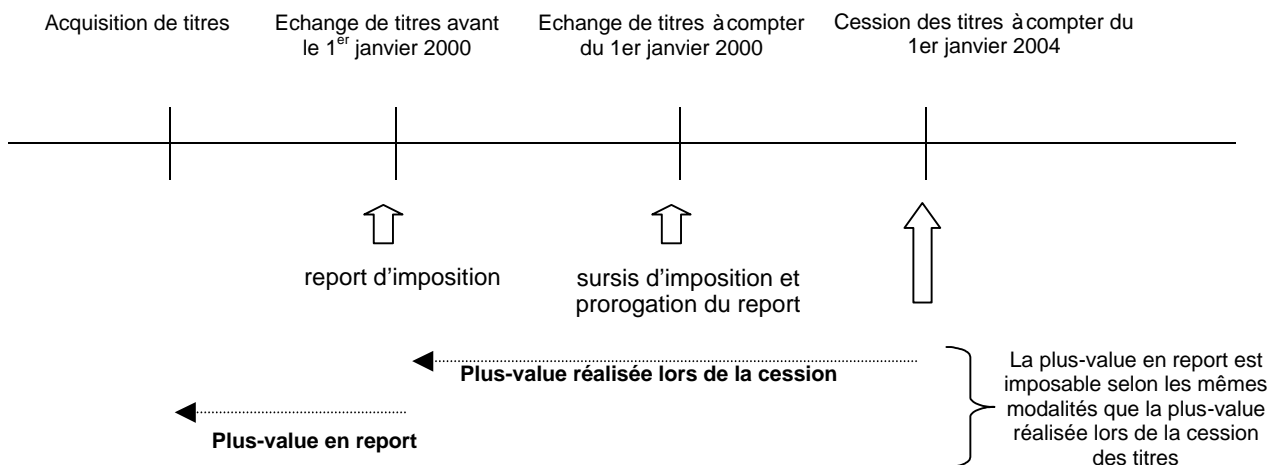
- report d'imposition applicable dans le cadre du régime des plus-values immobilières (CGI, art. 150 A bis dans sa rédaction en vigueur avant la promulgation de la loi de finances pour 2004) ;

- report d'imposition applicable dans le cadre du régime des plus-values sur valeurs mobilières et droits sociaux (CGI, art. 92 B-II et 160-I ter dans leur rédaction en vigueur avant le 1^{er} janvier 2000).

En cas de prorogation du report (CGI, art. 92 B-II, 150 A bis et 160-I ter dans leur rédaction en vigueur avant le 1^{er} janvier 2000), à la suite d'un nouvel échange dans les conditions des articles 150-0B ou 150 UB du CGI, les contribuables sont tenus de souscrire, en plus de l'état de suivi prévu à l'article 74-0N de l'annexe II au CGI, l'état de suivi prévu à l'article 74-0O de la même annexe. Ce dernier figure sur la déclaration des plus-values en report d'imposition (n° 2074-I), annexée à la déclaration de gains de cession de valeurs mobilières et de droits sociaux (n° 2074), au titre de l'année au cours de laquelle intervient cette nouvelle opération d'échange. Il mentionne la nature du report prorogé.

21. Obligations déclaratives. La plus-value, qui n'est pas constatée au titre de l'année de l'échange, n'a pas à être déclarée par le contribuable. La plus-value en report a du faire l'objet d'une déclaration au titre de l'année de l'opération d'échange.

22. Présentation schématique.



FICHE N°13
Biens figurant ou ayant figuré à l'actif d'une entreprise

1. Le nouveau régime d'imposition ne concerne que les plus-values réalisées par les particuliers et n'affecte pas le principe d'imposition des plus-values professionnelles (CGI, art. 150 U, 150 UA et 150 UB).
2. Dès lors, les règles de détermination des bénéfices professionnels s'appliquent aux plus-values réalisées lors de la cession d'immeubles bâtis ou non, de droits relatifs à ces biens figurant à l'actif d'une entreprise industrielle, artisanale, commerciale, agricole ou affectés à l'exercice d'une profession non commerciale.
3. Toutefois, malgré leur caractère de bénéfices professionnels, certaines plus-values sur cession d'éléments d'actif étaient soumises aux règles de taxation applicables aux particuliers. Il s'agissait notamment des terres à usage agricole ou forestier, des terrains à bâtir et des immeubles loués en meublé.
 L'article 10 de la loi de finances pour 2004 supprime ces dispositions particulières à l'exception de celles applicables aux immeubles loués en meublé (CGI, art. 151 septies). Par ailleurs, l'exonération partielle des plus-values réalisées lors de la cession de terres ou de bâtiments inscrits à l'actif d'une exploitation agricole est maintenue (CGI, ann. III, art. 38 sexdecies GA).
4. Enfin, des règles particulières sont prévues pour les biens ayant figuré une partie du temps dans le patrimoine privé de l'exploitant (CGI, ann. II, art. 74 SG).

A. PRINCIPES

5. Les plus-values réalisées lors de la cession d'éléments d'actif d'une entreprise industrielle, artisanale, commerciale, agricole ou non commerciale constituent des bénéfices professionnels. Cette règle est d'application générale.

1. Entreprises industrielles, artisanales ou commerciales

6. Entreprises soumises à un régime réel d'imposition. Deux situations peuvent se présenter selon que les biens ont été inscrits ou non à l'actif du bilan.

a – Lorsque les biens ont été inscrits par le contribuable à l'actif de son bilan soit en vertu de la loi, soit par une décision de gestion opposable à l'administration, leur cession relève du régime des plus-values professionnelles.

Il n'est pas exigé de bilan des exploitants individuels et des sociétés visées à l'article 239 quater A du CGI soumis au régime simplifié d'imposition, lorsque leur chiffre d'affaires n'excède pas 153 000 € hors taxes s'il s'agit d'entreprises dont le commerce principal est de vendre des marchandises, objets, fournitures et denrées à emporter ou à consommer sur place, ou de fournir le logement, ou 54 000 € hors taxes s'il s'agit d'autres entreprises. La volonté de l'exploitant de comprendre un élément dans l'actif de son entreprise est matérialisée par l'inscription du bien concerné sur l'imprimé n° 2033-C. Les immobilisations inscrites sur cet imprimé sont donc considérées comme faisant partie de l'actif immobilisé de l'entreprise.

b – Lorsque les biens n'ont pas été inscrits à l'actif du bilan, leur cession relève du régime des plus-values des particuliers sauf lorsqu'ils font partie de l'entreprise en raison de leur objet. Il s'agit essentiellement dans ce dernier cas des éléments incorporels constituant le fonds de commerce qui relèvent du régime des plus-values professionnelles.

7. Entreprises soumises au régime des micro-entreprises. Dans le cadre du régime des micro-entreprises, le régime des plus-values professionnelles n'est susceptible de concerner que les cessions de biens affectés à l'exploitation. Doivent être considérées comme affectées à l'exploitation d'une part les immobilisations qui y sont affectées par nature et d'autre part celles qui y sont affectées par destination (voir sur ces notions, BOI 4 G-2-99, n° s 31 et s.). Les autres biens relèvent du régime d'imposition des plus-values des particuliers.

2. Exploitations agricoles

8. Exploitants soumis à un régime réel d'imposition. Les exploitants agricoles soumis à un régime de bénéfice réel (réel normal ou simplifié), doivent inscrire à l'actif de leur bilan l'ensemble des immeubles bâtis ou non bâtis dont ils sont propriétaires et qu'ils utilisent pour les besoins de l'exploitation. Ils sont donc en principe soumis au régime des plus-values professionnelles.

Toutefois, par exception à cette règle, les terres peuvent être conservées sous certaines conditions dans le patrimoine privé (CGI, ann. III, art. 38 sexdecies D-I). Dans ce cas, les plus-values réalisées lors de la cession des terres conservées dans le patrimoine privé de l'exploitant relèvent du régime des plus-values des particuliers à l'exception des plantations et améliorations foncières temporaires qui doivent obligatoirement figurer à l'actif (sur ces différentes notions, cf. DB 5 E 3213).

9. Exploitations soumises au régime du forfait. Dans le cas des exploitants agricoles au forfait, les cessions de terres relèvent toujours des plus-values professionnelles.

3. Professions non commerciales

10. Contribuables relevant du régime de la déclaration contrôlée. Le régime des plus-values professionnelles s'applique aux opérations concernant des éléments affectés par nature à l'exercice de la profession ou des éléments non affectés par nature mais inscrits par le contribuable sur le registre des immobilisations (sur ces différentes notions, cf. DB 5 G 2112 et 5 G 242)

Les biens conservés par le contribuable dans son patrimoine privé relèvent du régime d'imposition des plus-values des particuliers.

11. Contribuables relevant du régime déclaratif spécial (« micro-BNC »). Le régime d'imposition des titulaires de bénéfices non commerciaux relevant du régime déclaratif spécial est identique à celui applicable aux contribuables relevant du régime de la déclaration contrôlée.

B. EXCEPTIONS

12. Malgré leur caractère de bénéficiaires professionnels, certaines plus-values sur cession d'éléments d'actif étaient déterminées selon les règles applicables aux particuliers. Il s'agissait des terres à usage agricole ou forestier, des terrains à bâtir et des immeubles loués en meublé.

13. L'article 10 de la loi de finances pour 2004 supprime ces dispositions particulières sauf pour les cessions d'immeubles loués en meublé. Par ailleurs, l'exonération partielle des plus-values réalisées lors de la cession de terres ou de bâtiments inscrits à l'actif d'une exploitation agricole est maintenue (CGI, ann. III, art. 38 sexdecies GA).

1. Exceptions supprimées

a) Terres à usage agricole ou forestier

14. Terres cédées avant le 1^{er} janvier 2004. Lorsque l'activité professionnelle est exercée depuis plus de cinq ans et dans le cas où les recettes n'excèdent pas un certain montant, les plus-values réalisées par les exploitants à l'occasion de la cession de terres à usage agricole ou forestier inscrites à l'actif sont exonérées conformément à l'article 151 septies du CGI.

Dans le cas où la condition relative au montant des recettes est satisfaite mais où l'activité professionnelle est exercée depuis moins de cinq ans, les terres à usage agricole ou forestier donnent lieu à l'application du régime des plus-values des particuliers.

En cas de dépassement des limites de recettes prévues à l'article 151 septies du CGI, les plus-values relèvent en tout état de cause du régime des plus-values professionnelles.

15. Terres cédées à compter du 1^{er} janvier 2004. Les plus-values réalisées lors de la cession de terres à usage agricole ou forestier inscrites à l'actif d'une exploitation sont soumises au régime des plus-values professionnelles que l'activité soit exercée depuis plus ou moins de cinq ans.

Bien entendu, lorsque l'activité professionnelle est exercée depuis plus de cinq ans et dans le cas où les recettes n'excèdent pas un certain montant, les plus-values réalisées par les exploitants à l'occasion de la cession de terres à usage agricole ou forestier inscrites à l'actif sont exonérées (CGI, art. 151 septies V).

Ce nouveau régime s'applique aux cessions intervenues à compter du 1^{er} janvier 2004. Dans le cas où la date de clôture de l'exercice ne coïncide pas avec l'année civile, il y a lieu de distinguer pour la détermination de la plus-value selon que la cession est intervenue avant ou après le 1^{er} janvier 2004.

b) Terrains à bâtir

16. Notion de terrain bâtir. L'article 10 de la loi de finances ne modifie pas la définition des terrains à bâtir. Ceux-ci s'entendent en principe des biens (notamment terrains nus, terrains recouverts de bâtiments destinés à être démolis, immeubles inachevés) acquis en vue d'y édifier des constructions entrant dans le champ d'application de la TVA immobilière.

17. Terrains cédés avant le 1^{er} janvier 2004. Les plus-values sur terrains à bâtir inscrits à l'actif d'une entreprise sont exclues du bénéfice de l'exonération prévue à l'article 151 septies du CGI et sont soumises au régime des plus-values des particuliers quelle que soit la durée d'exercice de l'activité.

En cas de dépassement des limites de recettes prévues à l'article 151 septies du CGI, les plus-values relèvent du régime des plus-values professionnelles.

18. Terrains cédés à compter du 1^{er} janvier 2004. Les plus-values réalisées lors de la cession de terrains à bâtir inscrits à l'actif d'une entreprise sont soumises au régime des plus-values professionnelles quel que soit le montant des recettes du contribuable et la durée d'exercice de l'activité.

Ce nouveau régime s'applique aux cessions intervenues à compter du 1^{er} janvier 2004. Dans le cas où la date de clôture de l'exercice ne coïncide pas avec l'année civile, il y a lieu de distinguer pour la détermination de la plus-value selon que la cession est intervenue avant ou après le 1^{er} janvier 2004.

2. Exceptions maintenues

19. Deux exceptions sont maintenues.

a) Cession d'immeubles loués en meublé

20. Principe. Les plus-values réalisées lors de la cession de locaux d'habitation meublés ou destinés à être loués meublés et faisant l'objet d'une location directe ou indirecte par des personnes autres que les loueurs professionnels relèvent du régime d'imposition des plus-values des particuliers (CGI, art. 151 septies V ; DB 4 F 1113).

21. Loueurs professionnels. Il s'agit des personnes inscrites en qualité de loueurs en meublé professionnels au registre du commerce et des sociétés ou justifiant d'un refus d'inscription par le greffe et qui réalisent plus de 23 000 € de recettes annuelles ou retirent de cette activité au moins 50 % de leur revenu.

Les plus-values réalisées par les intéressés lors de la cession de locaux loués meublés sont soumises au régime des plus-values professionnelles.

22. Loueurs non professionnels. Il s'agit des personnes louant directement ou indirectement des locaux d'habitation meublés ou destinés à être loués meublés lorsque :

- soit, elles ne sont pas inscrites, en qualité de loueur professionnel, au registre du commerce et des sociétés : dans ce cas, le montant des recettes ou du revenu tiré de la location en meublé demeure sans incidence ;

- soit, si elles sont inscrites en qualité de loueur professionnel au registre du commerce et des sociétés, les recettes annuelles provenant de la location en meublé sont inférieures ou égales à 23 000 € et celles-ci procurent aux intéressés moins de 50 % de leur revenu global.

Les plus-values réalisées par ces personnes lors de la cession de locaux d'habitation meublés ou destinés à être loués meublés sont soumises aux règles des plus-values des particuliers.

b) Cession de terres agricoles ou de bâtiments inscrits à l'actif ou affectés à une exploitation agricole

23. Exonération partielle. Les plus-values réalisées lors de la cession de terres ou de bâtiments d'exploitation ne sont pas retenues dans la base de l'impôt pour la fraction acquise avant le 1^{er} janvier de la première année au titre de laquelle le montant des recettes a dépassé la limite du forfait (CGI, ann. III, art. 38 sexdecies GA).

Cette exonération partielle s'applique uniquement aux terres et aux bâtiments d'exploitation qui, au moment de leur aliénation, figurent au bilan de l'exploitation soumise à un régime réel d'imposition (régime réel normal ou simplifié). Elle est subordonnée aux conditions suivantes :

- l'activité agricole doit avoir été exercée à titre principal pendant au moins cinq ans.

- le bien cédé ne doit pas constituer un terrain à bâtir au sens de l'article 1594-0G A du CGI (voir n° 16.).

24. Imposition selon le régime des plus-values des particuliers. Lorsque l'une de ces conditions n'est pas remplie, la fraction de plus-value acquise avant le 1^{er} janvier de l'année au titre de laquelle les recettes de l'agriculteur ont franchi pour la première fois la limite du forfait est imposée selon le régime des plus-values des particuliers (voir pour plus de précisions sur ces dispositions particulières, DB 5 E 3223, n^{os}. 62 et s.).

C. CAS PARTICULIERS DES BIENS MIGRANTS

25. Lorsqu'un élément figurant ou ayant figuré à l'actif d'une entreprise vient à être cédé, il y a lieu de déterminer deux plus-values distinctes, soumises à des régimes fiscaux différents :

- la première correspond à la plus-value acquise par le bien depuis la date d'inscription au bilan (ou au tableau des immobilisations) jusqu'à la date de la cession ou du retrait, selon le cas. Cette plus-value est soumise aux dispositions relatives aux plus-values professionnelles ;

- la seconde correspond à la plus-value acquise par ce bien durant la ou les périodes de détention dans le patrimoine privé du contribuable. Cette plus-value est imposable selon le régime des plus-values des particuliers et bénéficie, le cas échéant, des exonérations propres à ce régime.

1. Le bien a d'abord fait partie du patrimoine privé du contribuable avant d'être inscrit à l'actif et d'être cédé comme élément d'actif (CGI, ann. II, art. 74 SG – I)

26. Principe. La plus-value réalisée dans le cadre d'une activité agricole, artisanale, commerciale ou libérale est calculée, si le bien cédé a figuré pendant une partie du temps écoulé depuis l'acquisition dans le patrimoine privé du contribuable, suivant les règles des plus-values des particuliers pour la partie correspondant à cette période (CGI, art. 151 sexies).

27. Imposition de la plus-value privée. Cette dernière plus-value est déterminée par différence entre :

- la valeur d'inscription à l'actif, qui doit correspondre à la valeur réelle du bien, au jour de cette inscription ;
- et le prix d'acquisition (ou la valeur vénale) éventuellement corrigé dans les conditions prévues au II de l'article 150 VB par les frais engagés depuis l'acquisition jusqu'à la date d'inscription à l'actif.

L'abattement pour durée de détention est calculé dans les conditions prévues à l'article 150 VC du CGI à partir de la date d'acquisition du bien jusqu'à la date d'inscription au bilan.

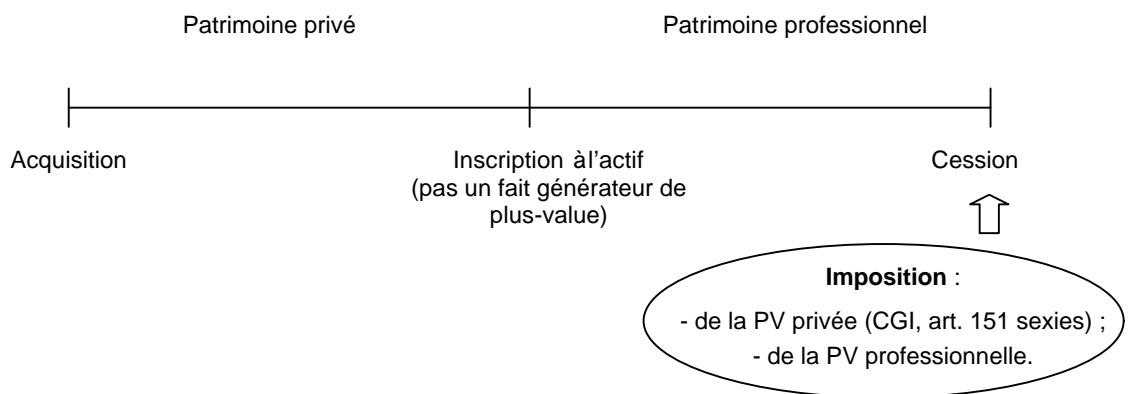
28. Exonération de la plus-value privée. Toutefois, la plus-value correspondant à la période de détention dans le patrimoine privé est exonérée si elle se rapporte à une terre agricole qui satisfait aux deux conditions suivantes (CGI, art. 151 sexies) :

- elle ne constitue pas un terrain à bâtir au sens du A de l'article 1594-0 G du CGI ;
- elle est exploitée par un agriculteur ayant exercé son activité à titre principal pendant au moins cinq ans.

Si l'une de ces conditions n'est pas remplie, la plus-value est, le cas échéant, soumise au régime des plus-values des particuliers.

Les conditions prévues pour l'exonération de la part de plus-value correspondant à la période de détention des terres dans le patrimoine privé sont identiques à celles posées pour l'exonération de la part de plus-value acquise avant le franchissement de la limite du forfait (CGI, ann. III, art. 38 sexdecies GA). Les deux exonérations peuvent donc se cumuler.

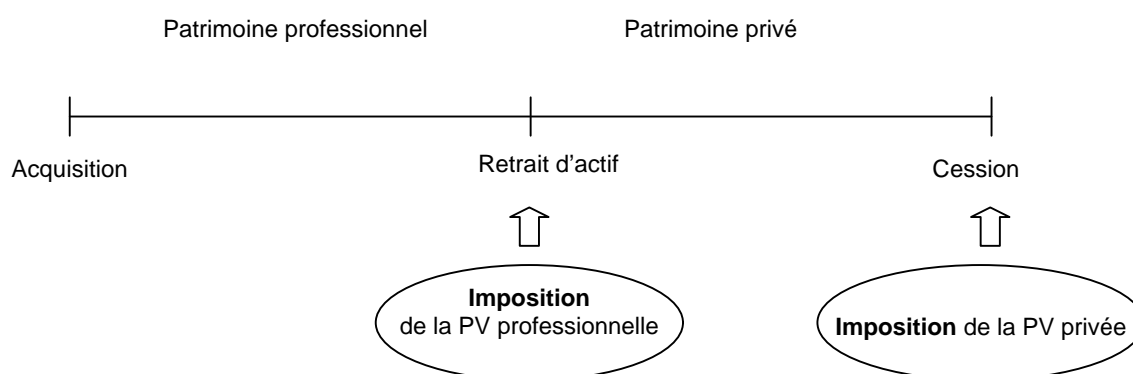
29. Présentation schématique.



2. Le bien a été, immédiatement après l'achat, inscrit à l'actif de l'entreprise, puis a été repris dans le patrimoine privé avant d'être cédé (CGI, ann. II, art. 74 SG– II)

30. Principe. Le prix d'acquisition est la valeur vénale du bien au jour du retrait. L'abattement pour durée de détention est calculé dans les conditions prévues à l'article 150 VC du CGI à partir de la date du retrait et jusqu'à la date de la cession.

31. Présentation schématique.

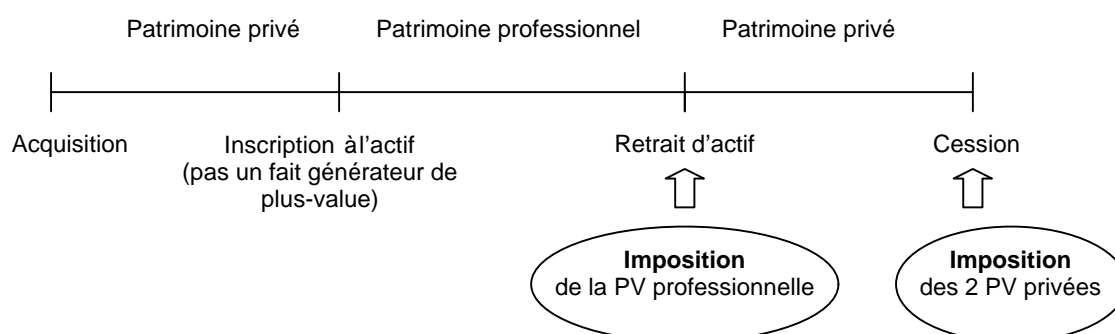


3. Le bien a successivement fait partie du patrimoine privé de l'exploitant, été inscrit à l'actif de l'entreprise, puis repris dans le patrimoine privé (CGI, ann. II, art. 74 SG – III)

32. Principe. Il y a lieu de déterminer trois plus-values distinctes : une plus-value « privée », une plus-value professionnelle et une seconde plus-value « privée ». 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.

Il est précisé que l'exonération prévue par l'article 151 sexies du CGI en faveur des terres agricoles ne s'applique pas dans cette situation. En effet, pour le bénéfice de cet avantage la terre doit être inscrite au bilan au moment de la cession.

33. Présentation schématique.



FICHE N° 14
Contribuables domiciliés hors de France

1. Sous réserve des conventions internationales, les personnes physiques qui ne sont pas fiscalement domiciliées en France au sens de l'article 4 B du CGI et les personnes morales ou organismes, quelle qu'en soit la forme, dont le siège est situé hors de France sont soumis à un prélèvement d'un tiers (33 1/3 %) sur les plus-values réalisées à titre occasionnel résultant de la cession d'immeubles, de droits immobiliers ou d'actions et parts de sociétés non cotées en bourse à prépondérance immobilière (CGI, art. 244 bis A).

2. L'article 10 de la loi de finances pour 2004 aménage le régime d'imposition des plus-values immobilières réalisées par les non-résidents. Il prévoit notamment que :

- les modalités de détermination de la plus-value, lorsque le cédant est assujéti à l'impôt sur le revenu, sont alignées sur les nouvelles dispositions applicables aux contribuables domiciliés en France ;

- l'exonération applicable aux cessions de l'habitation en France des contribuables non-résidents est aménagée ;

- le taux du prélèvement est fixé à 16 % pour les seules personnes physiques et les associés personnes physiques de sociétés de personnes résidents d'un Etat membre de la Communauté européenne ;

- l'excédent du prélèvement non imputé sur le montant de l'impôt sur les sociétés dû par les contribuables non assujéti à l'impôt sur le revenu est restituable ;

- les modalités d'appréciation de la prépondérance immobilière sont alignées sur celles applicables aux contribuables résidents. Toutefois, à la différence du régime de droit interne (voir néanmoins n° 102. de l'instruction, sur la mesure transitoire), le régime de la prépondérance immobilière continue à s'appliquer aux titres de sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés non cotées en bourse dont l'actif est constitué principalement d'immeubles ou de droits relatifs à des immeubles.

3. Ces nouvelles dispositions s'appliquent pour l'imposition des plus-values réalisées lors des cessions à titre onéreux intervenues à compter du 1^{er} janvier 2004. Sous réserve de ces modifications, les précisions apportées par la documentation administrative 8 M 5 et par les instructions administratives ultérieures correspondantes restent applicables.

Section 1 : Champ d'application du prélèvement

4. Il convient d'examiner successivement les personnes et les biens concernés par les dispositions prévues à l'article 244 bis A du CGI modifiées par l'article 10 de la loi de finances pour 2004.

A. PERSONNES CONCERNEES

1. Personnes imposables

5. Sous réserve des conventions internationales, le prélèvement mentionné à l'article 244 bis A du CGI est applicable lorsque le cédant d'un immeuble ou d'un droit assimilé est une personne physique non domiciliée en France ou une personne morale ou un organisme dont le siège social est situé hors de France.

6. Personnes physiques. Pour la définition des personnes domiciliées hors de France, l'article 244 bis A du CGI se réfère expressément à l'article 4 B du même code. Aux termes de cet article, sont considérés comme ayant leur domicile fiscal en France :

- les personnes qui ont en France leur foyer ou le lieu de leur séjour principal ;

- les personnes qui exercent en France une activité professionnelle, salariée ou non, à moins qu'elles ne justifient que cette activité est exercée à titre accessoire ;

- les personnes qui ont en France le centre de leurs intérêts économiques ;

- les agents de l'État qui exercent leurs fonctions dans un pays étranger et qui ne sont pas soumis dans ce pays à un impôt personnel sur l'ensemble de leurs revenus (voir pour plus de précisions, DB 5 B 1121).

7. Personnes morales. Le prélèvement s'applique aussi bien aux sociétés de personnes et aux sociétés de capitaux qu'aux organismes de toute nature (trust, association, caisse de retraite, fonds de pension, etc.) même si, dans ce dernier cas, ils ne sont pas dotés de la personnalité morale.

2. Personnes exonérées

8. Organismes et État étrangers. Les organisations internationales, les États étrangers, les banques centrales et les institutions financières publiques de ces États sont exonérés dans les conditions prévues à l'article 131 sexies du CGI (CGI, art. 244 bis-A-I, dernier alinéa).

9. Personnes qui exploitent une entreprise en France. Le prélèvement n'est pas applicable aux cessions d'immeubles réalisées par des personnes physiques qui ne sont pas fiscalement domiciliées en France ou par des personnes morales ou organismes dont le siège social est situé hors de France et qui exploitent en France une entreprise industrielle, commerciale ou agricole ou y exercent une profession non commerciale (CGI, art. 244 bis A, 1^{er} al.).

Toutefois, pour bénéficier de cette mesure, l'immeuble doit être affecté à cette exploitation en France et être inscrit, depuis son acquisition, selon le cas soit au bilan fiscal soit au tableau des immobilisations établi pour la détermination du résultat imposable du cédant (cf. DB 8 M 514, n° 6 et s. et BOI 8 M-2-98).

10. Titulaires de pensions de vieillesse ou d'une carte d'invalidité. Il est admis que soient exonérés certains titulaires de pensions de vieillesse ou de la carte d'invalidité qui, au titre de l'avant-dernière année précédant celle de la cession, ne sont pas passibles de l'impôt de solidarité sur la fortune et dont le revenu fiscal de référence n'excède pas la limite prévue au I de l'article 1417 du CGI, appréciés au titre de cette année.

B. BIENS CONCERNES

11. Le prélèvement prévu à l'article 244 bis A du CGI s'applique aux plus-values réalisées lors de la cession à titre onéreux d'immeubles bâtis ou non bâtis, de droits immobiliers ou d'actions ou parts des sociétés non cotées en bourse à prépondérance immobilière. Bien que figurant parmi les revenus de source française, les plus-values réalisées par des contribuables domiciliés hors de France lors de la cession de biens meubles ne sont pas imposables.

Voir fiche n° 1 relative à la notion de cession à titre onéreux et le BOI 8 M-2-00 qui reste applicable mutatis mutandis

1. Biens imposables

12. Immeubles ou droits relatifs à un immeuble. Les immeubles et droits relatifs à des immeubles sont définis aux n° 21. et s. de l'instruction auxquels il convient de se reporter.

13. Titres de sociétés non cotées à prépondérance immobilière. Les plus-values réalisées lors de la cession de parts de sociétés non cotées en bourse dont l'actif est constitué principalement par des immeubles ou des droits immobiliers sont soumises au prélèvement prévu à l'article 244 bis A du CGI.

Ainsi, à la différence du régime de droit interne (voir toutefois n° 102. de l'instruction pour la mesure transitoire), le régime de la prépondérance immobilière continue à s'appliquer aux titres de sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés non cotées en bourse dont l'actif est constitué principalement d'immeubles ou de droits relatifs à des immeubles. Corrélativement, le régime prévu aux articles 244 bis B et 244 bis C ne s'applique pas à ces titres.

Les dispositions de l'article 244 bis A du CGI s'appliquent :

- aux cessions de titres émis par des sociétés qui ne sont pas admises à la cote officielle d'une bourse française ou étrangère ou à la cote du second marché. Toutefois, les gains réalisés à l'occasion de cession de titres de SICOMI ne relèvent jamais du régime des plus-values immobilières que ces sociétés soient cotées ou non cotées ;

- aux cessions de valeurs mobilières ou de droits sociaux de ces sociétés. Il s'agit donc, notamment des actions ainsi que des droits de souscription ou d'attribution détachés de ces actions, des parts de fondateur ou parts bénéficiaires, des obligations négociables émises par les sociétés de capitaux (sociétés anonymes et sociétés en commandite par actions), des parts sociales dans les sociétés à responsabilité limitée, en commandite simple ou en nom collectif et des parts d'intérêts dans les sociétés civiles. Bien entendu, sont concernées non seulement les cessions en pleine propriété de valeurs mobilières ou de droits sociaux, mais aussi celles portant sur la nue-propriété seulement ou sur l'usufruit.

14. Modalités d'appréciation de la prépondérance immobilière. Les modalités d'appréciation de la prépondérance immobilière de la société dont les titres sont cédés, sont alignées sur celles applicables en droit interne aux cessions de titres intervenues à compter du 1^{er} janvier 2004.

Ainsi, sont considérées comme à prépondérance immobilière, les sociétés dont l'actif, à la clôture des trois exercices qui précèdent la cession, est constitué pour plus de 50 % de sa valeur par des immeubles ou des droits portant sur des immeubles, non affectés à leur propre exploitation industrielle, commerciale, agricole ou à l'exercice d'une profession non commerciale (CGI, ann. II, art. 171 ter A ; voir n° 91. et s. de l'instruction).

2. Biens exonérés

15. Les contribuables personnes physiques non domiciliés en France bénéficient de la plupart des exonérations applicables aux résidents ainsi que d'une exonération particulière.

a) Exonérations applicables aux résidents

16. Il est admis que les diverses exonérations prévues au II de l'article 150 U du CGI en faveur des contribuables résidents s'appliquent aux cessions réalisées par les contribuables domiciliés hors de France. Bien entendu, l'exonération applicable en cas de cession d'une résidence principale ou en cas de cession de titres d'une société détenant la résidence principale de l'associé cédant ne s'applique pas, de fait, aux contribuables domiciliés hors de France.

Voir fiche n° 2 relative aux biens immobiliers exonérés

b) Exonération particulière en faveur de l'habitation en France des non-résidents

17. Une exonération particulière est prévue pour les plus-values réalisées lors de la cession d'immeubles, parties d'immeubles ou droits relatifs à ces biens qui constituent l'habitation en France des personnes physiques, non résidentes en France, ressortissantes d'un Etat membre de la Communauté européenne, dans la limite d'une résidence par contribuable et à condition que le cédant ait été fiscalement domicilié en France de manière continue pendant au moins deux ans à un moment quelconque antérieurement à la cession (CGI, art. 150 U-II 2°).

18. Personnes physiques non-résidentes en France, ressortissantes d'un Etat membre de la Communauté européenne. Le cédant ou son conjoint (et sans que l'on distingue selon qu'il s'agit d'un bien de communauté ou d'un bien propre à l'un ou l'autre des époux), doit réunir les trois conditions suivantes :

- contribuable personne physique : l'exonération ne s'applique pas aux plus-values réalisées par une personne morale telle qu'une société de personnes, quand bien même ses associés satisfont aux autres conditions prévues par la loi ;

- contribuable non-résident : l'exonération ne s'applique pas aux plus-values réalisées par un contribuable domicilié en France au sens de l'article 4 B du CGI. Cette condition s'apprécie au jour de la cession. Il est toutefois admis que cette exonération s'applique aux fonctionnaires et agents de l'Etat en poste à l'étranger domiciliés fiscalement en France ;

- contribuable ressortissant de la Communauté européenne : l'exonération ne s'applique pas aux plus-values réalisées par un contribuable ressortissant d'un Etat autre que ceux membres de la Communauté européenne, quand bien même il serait résident d'un Etat membre de cette Communauté. Ainsi, l'exonération s'applique à un Belge demeurant en Australie et non à un Australien demeurant en Belgique.

19. Condition de domiciliation fiscale en France. Le cédant qui souhaite bénéficier de l'exonération doit pouvoir justifier qu'il a été fiscalement domicilié en France de manière continue pendant une durée d'au moins deux ans à un moment quelconque antérieurement à la cession.

Sous réserve des conventions internationales, cette condition s'apprécie au regard des dispositions de l'article 4 B du CGI. La justification de cette domiciliation, qui n'est soumise à aucun formalisme particulier, peut être apportée par la production des avis d'impôt sur le revenu des deux années concernées. Seuls les avis d'imposition correspondant à des déclarations initiales déposées dans les délais légaux seront acceptés comme justificatif. En conséquence, tout avis émanant d'un rôle supplémentaire ne pourra être admis.

20. Première cession. L'exonération ne peut s'appliquer qu'une seule fois, c'est-à-dire lors de la première cession intervenue à compter du 1er janvier 2004. Pour l'appréciation de cette condition :

- il y a lieu de se placer à la date de la cession de l'immeuble concerné ;
- il est admis de ne pas prendre en compte les cessions qui ont bénéficié d'une autre exonération ou pour lesquelles aucune plus-value n'a été constatée.

21. Notion d'habitation. Le bien cédé doit constituer l'habitation en France du contribuable domicilié hors de France. Il s'ensuit notamment qu'il doit en avoir la libre disposition au jour de la cession.

Le cédant est réputé avoir la libre disposition de son habitation lorsqu'il est susceptible de l'occuper à tout moment. En l'absence de titre d'occupation et de versement de loyer ou d'indemnité d'occupation, l'occupation gratuite d'une résidence par une personne autre que son propriétaire ou son conjoint n'a pas pour effet de priver le propriétaire du droit de disposer librement de cette résidence. En revanche, il n'en est pas ainsi lorsque l'immeuble est donné en location au jour de la cession.

Les immeubles inoccupés, vacants ou vides de tout meuble peuvent bénéficier de l'exonération dès lors qu'ils satisfont à la condition de libre disposition.

22. Dépendances immédiates et nécessaires. Les dépendances immédiates et nécessaires de la première cession d'une résidence par un non-résident sont exonérées sous les mêmes limites et conditions que celles déjà exposées pour la cession de la résidence principale d'un contribuable résident (CGI, art. 150 U-II 3°).

Voir fiche n° 2 relative aux biens immobiliers exonérés

Section 2 : Modalités d'application du prélèvement

23. Les règles d'assiette du prélèvement prévu à l'article 244 bis A du CGI diffèrent selon que le cédant est ou non assujéti à l'impôt sur le revenu.

A. ASSIETTE DU PRELEVEMENT

1. Cédant assujéti à l'impôt sur le revenu

24. Lorsque le cédant est assujéti à l'impôt sur le revenu (personnes physiques et sociétés de personnes), les plus-values soumises au prélèvement prévu à l'article 244 bis A du CGI sont déterminées dans les mêmes conditions que pour les contribuables domiciliés en France assujétis à l'impôt sur le revenu. Ce prélèvement est libératoire de l'impôt sur le revenu.

25. Les nouvelles modalités de détermination de la plus-value réalisée par les contribuables domiciliés en France prévues aux articles 150 V à 150 VE du CGI sont applicables aux plus-values réalisées par les non-résidents qu'ils soient ou non ressortissants de la Communauté européenne.

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

2. Cédant non assujéti à l'impôt sur le revenu

26. Dans tous les cas où le cédant n'est pas assujéti à l'impôt sur le revenu, les plus-values soumises au prélèvement prévu à l'article 244 bis A du CGI sont déterminées par différence entre le prix de cession du bien et son prix d'acquisition diminué, d'une somme égale à 2 % de son montant par année entière de détention.

Ce prélèvement n'est pas libératoire de l'impôt. Il vient toutefois s'imputer sur le montant de l'impôt sur les sociétés dû en France, au titre de l'exercice fiscal de réalisation de la plus-value, par la personne morale non-résidente, à raison de l'ensemble des produits dont l'imposition est réservée à la France par les conventions fiscales internationales.

Jusqu'à présent, le prélèvement qui n'avait pas pu être imputé n'était pas restitué.

27. L'article 10 de la loi de finances pour 2004 prévoit désormais que dans une situation où le prélèvement excède l'impôt sur les sociétés dû en France par la personne morale non-résidente au titre de l'année de réalisation de la plus-value, l'excédent est restitué. La restitution de l'excédent du prélèvement s'effectue sur réclamation du contribuable. L'admission de cette réclamation est subordonnée à la souscription intégrale et conforme des imprimés déclaratifs.

3. Cas particulier des associés non-résidents de France d'une société de personnes

28. Les sociétés ou groupements soumis au régime fiscal des sociétés de personnes ont une personnalité distincte de celle de leurs associés. En conséquence, ces sociétés ou groupements constituent en principe des sujets d'imposition.

29. Sociétés ou groupements ayant leur siège en France. S'ils ont leur siège en France, les sociétés ou groupements dont les bénéficiaires sont imposés au nom des associés ont la qualité de résident en France au sens des conventions fiscales conclues par la France lorsque les conditions requises ces conventions sont remplies (CE 4 avril 1997, Sté. Kingroup inc.).

Il en résulte notamment que leurs associés résidents ou non-résidents sont imposables dans les conditions prévues aux articles 150 U à 150 VH du CGI, à raison de la quote-part du résultat de la société de personnes correspondant à leurs droits.

Ainsi, la société de personnes verse l'impôt sur le revenu afférent à la plus-value dû au prorata des droits sociaux détenus par les associés soumis à cet impôt présents à la date de la cession de l'immeuble (CGI, art. 150 VF-II). Ces dispositions s'appliquent aux associés résidents ou non résidents des sociétés de personnes françaises. Dans ce cas, les associés non-résidents sont bien entendu dispensés de l'accréditation du représentant prévue au 3ème alinéa du I de l'article 244 bis A du CGI et à l'article 171 quater de l'annexe II à ce code.

Voir fiche n° 7 relative aux cessions réalisées par une société qui relève des articles 8 à 8 ter du CGI

30. Sociétés ou groupements n'ayant pas leur siège en France. S'ils ont leur siège hors de France, les sociétés ou groupements, dont les bénéficiaires sont imposés au nom des associés, n'ont pas la qualité de résident en France.

Il en résulte notamment que leurs associés résidents ou non-résidents sont imposables dans les conditions prévues à l'article 244 bis A du CGI.

B. LIQUIDATION ET RECOUVREMENT DU PRELEVEMENT

1. Taux

31. Le taux du prélèvement est en principe fixé à un tiers (33 1/3 %). Par dérogation, il est fixé à 16 % pour les plus-values réalisées par les personnes physiques ou les associés personnes physiques de sociétés dont les bénéficiaires sont imposés au nom des associés, résidents d'un Etat membre de la Communauté européenne (CGI, art. 244 bis A) qu'ils soient ou non ressortissants de la Communauté européenne.

32. Le taux du prélèvement reste donc fixé à un tiers pour :

- les personnes physiques résidentes d'un Etat autre que ceux membres de la Communauté européenne quand bien même elles seraient ressortissantes de France ou d'un Etat membre de la Communauté européenne ;

- les sociétés de personnes associées d'une autre société de personnes détenant un immeuble en France ;

- les sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés détenant directement ou par l'intermédiaire d'une société de personnes un immeuble en France même si leur siège est situé dans un Etat membre de la Communauté européenne.

2. Modalités de recouvrement et obligations du contribuable

33. Les modalités de recouvrement et les obligations du contribuable restent inchangées. La mesure de tempérament prévue au n° 7 de la DB 8 M 53 est toutefois abrogée.

34. Il est rappelé qu'une déclaration de plus-value est obligatoire chaque fois que le cédant est une personne non domiciliée en France, qu'il y ait plus-value taxable ou non.

Toutefois, lorsque la plus-value est réalisée par une société de personnes dont le siège social est situé en France (voir supra n° 29.), aucune déclaration ne doit être déposée, même pour les associés non-résidents :

- lorsque la plus-value est exonérée en application d'une exonération expresse ou par l'application de l'abattement pour durée de détention ;

- lorsque la cession ne donne pas lieu à une imposition : plus-value égale à zéro ou constatation d'une moins-value (CGI, art. 150 VG-III).

Voir pour plus de précisions (et notamment pour les mentions dans l'acte et dans l'extrait d'acte), les fiches n° 8 et 10 relatives aux obligations déclaratives et de paiement

C. TABLEAU RECAPITULATIF

		Dispositions applicables	Taux applicable	Prélèvements sociaux (1)	Déclarations à déposer (4)
Personnes physiques					
Résidents de France		150 U	16 %	10 %	n° 2048
Résidents hors de France	résident d'un Etat membre de la Communauté européenne	244 bis A	16 %	/	n° 2090
	résident d'un autre Etat	244 bis A	33 1/3 %	/	n° 2090
Sociétés dont les bénéficiaires sont imposés au nom des associés					
Sociétés dont le siège est situé en France					
Associé personne physique ou personne morale	résident en France	150 U ou autre catégorie IR ou IS (2)	16 % ou taux IS	10 % (3)	n° 2048
	résident d'un Etat membre de la Communauté européenne			/	
	résident d'un autre Etat			/	
Sociétés dont le siège est situé hors de France					
Associé personne physique	résident en France	244 bis A	16 %	10 %	n° 2090
	résident d'un Etat membre de la Communauté européenne		16 %	/	
	résident d'un autre Etat		33 1/3 %	/	
Associé personne morale	résident en France	244 bis A	33 1/3 %	/	n° 2090 bis
	résident d'un Etat membre de la Communauté européenne		33 1/3 %	/	
	résident d'un autre Etat		33 1/3 %	/	
Autres sociétés					
Sociétés dont le siège est situé en France		IS	Taux IS	/	n° 2065
Sociétés dont le siège est situé hors de France		244 bis A	33 1/3 %	/	n° 2090 bis

(1) Les plus-values immobilières réalisées à titre occasionnel par les personnes non domiciliées en France ne sont pas soumises aux prélèvements sociaux (prélèvement social de 2 %, CSG et CRDS).

(2) selon le régime d'imposition des associés (CGI, art. 238 bis K).

(3) seules les personnes physiques à l'exclusion de toutes autres personnes sont redevables de ces prélèvements.

(4) pour l'imposition des plus-values des particuliers.

FICHE N° 15
Modalités de contrôle et sanctions applicables

1. Les nouvelles modalités déclaratives et de paiement prévues pour l'imposition des plus-values des particuliers n'emportent pas changement de la nature de l'imposition. Celle-ci reste une catégorie de l'impôt sur le revenu. Les modalités de contrôle de l'impôt afférent à la plus-value et les sanctions applicables suivent donc les règles applicables pour le contrôle de l'impôt sur le revenu.

Cela étant, dès lors que, dans le cas des immeubles, la déclaration est déposée à la conservation des hypothèques du lieu de situation de l'immeuble et non plus auprès du centre des impôts du domicile du cédant, le service local compétent pour la contrôler est celui dans le ressort duquel cette déclaration a été déposée (CGI, ann. III, art. 350 terdecies).

2. L'article 10 de la loi de finances pour 2004 aménage toutefois ces dispositions sur deux points :

- des modalités particulières de décompte de l'intérêt de retard sont prévues (section 1) ;
- la possibilité de recourir à une procédure d'évaluation d'office est ouverte (section 2).

Section 1 : Intérêts de retard

3. En matière d'impôt sur le revenu, conformément aux dispositions du deuxième alinéa du 1 de l'article 1727 A du CGI, l'intérêt de retard est calculé à compter du 1^{er} juillet de l'année suivant celle au titre de laquelle l'imposition est établie.

L'article 10 de la loi de finances pour 2004 déroge à ce principe pour l'intérêt de retard applicable à l'impôt sur le revenu afférent aux plus-values réalisées par les particuliers. Le point de départ de l'intérêt de retard est fixé au premier jour du mois suivant celui au cours duquel l'impôt devait être acquitté. Le décompte de l'intérêt de retard a pour point d'arrêt le dernier jour du mois du paiement.

Section 2 : Procédures de redressement

4. Outre la procédure de redressement contradictoire prévue par l'article L. 55 du LPF dont les conditions d'application demeurent inchangées, l'administration peut recourir :

- soit à la taxation d'office de ces plus-values en cas de défaut de souscription de la déclaration (art. L. 66 du LPF) ;
- soit à l'évaluation d'office des plus-values imposables en cas d'absence ou d'insuffisance de réponse à des demandes de justifications (art. L. 16 et L. 73 du LPF).

A. TAXATION D'OFFICE

5. A défaut de déclaration, l'administration peut recourir à la procédure de taxation d'office prévue à l'article L. 66 du LPF.

Dès lors que le contribuable, tenu de souscrire la déclaration de plus-values, ne s'est pas soumis à cette obligation ou s'y est soumis tardivement, il est susceptible d'être taxé d'office. Bien entendu, cette procédure ne peut être mise en œuvre que si le contribuable concerné ne fait état d'aucune dispense qui justifie l'absence de souscription de cette déclaration.

Les règles de procédure de la taxation d'office s'appliquent dans les conditions habituelles. Les pénalités prévues à l'article 1728 du CGI sont applicables.

B. EVALUATION D'OFFICE

6. L'article 10 de la loi de finances pour 2004 étend le champ d'application de la procédure de demande de justifications prévue à l'article L. 16 du LPF aux plus-values des particuliers telles qu'elles sont définies aux articles 150 U à 150 VH du CGI. En cas de défaut de réponse à ces demandes, la procédure d'évaluation d'office prévue par l'article L. 73 du LPF est applicable.

1. Demandes de justifications sur le fondement du 2^{ème} alinéa de l'article L. 16 du LPF

7. Champ d'application. En application du deuxième alinéa de l'article L. 16 du LPF, l'administration peut demander au contribuable des justifications sur tous les éléments servant de base à la détermination des plus-values telles qu'elles sont définies aux articles 150 U à 150 VH du CGI.

Cette demande peut notamment concerner les éléments et documents justifiant de l'assiette de la plus-value (facture des travaux, justification des frais d'acquisition s'ils sont pris en compte pour leur montant réel, etc.).

8. Procédure de la demande de justifications. La demande doit être obligatoirement adressée par lettre recommandée avec accusé de réception. Elle doit satisfaire aux conditions de forme prévues au quatrième alinéa de l'article L. 16 du LPF et indiquer explicitement les points sur lesquels elle porte.

Il convient donc que le service se réfère aux différents éléments de détermination de la plus-value tel qu'ils ressortent de la déclaration. Le service doit, en outre, informer le contribuable des conséquences résultant pour lui d'un éventuel refus de réponse ou d'une réponse équivalant, par son imprécision, à un défaut de réponse.

Conformément à l'article L. 16 A du LPF, les demandes de justifications doivent fixer au contribuable un délai de réponse qui ne peut être inférieur à deux mois.

2. Conséquence du défaut de réponse ou d'une réponse assimilable à un refus de répondre

9. Lorsque le contribuable s'abstient de répondre à la demande de justifications qui lui a été adressée sur le fondement du deuxième alinéa de l'article L. 16 du LPF ou adresse une réponse assimilable à un refus de répondre, le service évalue d'office la plus-value.

a) Champ d'application de l'évaluation d'office prévue au 4° de l'article L. 73 du LPF

10. Pour l'évaluation d'office de la plus-value, il y a lieu d'appliquer les solutions retenues en matière de taxation d'office en cas d'absence de réponse aux demandes d'éclaircissements ou de justifications portant sur les points visés aux premier et troisième alinéa de l'article L. 16 du LPF. Deux cas doivent être distingués :

11. Le contribuable ne répond pas ou répond hors délai. Il peut se voir appliquer la procédure d'évaluation d'office. En cas de réponse tardive d'un contribuable, le service doit examiner les justifications apportées par ce dernier et les accepter si elles sont suffisantes.

12. Le contribuable répond dans les délais. Il n'y a pas, en principe, application de la procédure d'évaluation d'office, à moins que la réponse puisse être assimilée à un véritable refus de répondre. Si les explications fournies par le contribuable sont insuffisantes ou nécessitent des justifications, une mise en demeure l'invitant à compléter sa réponse dans les trente jours lui est adressée, conformément aux dispositions de l'article L. 16 A du LPF. Cette mise en demeure doit indiquer expressément les éléments de la réponse initiale à compléter ou à préciser et les justifications manquantes.

Ce n'est qu'en l'absence de réponse à cette mise en demeure ou si les justifications restent insuffisantes que le service peut recourir à l'évaluation d'office.

Dans tous les cas litigieux, le service doit recourir à la procédure de redressement contradictoire. En effet, si le bien-fondé de l'évaluation était contesté ultérieurement, le service devrait établir que la réponse du contribuable équivalait à un défaut de réponse.

b) Modalités d'établissement de l'imposition

13. Déroulement de la procédure. Conformément aux dispositions de l'article L. 76 du LPF, les modalités de détermination des bases ou éléments servant au calcul des impositions doivent être portées à la connaissance du contribuable, trente jours au moins avant la mise en recouvrement des impositions au moyen d'une notification de redressements. La notification doit également préciser les motifs de fait et de droit qui justifient l'utilisation de la procédure d'évaluation d'office au niveau catégoriel.

14. Détermination de l'assiette imposable. Le service doit faire connaître au contribuable la méthode adoptée pour déterminer la base d'imposition relative aux plus-values. Il doit s'attacher à faire une évaluation aussi exacte que possible des éléments qui concourent à la détermination de la base imposable.

15. Contestation de la base d'imposition. Le contribuable dont l'assiette des plus-values a été évaluée d'office est en droit, conformément à l'article L. 76 A du LPF de contester son imposition après établissement du rôle, par voie de réclamation. Mais, devant la juridiction contentieuse, il ne peut obtenir de réduction de ladite imposition que s'il apporte la preuve de l'exagération de cette dernière.

c) Pénalités applicables

16. Les droits sont majorés de l'intérêt de retard en cas de bonne foi (CGI, art. 1727) et des majorations de 40 % en cas de mauvaise foi ou de 80 % en cas de manœuvres frauduleuses (CGI, art. 1729).

**Annexe 1
Exemple**

Un particulier personne physique vend le 20 janvier 2004 une résidence secondaire qu'il a acquise dix ans plus tôt. Aucune exonération particulière n'est applicable. Le prix de vente est de 120 000 € et le prix d'achat de 400 000 F (60 980 €). Il a réalisé les travaux suivants : réfection du système électrique l'année de l'acquisition (30 000 F soit 4 753 €) et changement de la chaudière l'année suivante (7 000 F soit 1 206 €).

CALCUL DE LA PLUS-VALUE BRUTE	
Prix de vente	120 000 €
Prix d'acquisition	60 980 €
Frais d'acquisition	Forfait de 7,5 % : 4 574 €
Majoration du prix d'acquisition pour travaux	Forfait de 15 % : 9 147 €
Prix d'acquisition corrigé	74 701 €
Plus-value brute	120 000 – 74 701 = 45 299 €
CALCUL DE LA PLUS-VALUE IMPOSABLE	
Abattement pour durée de détention	taux de l'abattement : 5 ans x 10 % = 50 % 45 299 € x 50 % = 22 650 €
Abattement fixe	1 000 €
Plus-value imposable	45 299 – (22 650 + 1 000) = 21 649 €
IMPOT AFFERENT A LA PLUS-VALUE ET PRELEVEMENTS SOCIAUX	
Impôt sur le revenu afférent à la plus-value	21 649 x 16 % = 3 464 €
CSG	21 649 x 7,5 % = 1 624 €
CRDS	21 649 x 0,5 % = 108 €
Prélèvement social	21 649 x 2 % = 433 €
Total des prélèvements sociaux	2 165 €
Impôts et prélèvements dus	5 629 €

Annexe 2

Article 10 de la loi de finances pour 2004 (n° 2003-1311 du 30 décembre 2003)

(JO n° 302 du 31 décembre 2003, p. 22530 et s.)

I. – Les articles 150 U, 150 V et 150 VA du code général des impôts sont remplacés par les articles 150 U à 150 VH ainsi rédigés :

« **Art. 150 U.** – I. - Sous réserve des dispositions propres aux bénéficiaires industriels et commerciaux, aux bénéficiaires agricoles et aux bénéficiaires non commerciaux, les plus-values réalisées par les personnes physiques ou les sociétés ou groupements qui relèvent des articles 8 à 8 ter, lors de la cession à titre onéreux de biens immobiliers bâtis ou non bâtis ou de droits relatifs à ces biens, sont passibles de l'impôt sur le revenu dans les conditions prévues aux articles 150 V à 150 VH.

Ces dispositions s'appliquent, sous réserve de celles prévues au 3° du I de l'article 35, aux plus-values réalisées lors de la cession d'un terrain divisé en lots destinés à être construits.

II. - Les dispositions du I ne s'appliquent pas aux immeubles, aux parties d'immeubles ou aux droits relatifs à ces biens :

1° Qui constituent la résidence principale du cédant au jour de la cession ;

2° Qui constituent l'habitation en France des personnes physiques, non résidentes en France, ressortissantes d'un Etat membre de la Communauté européenne, dans la limite d'une résidence par contribuable et à condition que le cédant ait été fiscalement domicilié en France de manière continue pendant au moins deux ans à un moment quelconque antérieurement à la cession ;

3° Qui constituent les dépendances immédiates et nécessaires des biens mentionnés aux 1° et 2°, à la condition que leur cession intervienne simultanément avec celle desdits immeubles ;

4° Pour lesquels une déclaration d'utilité publique a été prononcée en vue d'une expropriation, à condition qu'il soit procédé au emploi de l'intégralité de l'indemnité par l'acquisition, la construction, la reconstruction ou l'agrandissement d'un ou de plusieurs immeubles dans un délai de douze mois à compter de la date de perception de l'indemnité ;

5° Qui sont échangés dans le cadre d'opérations de remembrement mentionnées à l'article 1055, d'opérations effectuées conformément aux articles L. 122-1, L. 123-1, L. 123-24 et L. 124-1 du code rural ainsi qu'aux soultes versées en application de l'article L. 123-4 du même code. En cas de vente de biens reçus à cette occasion, 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 ;

6° Dont le prix de cession est inférieur ou égal à 15 000 €. Le seuil de 15 000 € s'apprécie en tenant compte de la valeur en pleine propriété de l'immeuble ou de la partie d'immeuble.

III. – Les dispositions du I ne s'appliquent pas aux plus-values réalisées par les titulaires de pension de vieillesse ou de la carte d'invalidité correspondant au classement dans la deuxième ou la troisième des catégories prévues à l'article L. 341-4 du code de la sécurité sociale qui, au titre de l'avant-dernière année précédant celle de la cession, ne sont pas passibles de l'impôt de solidarité sur la fortune et dont le revenu fiscal de référence n'excède pas la limite prévue au I de l'article 1417, appréciés au titre de cette année.

Art. 150 UA. – I. - Sous réserve des dispositions de l'article 150 V bis et de celles qui sont propres aux bénéficiaires industriels et commerciaux, aux bénéficiaires agricoles et aux bénéficiaires non commerciaux, les plus-values réalisées lors de la cession à titre onéreux de biens meubles ou de droits relatifs à ces biens, par des personnes physiques, domiciliées en France au sens de l'article 4 B, ou des sociétés ou groupements qui relèvent des articles 8 à 8 quinquies dont le siège est situé en France, sont passibles de l'impôt sur le revenu dans les conditions prévues aux articles 150 V à 150 VH.

CESSIONS D'IMMEUBLES**I. Cessions imposables****II. Biens exonérés**

1° - Habitation principale

2° - Habitation des personnes domiciliées hors de France

3° - Dépendances immédiates et nécessaires

4° - Exonération sous condition de emploi lors d'une expropriation

5° - Exonération lors des opérations de remembrements

6° - Exonération tenant au montant de la cession

III. Personnes exonéréesCESSION DE MEUBLES**I. Cessions imposables**

II. - Les dispositions du I ne s'appliquent pas :

1° Sous réserve des dispositions de l'article 150 V sexies, aux meubles meublants, aux appareils ménagers et aux voitures automobiles qui ne constituent pas des objets d'art, de collection ou d'antiquité ;

2° Aux meubles dont le prix de cession est inférieur ou égal à 5 000 €.

Art. 150 UB. – I. - Les gains nets retirés de cessions à titre onéreux de droits sociaux de sociétés ou groupements qui relèvent des articles 8 à 8 ter, dont l'actif est principalement constitué d'immeubles ou de droits portant sur ces biens, sont soumis exclusivement au régime d'imposition prévu au I et au 1° du II de l'article 150 U. Pour l'application de cette disposition, ne sont pas pris en considération les immeubles affectés par la société à sa propre exploitation industrielle, commerciale, agricole ou à l'exercice d'une profession non commerciale.

II. - Les dispositions du I ne sont pas applicables, au titre de l'année de l'échange des titres, aux plus-values réalisées dans le cadre d'une opération de fusion, de scission ou d'un apport de titres à une société soumise à l'impôt sur les sociétés. Cette exception n'est pas applicable aux échanges avec soulte lorsque le montant de la soulte reçue par le contribuable excède 10 % de la valeur nominale des titres reçus.

III. – Lorsque les titres reçus dans les cas prévus au II de l'article 92 B dans sa rédaction en vigueur avant le 1^{er} janvier 2000, aux troisième et cinquième alinéas de l'article 150 A bis en vigueur avant la date de promulgation de loi de finances pour 2004 (n° 2003-1311 du 30 décembre 2003) ou au I ter de l'article 160 dans sa rédaction en vigueur avant le 1^{er} janvier 2000 font l'objet d'une nouvelle opération d'échange dans les conditions définies au II, l'imposition de la plus-value antérieurement reportée est reportée de plein droit au moment où s'opérera la cession, le rachat, le remboursement ou l'annulation des nouveaux titres reçus.

Art. 150 V. – La plus ou moins-value brute réalisée lors de la cession de biens ou droits mentionnés aux articles 150 U à 150 UB est égale à la différence entre le prix de cession et le prix d'acquisition par le cédant.

Art. 150 VA. – I. - Le prix de cession à retenir est le prix réel tel qu'il est stipulé dans l'acte. Lorsqu'une dissimulation de prix est établie, le prix porté dans l'acte doit être majoré du montant de cette dissimulation.

Lorsqu'un bien est cédé contre une rente viagère, le prix de cession retenu pour ce bien est la valeur en capital de la rente, à l'exclusion des intérêts.

II. - Le prix de cession est majoré de toutes les charges et indemnités mentionnées au deuxième alinéa du I de l'article 683. Les indemnités d'assurance consécutives à un sinistre partiel ou total d'un immeuble ne sont pas prises en compte.

III. - Le prix de cession est réduit, sur justificatifs, du montant de la taxe sur la valeur ajoutée acquittée et des frais, définis par décret, supportés par le vendeur à l'occasion de cette cession.

Art. 150 VB. - I. - Le prix d'acquisition est le prix effectivement acquitté par le cédant, tel qu'il a été stipulé dans l'acte. Lorsqu'une dissimulation du prix est établie, le prix porté dans l'acte doit être majoré du montant de cette dissimulation. En cas d'acquisition à titre gratuit, le prix d'acquisition s'entend de la valeur vénale au jour du transfert diminuée, le cas échéant, de l'abattement prévu à l'article 764 bis.

Lorsqu'un bien a été acquis moyennant le paiement d'une rente viagère, le prix d'acquisition retenu pour ce bien est la valeur en capital de la rente, à l'exclusion des intérêts.

En cas de vente ultérieure de titres reçus à l'occasion d'une opération mentionnée à l'article 150-0B, au quatrième alinéa de l'article 150 A bis en vigueur avant la date de promulgation de la loi de finances pour 2004 précitée ou au II de l'article 150 UB, la plus-value imposable en application du I de l'article 150 UB est calculée par référence, le cas échéant, au prix ou à la valeur d'acquisition des titres échangés, diminué de la soulte reçue ou majoré de la soulte versée lors de l'échange.

II. Cessions exonérées

CESSIONS DE PARTS

I. Cessions imposables

II. Sursis d'imposition

III. Prorogation des reports d'imposition

CALCUL DE LA PLUS-VALUE BRUTE

PRIX DE CESSION

I. Définition

II. Sommes à ajouter au prix de cession

III. Sommes venant en diminution du prix de cession

PRIX D'ACQUISITION

I. Définition

II - Le prix d'acquisition est, sur justificatifs, majoré :

1° De toutes les charges et indemnités mentionnées au deuxième alinéa du I de l'article 683 ;

2° Des frais afférents à l'acquisition à titre gratuit définis par décret ;

3° Des frais afférents à l'acquisition à titre onéreux définis par décret, que le cédant peut fixer forfaitairement à 7,5 % du prix d'acquisition dans le cas des immeubles ;

4° Des dépenses de construction, de reconstruction, d'agrandissement, de rénovation ou d'amélioration, supportées par le vendeur et réalisées par une entreprise depuis l'achèvement de l'immeuble ou son acquisition si elle est postérieure, lorsqu'elles n'ont pas été déjà prises en compte pour la détermination de l'impôt sur le revenu et qu'elles ne présentent pas le caractère de dépenses locatives. Lorsque le contribuable, qui cède un bien plus de cinq ans après son acquisition, n'est pas en état d'apporter la justification de ces dépenses, une majoration égale à 15 % du prix d'acquisition est pratiquée ;

5° Des frais de voirie, réseaux et distribution imposés par les collectivités territoriales ou leurs groupements dans le cadre du plan d'occupation des sols ou du plan local d'urbanisme, en ce qui concerne les terrains à bâtir ;

6° Des frais acquittés pour la restauration et la remise en état des biens meubles.

Art. 150 VC. – I. - La plus-value brute réalisée sur les biens ou droits mentionnés aux articles 150 U et 150 UB est réduite d'un abattement de 10 % pour chaque année de détention au-delà de la cinquième.

La plus-value brute réalisée sur les biens ou droits mentionnés à l'article 150 UA est réduite d'un abattement de 10 % pour chaque année de détention au-delà de la deuxième.

II. - La plus-value brute réalisée lors de la cession d'un cheval de course ou de sport est réduite d'un abattement supplémentaire de 15 % par année de détention comprise entre la date d'acquisition du cheval et la fin de sa septième année. Toute année commencée compte pour une année pleine.

Art. 150 VD. – I. - La moins-value brute réalisée sur les biens ou droits désignés aux articles 150 U à 150 UB n'est pas prise en compte.

II. - 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, réduites de 10 % pour chaque année de détention au-delà de la cinquième, s'imputent sur la ou les plus-values brutes corrigées le cas échéant de l'abattement prévu au I de l'article 150 VC.

Art. 150 VE. - Un abattement fixe de 1 000 € est opéré sur la plus-value brute, corrigée le cas échéant des abattements prévus à l'article 150 VC et des moins-values mentionnées au II de l'article 150 VD, réalisée lors de la cession des biens mentionnés aux articles 150 U et 150 UB.

Art. 150 VF. – I. - L'impôt sur le revenu correspondant à la plus-value réalisée sur les biens ou droits mentionnés aux articles 150 U à 150 UB est versé par la personne physique, la société ou le groupement qui cède le bien ou le droit.

II. - En cas de cession d'un bien ou d'un droit mentionné aux articles 150 U et 150 UB par une société ou un groupement qui relève des articles 8 à 8 ter, l'impôt sur le revenu afférent à la plus-value est dû au prorata des droits sociaux détenus par les associés soumis à cet impôt présents à la date de la cession de l'immeuble. L'impôt acquitté par la société ou le groupement est libératoire de l'impôt sur le revenu afférent à la plus-value dû par ces associés.

II. Sommes à ajouter au prix d'acquisition

ABATTEMENTS POUR DUREE DE DETENTION

I. Abattement

II. Abattement supplémentaire

SORT DES MOINS-VALUES BRUTES

ABATTEMENT FIXE

PERSONNES IMPOSABLES

III. – L'impôt sur le revenu correspondant à la plus-value réalisée lors de la cession de peuplements forestiers par une personne physique est diminué d'un abattement de 10 € par année de détention et par hectare cédé représentatif de l'impôt sur le revenu correspondant aux revenus imposables au titre de l'article 76.

ABATTEMENT SUR L'IMPOT

Cet abattement est également applicable en cas de cessions de parts de sociétés ou groupements, qui relèvent des articles 8 à 8 ter, détenant des peuplements forestiers, à concurrence de leur valeur.

Art. 150 VG. – I. - Une déclaration, conforme à un modèle établi par l'administration, retrace les éléments servant à la liquidation de l'impôt sur le revenu afférent à la plus-value ainsi que, le cas échéant, les éléments servant à la liquidation de l'impôt sur le revenu afférent à la plus-value en report d'imposition et détermine le montant total de l'impôt dû au titre de la cession réalisée.

**OBLIGATIONS
DECLARATIVES**

**I. Dépôt d'une
déclaration. Principes**

Elle est déposée :

1° Pour les cessions des biens mentionnés à l'article 150 U constatées par un acte, à l'appui de la réquisition de publier ou de la présentation à l'enregistrement. Cette déclaration est remise sous peine de refus du dépôt ou de la formalité de l'enregistrement ;

2° Pour les cessions des biens mentionnés aux articles 150 UA et 150 UB constatées par un acte soumis obligatoirement à l'enregistrement, lors de l'accomplissement de cette formalité à la recette des impôts dans le ressort de laquelle le notaire rédacteur de l'acte réside ou, dans les autres cas, à la recette des impôts du domicile de l'une des parties contractantes, lors de l'enregistrement. Cette déclaration est remise sous peine de refus de la formalité de l'enregistrement ;

3° Dans les autres cas, à la recette des impôts dont relève le domicile du vendeur dans un délai d'un mois à compter de la cession.

II. – Par dérogation au I, la déclaration est déposée :

1° Pour les actes passés en la forme administrative qui constatent une mutation immobilière amiable ou forcée de biens au profit de l'Etat, des établissements publics nationaux, des groupements d'intérêt public, ou d'une collectivité territoriale ou d'un établissement public local désigné à l'article L. 1311-5 du code général des collectivités territoriales, à la collectivité publique cessionnaire préalablement à la réquisition de publier ou à la présentation à l'enregistrement. L'absence de déclaration à l'appui de la réquisition de publier ou de la présentation à l'enregistrement n'entraîne pas le refus du dépôt ou de la formalité ;

**II. Dépôt d'une
déclaration.Exceptions**

2° Pour les cessions constatées par une ordonnance judiciaire, à la recette des impôts dont relève le domicile du vendeur dans un délai d'un mois à compter de la date du versement du prix de cession. L'absence de déclaration à l'appui de la réquisition de publier ou de la présentation à l'enregistrement n'entraîne pas le refus du dépôt ou de la formalité ;

3° Pour les cessions des biens mentionnés à l'article 150 U constatées par un acte notarié, à la recette des impôts dont relève le domicile du vendeur dans un délai de deux mois à compter de la date de l'acte, lorsque l'impôt sur le revenu afférent à la plus-value ne peut être intégralement acquitté en raison de créances primant le privilège du Trésor ou lorsque la cession est constatée au profit d'une collectivité mentionnée au 1°. L'absence de déclaration à l'appui de la réquisition de publier ou de la présentation à l'enregistrement n'entraîne pas le refus du dépôt ou de la formalité.

III. - Lorsque la plus-value est exonérée en application du II des articles 150 U et 150 UA ou par l'application de l'abattement prévu au I de l'article 150 VC ou lorsque la cession ne donne pas lieu à une imposition, aucune déclaration ne doit être déposée sauf dans le cas où l'impôt sur le revenu afférent à la plus-value en report d'imposition est dû. L'acte de cession soumis à la formalité fusionnée ou présenté à l'enregistrement précise, sous peine de refus de dépôt ou de la formalité d'enregistrement, la nature et le fondement de cette exonération ou de cette absence de taxation.

III. Dispense du dépôt d'une déclaration

Lorsque la plus-value est exonérée au titre d'une cession mentionnée au 1° du II, le contribuable cédant communique à la collectivité publique cessionnaire la nature et le fondement de cette exonération afin qu'il en soit fait mention dans l'acte passé en la forme administrative. L'absence de mention de l'exonération portée sur l'acte ne constitue pas un motif de refus de dépôt.

Lorsque la déclaration n'est pas déposée sur le fondement du 3° du II à l'appui de la réquisition de publier ou de la présentation à l'enregistrement, l'acte de cession précise, sous peine de refus de dépôt ou de la formalité d'enregistrement, que l'impôt sur le revenu afférent à la plus-value ne peut être intégralement acquitté ou que la cession est constatée au profit d'une collectivité mentionnée au 1° du II et mentionne le lieu où le notaire rédacteur de l'acte dépose la déclaration.

Art. 150 VH. – I. - L'impôt sur le revenu afférent à la plus-value réalisée sur les biens mentionnés aux articles 150 U à 150 UB est versé lors du dépôt de la déclaration prévue à l'article 150 VG.

PAIEMENT

Il est fait application, le cas échéant, des règles d'exigibilité et de recouvrement prévues au titre IV du livre des procédures fiscales pour les impôts recouvrés par les comptables de la direction générale des impôts.

I. Date du paiement

II. - L'impôt sur le revenu afférent à la plus-value est payé avant l'exécution de l'enregistrement ou de la formalité fusionnée. A défaut de paiement préalable, le dépôt ou la formalité est refusé sauf pour les cessions mentionnées au II de l'article 150 VG. Le dépôt ou la formalité est également refusé s'il existe une discordance entre le montant de l'impôt sur le revenu afférent à la plus-value figurant sur la déclaration prévue à l'article 150 VG et le montant effectivement versé lors de la réquisition ou de la présentation à l'enregistrement.

II. Cessions constatées par un acte soumis à enregistrement. Principes

Sauf dispositions contraires, il est fait application des règles d'exigibilité et de recouvrement prévues aux articles 1701 à 1704, aux 1°, 2°, 3° et 4° de l'article 1705 et aux articles 1706 et 1711.

III. – Par dérogation au II, l'impôt sur le revenu afférent à la plus-value est payé :

1° Pour les cessions mentionnées au 1° du II de l'article 150 VG, au bénéfice de la recette des impôts, par le comptable public assignataire, sur le prix dû au vendeur, au vu de la déclaration mentionnée au 1° du II de l'article 150 VG transmise par la collectivité publique ;

2° Pour les cessions mentionnées au 3° du II de l'article 150 VG, par le vendeur ou, dans le cas des cessions à une collectivité mentionnée au 1° du II de l'article 150 VG, par le notaire, à la recette des impôts où la déclaration a été déposée. ».

III. Cessions constatées par un acte soumis à enregistrement. Exceptions

II. - Le même code est ainsi modifié :

A. – L'article 72 E est ainsi modifié :

1° Au premier alinéa, les mots : « au 5° de l'article 150 D » sont remplacés par les mots : « au 5° du II de l'article 150 U » ;

2° Le second alinéa est supprimé.

BA. Plus-values professionnelles en cas de remboursements

B. – L'article 75-0A est ainsi modifié :

1° Le premier alinéa du 1 est ainsi rédigé :

« Lorsqu'un exploitant réalise un bénéfice supérieur à 15 250 € et excédant une fois et demie la moyenne des résultats des trois années précédentes, la fraction de ce bénéfice qui dépasse 15 250 €, ou cette moyenne si elle est supérieure, peut, sur option expresse de l'exploitant, être imposée selon les modalités suivantes : cette fraction est divisée par cinq ; le résultat est ajouté au revenu global net ; l'impôt est égal à cinq fois la cotisation supplémentaire ainsi obtenue. » ;

2° Les trois premiers alinéas du 2 sont remplacés par un alinéa ainsi rédigé :

« Pour la détermination des bénéfices de l'année considérée et des trois années antérieures, il n'est pas tenu compte des bénéfices soumis à un taux proportionnel. ».

C. - Au 6° de l'article 112 et au premier alinéa du 1 du I de l'article 150-0A, la référence : « 150 A bis » est remplacée par la référence : « 150 UB ».

D. – Au 6 du I de l'article 150-0C, les mots : « du quatrième alinéa de l'article 150 A bis ou dans les conditions prévues » sont remplacés par les mots : « prévues au II de l'article 150 UB et ».

E. – Au 9 de l'article 150-0D, après les mots : « à l'article 150-0B », sont insérés les mots : « , au quatrième alinéa de l'article 150 A bis en vigueur avant la publication de la loi de finances pour 2004 (n° 2003-1311 du 30 décembre 2003) et au II de l'article 150 UB ».

F. – Au deuxième alinéa du I de l'article 150 V bis, les mots : « lorsque leur montant excède 3 050 € ; dans le cas où ce montant est compris entre 3 050 € et 4 600 €, la base d'imposition est réduite d'un montant égal à la différence entre 4 600 € et ledit montant » sont remplacés par les mots : « lorsque leur montant excède 5 000 € ».

G. – A l'article 150 V sexies, les mots : « défini aux articles 150 A à 150 T » sont remplacés par les mots : « défini à l'article 150 UA ».

H. - L'article 151 quater est ainsi modifié :

1° Aux premier et deuxième alinéas, la référence : « 150 A » est remplacée par la référence : « 150 U » ;

2° Au deuxième alinéa, les mots : « , conformément aux articles 150 J à 150 R » sont supprimés ;

3° Les troisième et quatrième alinéas sont remplacés par un alinéa ainsi rédigé :

« Le montant à ajouter aux revenus des plus-values est revalorisé suivant la même formule d'indexation que le loyer lui-même. ».

I. – Au premier alinéa de l'article 151 sexies, les références : « articles 150 A à 150 S » sont remplacées par les références : « articles 150 U à 150 VH ».

J. – Le II de l'article 151 septies est complété par une phrase ainsi rédigée :

« Pour les plus-values réalisées à la suite d'une expropriation, la condition que l'activité agricole ait été exercée pendant au moins cinq ans n'est pas requise. »

BA. Système de quotient

Revenus distribués

PVM. Report d'imposition

PVM. Prix d'acquisition

TFOP. Exonération tenant au montant de la cession

TFOP. Option pour le régime de droit commun

PV. Dispositions communes. Bail à construction

PV professionnelles. Dispositions communes. Biens ayant figuré dans le patrimoine privé

PV professionnelles. Dispositions communes. Exonération

<p>K. – Le V de l'article 151 septies est ainsi modifié :</p> <p>1° Les cinquième, sixième et septième alinéas sont remplacés par un alinéa ainsi rédigé :</p> <p>« Lorsque les conditions mentionnées aux I, II, III, IV ou au deuxième alinéa du présent V ne sont pas remplies, il est fait application du régime des plus-values professionnelles prévu aux articles 39 duodecimes à 39 quindecimes et 93 quater. » ;</p> <p>2° Au dernier alinéa, les mots : « articles 150 A à 150 S » sont remplacés par les mots : « articles 150 U à 150 VH ».</p>	<p>PV professionnelles. Dispositions communes. Exonération</p>
<p>L. - Au II de l'article 154 quinquies, la référence : « d, » est supprimée.</p>	<p>CSG. Déductibilité</p>
<p>M. – Dans le 1° bis du I de l'article 156, les mots : « huitième alinéa du V » sont remplacés par les mots : « sixième alinéa du V ».</p>	<p>Revenu global. Revenu imposable</p>
<p>N. – A la seconde phrase du premier alinéa de l'article 161 et au V de l'article 238 septies A, après les mots : « à l'article 150-0B, », sont insérés les mots : « au quatrième alinéa de l'article 150 A bis en vigueur avant la date de promulgation de la loi de finances pour 2004 (n° 2003-1311 du 30 décembre 2003) ou au II de l'article 150 UB, ».</p>	<p>Revenus de capitaux mobiliers</p>
<p>O. – Dans le premier alinéa du I de l'article 163 bis C, la référence : « 150 A bis » est remplacée par la référence : « 150 UB ».</p>	
<p>P. - Au e du I de l'article 164 B, les mots : « à l'article 150 A » sont remplacés par les mots « aux articles 150 U à 150 UB ».</p>	<p>Revenu de source française</p>
<p>Q. – Après l'article 200 A, il est inséré un article 200 B ainsi rédigé :</p> <p>« Art. 200 B. – Les plus-values réalisées dans les conditions prévues aux articles 150 U à 150 UB sont imposées au taux forfaitaire de 16 %. ».</p>	<p>Mise en place d'une taxation proportionnelle</p>
<p>R. – Après l'article 238 octies A, il est inséré un article 238 octies B ainsi rédigé :</p> <p>« Art. 238 octies B. - En cas de transmission ou de rachat des droits d'un associé imposable dans la catégorie des bénéficiaires industriels et commerciaux, des bénéficiaires non commerciaux ou des bénéficiaires agricoles, ou relevant de l'impôt sur les sociétés, dans une société qui relève des articles 8 à 8 ter et qui exerce une activité immobilière, la plus-value professionnelle provenant de la cession d'un bien mentionné aux articles 150 U et 150 UB intervenue entre la fin de la dernière période d'imposition et la date de cet événement est imposée au nom de cet associé. ».</p>	<p>Société de personnes. Dispositions communes IR/IS transmission des parts</p>
<p>S. - L'article 238 terdecies est complété par un alinéa ainsi rédigé :</p> <p>« Les articles 238 nonies à 238 duodecimes ne s'appliquent pas aux plus-values imposées conformément à l'article 150 U. ».</p>	<p>Aliénation de terrains à bâtir</p>
<p>T. – Le I de l'article 244 bis A est ainsi modifié :</p> <p>1° Après le premier alinéa, il est inséré un alinéa ainsi rédigé :</p> <p>« Par dérogation au premier alinéa, les personnes physiques et associés personnes physiques de sociétés ou groupements dont les bénéficiaires sont imposés au nom des associés, résidents d'un Etat membre de la Communauté européenne sont soumis à un prélèvement de 16 %. » ;</p> <p>2° Au deuxième alinéa, les mots : « articles 150 A à 150 Q » sont remplacés par les mots : « articles 150 V à 150 VE ».</p>	<p>PVI des non résidents</p>
<p>U. – Le second alinéa du II de l'article 244 bis A est complété par une phrase ainsi rédigée :</p> <p>« S'il excède l'impôt dû, l'excédent est restitué ».</p>	

V. – L'article 244 bis B est ainsi modifié :

1° Au premier alinéa, les mots : « Les gains mentionnés à l'article 150-0 A » sont remplacés par les mots : « Sous réserve des dispositions de l'article 244 bis A, les gains mentionnés à l'article 150-0 A » ;

2° Au deuxième alinéa, les mots : « troisième alinéa du I de l'article 244 bis A » sont remplacés par les mots : « quatrième alinéa du I de l'article 244 bis A ».

W. – L'article 1600-0 C est ainsi modifié :

1° Dans le d du I, les références : « 150 A et 150 A bis » sont remplacées par les références : « 150 U à 150 UB » ;

2° Le dernier alinéa du III est supprimé.

X. – Dans le 4° de l'article 1705, les mots : « Par les secrétaires des administrations centrales et municipales, pour les actes de ces administrations » sont remplacés par les mots : « Par les comptables publics assignataires, pour les actes passés en la forme administrative ».

Y. - Au deuxième alinéa du 1 de l'article 1727 A, après les mots : « en matière d'impôt sur le revenu », sont insérés les mots : « et à l'exception de l'impôt afférent aux plus-values réalisées sur les biens visés aux articles 150 U à 150 UB ».

Intérêt de retard

Z. – L'article 150 A et les articles 150 A ter à 150 T sont abrogés.

Abrogation des dispositions actuelles

III. – Les dispositions prévues par l'article 150 A bis du code général des impôts s'appliquent aux plus-values en report d'imposition à la date du 1^{er} janvier 2004.

IV. – Les dispositions de l'article 150 UB du même code s'appliquent aux gains nets tirés de cessions à titre onéreux de valeurs mobilières et de droits sociaux de sociétés non cotées soumises à l'impôt sur les sociétés dont l'actif satisfait aux conditions prévues au I dudit article, acquis avant le 21 novembre 2003 et cédés entre le 1^{er} janvier 2004 et le 31 décembre 2004.

Titres de sociétés à prépondérance immobilière soumises à l'IS

Toutefois les titres de sociétés immobilières pour le commerce et l'industrie non cotées sont assimilés à des titres cotés et imposés conformément aux dispositions du 3 du II de l'article 150-0 A du même code.

Mesure transitoire

V. - Le livre des procédures fiscales est ainsi modifié :

A. – Le deuxième alinéa de l'article L. 16 est complété par les mots : « et des plus-values telles qu'elles sont définies aux articles 150 U à 150 VH du même code. ».

Evaluation d'office

B. – Au 1° de l'article L. 66, la référence : « 150 S » est remplacée par la référence : « 150 VG ».

Taxation d'office

C. – Avant le dernier alinéa de l'article L. 73, il est inséré un 5° ainsi rédigé :

« 5° Les plus-values réalisées par les contribuables qui se sont abstenus de répondre aux demandes de justifications mentionnées au deuxième alinéa de l'article L. 16. ».

VI. – L'article L. 136-6 du code de la sécurité sociale est ainsi modifié :

CSG

1° Au d du I, les mots : « articles 150 A et 150 A bis » sont remplacés par les mots : « articles 150 U à 150 UB » ;

2° L'avant dernier alinéa du III est supprimé.

VII. – L'imposition des plus-values reportées en application des dispositions du II de l'article 92 B dans sa rédaction en vigueur avant le 1^{er} janvier 2000, de l'article 150-0C, de l'article 150 A bis dans sa rédaction en vigueur avant la promulgation de la présente loi, du I ter de l'article 160 du code général des impôts dans sa rédaction en vigueur avant le 1^{er} janvier 2000, intervient lors de la cession, du rachat, du remboursement ou de l'annulation des titres reçus en échange. Ces plus-values sont imposées selon les modalités prévues pour l'imposition de la cession des titres mettant fin à ce report.

Modalités d'imposition des reports

VIII. – A l'article 6 de la loi n° 92-666 du 16 juillet 1992 relative au plan d'épargne en actions, la référence : « , 150 A bis » est supprimée.

IX. – Un décret en Conseil d'Etat fixe les conditions d'application du présent article et notamment les obligations déclaratives incombant aux contribuables et aux intermédiaires.

**Décret en Conseil
d'Etat**

X. - Les dispositions prévues aux I à IX s'appliquent pour l'imposition des plus-values réalisées lors des cessions à titre onéreux intervenues à compter du 1^{er} janvier 2004.

Entrée en vigueur

Annexe 3

Décret n° 2003-1384 du 31 décembre 2003 pris pour l'application des articles 150 U à 150 VH et 244 bis A du code général des impôts et relatif aux plus-values réalisées par les particuliers et modifiant l'annexe II au code général des impôts

(JO n° 1 du 1^{er} janvier 2004, p. 72)

LE PREMIER MINISTRE,

Sur le rapport du ministre de l'économie, des finances et de l'industrie et du ministre délégué au budget et à la réforme budgétaire ;

Vu le code général des impôts, notamment ses articles 150 U à 150 VH, 151 sexies et 244 bis A et l'annexe II à ce code ;

Vu le code de l'expropriation pour cause d'utilité publique, notamment ses articles L. 13-12, L. 13-20 et L. 13-28 ;

Vu, l'article 10 de la loi de finances pour 2004 (n° 2003-1311 du 30 décembre 2003) ;

Vu le décret n° 76-1240 du 29 décembre 1976 fixant, pour les biens autres que les valeurs mobilières, les conditions d'application de la loi du 19 juillet 1976 portant imposition des plus-values et création d'une taxe forfaitaire sur les métaux précieux, les bijoux, les objets d'art, de collection et d'antiquité modifié par le décret n° 78-851 du 10 août 1978 ;

Le Conseil d'Etat (section des finances) entendu,

DECRETE :

Art. 1er. – L'annexe II au code général des impôts est ainsi modifiée :

I. – Il est inséré, après l'article 74 S, les articles 74 SA à 74 SJ ainsi rédigés :

« Art. 74 SA. – Lorsqu'une vente est réalisée sous condition suspensive, la cession est considérée comme effective à la date de la réalisation de la condition.

Art. 74 SB. - Pour l'application de l'article 150 UB du code général des impôts, sont considérées comme sociétés à prépondérance immobilière les sociétés dont l'actif est, à la clôture des trois exercices qui précèdent la cession, constitué pour plus de 50 % de sa valeur réelle par des immeubles ou des droits portant sur des immeubles, non affectés par ces sociétés à leur propre exploitation industrielle, commerciale, agricole ou à l'exercice d'une profession non commerciale.

Art. 74 SC. – I. - L'indemnité d'expropriation à retenir pour le calcul de la plus-value imposable est constituée par l'ensemble des indemnités allouées en espèces ou en nature à un même bénéficiaire, à l'exception de celles qui ne sont pas représentatives de la valeur de cession des biens expropriés.

Les acomptes perçus en application de l'article L. 13-28 du code de l'expropriation pour cause d'utilité publique sont rattachés à l'indemnité dont ils constituent un élément.

Lorsque, dans le cadre des dispositions de l'article L. 13-20 du code précité, l'indemnité a été remplacée par l'attribution d'un local de réinstallation, la somme à retenir pour le calcul de la plus-value est constituée par le montant de l'indemnité d'expropriation, fixée au préalable.

II. - S'il est fait application de l'article L. 13-12 du code de l'expropriation pour cause d'utilité publique, le supplément de valeur acquis par le reste de la propriété, tel qu'il est fixé par le juge, est considéré comme faisant partie de l'indemnité d'expropriation ; en cas de cession ultérieure, il est assimilé à une dépense d'amélioration pour la détermination de la plus-value.

Lorsqu'à l'inverse, une indemnité accessoire est attribuée en raison de la dépréciation du reste de la propriété, cette indemnité n'est pas considérée comme faisant partie de l'indemnité d'expropriation ; en cas de cession ultérieure du reste de la propriété, elle est retranchée du prix d'acquisition.

Art. 74 SD. - Lorsque la cession porte sur une partie seulement d'un bien, le prix d'acquisition à retenir pour la détermination de la plus-value imposable est celui de cette seule partie.

Art. 74 SE. - Si la cession a pour objet la nue-propiété, 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 cédé, et d'autre part, du prix d'acquisition afférent à ce droit. Ce prix d'acquisition est réputé égal à une fraction, appréciée au jour de la cession, du prix d'acquisition de la pleine propriété du bien. En cas d'usufruit ou de nue-propiété, cette fraction est déterminée en appliquant le barème institué par l'article 669 du code général des impôts.

Art. 74 SF. - Dans les cas prévus aux articles 74 SD et 74 SE, la fraction des charges et indemnités et des frais d'acquisition à retenir pour la détermination de la plus-value imposable est la même que celle retenue pour la détermination du prix d'acquisition.

Art. 74 SG. - I. - Lorsque le bien ou le droit cédé a fait partie du patrimoine privé du cédant avant d'être inscrit à l'actif d'une entreprise, la plus-value imposable au titre des articles 150 U à 150 UB du code général des impôts est déterminée par différence entre la valeur d'inscription à l'actif au jour de cette inscription et le prix d'acquisition du bien.

II. - Lorsque le bien ou le droit cédé a été inscrit à l'actif d'une entreprise, puis repris dans le patrimoine privé du cédant, le prix d'acquisition à retenir pour la détermination de la plus-value imposable au titre des articles 150 U à 150 UB précités s'entend de la valeur réelle du bien au jour du retrait du bien ou du droit de l'actif.

III. - Lorsque le bien ou le droit a successivement fait partie du patrimoine privé de l'exploitant, a été inscrit à l'actif d'une entreprise, puis repris dans le patrimoine privé, la plus-value imposable au titre des articles 150 U à 150 UB précités est déterminée à la date de la cession par application successive des dispositions prévues aux I et II.

Art. 74 SH. - I. La déclaration mentionnée à l'article 150 VG du code général des impôts doit être déposée pour chaque bien ou droit cédé par le contribuable :

1° En un seul exemplaire en cas de cession d'immeubles ;

2° En double exemplaire en cas de cession de biens meubles ou de droits sociaux. La recette des impôts indique sur chacun d'entre eux les références du dépôt et le montant des sommes reçues en paiement de l'impôt afférent à la plus-value telle qu'elle a été liquidée sur la déclaration. Un exemplaire de cette déclaration annotée est remis au vendeur ou à son mandataire.

II. La déclaration doit être signée par le cédant ou par son mandataire. Dans ce dernier cas, le mandat doit figurer dans l'acte de cession ou être joint à l'appui de la déclaration. Il comporte, outre l'acceptation du mandataire, l'indication des nom, prénoms et adresse du mandant, l'habilitation du mandataire à signer les déclarations et, le cas échéant, à verser l'impôt correspondant à celles-ci ainsi que la reconnaissance, par le mandant, qu'il demeurera personnellement responsable de l'impôt, et notamment des suppléments de droits et pénalités qui pourraient être réclamés à la suite d'un contrôle.

Art. 74 SI. - Les pièces justifiant des frais ou charges mentionnés au III de l'article 150 VA et au II de l'article 150 VB du code général des impôts sont fournies par le contribuable sur demande de l'administration. Il en est de même des pièces justifiant du emploi de l'indemnité pour le bénéfice de l'exonération prévue au 4° du II de l'article 150 U du même code.

Art. 74 SJ. - L'accomplissement de la formalité de l'enregistrement ou de la formalité fusionnée est subordonné, pour tout acte ou toute déclaration constatant la cession à titre onéreux de biens entrant dans le champ d'application des articles 150 U à 150 VH du code général des impôts, à la mention dans l'acte ou dans la déclaration :

1° De l'adresse du service des impôts dont le cédant dépend pour la déclaration de ses revenus ou bénéfices ou, pour les cessions mentionnées aux 1° et 3° du II de l'article 150 VG, de l'adresse de la recette des impôts du domicile du cédant ;

2° Du prix de cession de chacun des biens ;

3° Du prix d'acquisition du bien ou, s'il s'agit d'une acquisition à titre gratuit, du nom du précédent propriétaire, de son domicile et, éventuellement, de la date de son décès. ».

II. - A l'article 74-0M, les mots : « à l'article 74 O » sont remplacés par les mots : « à l'article 74 SH ».

III. - A l'article 74-0O, les mots : « du quatrième alinéa de l'article 150 A bis » sont remplacés par la référence : « du II de l'article 150 UB ».

IV. – L'article 171 ter A est ainsi modifié :

1° au premier alinéa, les mots : « constitué pour plus de 50 % de sa valeur » sont remplacés par les mots : « , à la clôture des trois exercices qui précèdent la cession, constitué pour plus de 50 % de sa valeur réelle » ;

2° le second alinéa est supprimé.

Art. 2. - Les articles 1 à 21 du décret du 29 décembre 1976 susvisé, les décrets n° 78-851 du 10 août 1978 et n° 83-220 du 21 mars 1983 et les articles 74 A à 74 S de l'annexe II au code général des impôts sont abrogés.

Art. 3. - Le ministre de l'économie, des finances et de l'industrie et le ministre délégué au budget et à la réforme budgétaire sont chargés, chacun en ce qui le concerne, de l'exécution du présent décret, qui sera publié au Journal officiel de la République française.

Annexe 4

Décret n° 2003-1386 du 31 décembre 2003 pris pour l'application des articles 150 VA, 150 VB et 150 VG du code général des impôts et relatif aux frais à prendre en compte pour la détermination des plus-values réalisées par les particuliers et aux mentions à porter sur l'extrait d'acte et modifiant l'annexe III de ce code
(JO n° 1 du 1^{er} janvier 2004, p. 74)

LE PREMIER MINISTRE,

Sur le rapport du ministre de l'économie, des finances et de l'industrie et du ministre délégué au budget et à la réforme budgétaire ;

Vu le code civil, notamment son article 1699 ;

Vu le code général des impôts, notamment ses articles 150 VA et 150 VB et 150 VG et l'annexe III à ce code, notamment ses articles 38 sexdecies GA et 255 ;

DECRETE :

Art. 1er. – L'annexe III au code général des impôts est ainsi modifiée :

A. Au deuxième alinéa du 1 de l'article 38 sexdecies GA, les mots : « 150 A à 150 S » sont remplacés par les mots : « 150 U à 150 VH ».

B. – Après l'article 41 duovicies G, il est inséré les articles 41 duovicies H et 41 duovicies I ainsi rédigés :

« Art. 41 duovicies H. - Pour l'application du III de l'article 150 VA du code général des impôts, les frais supportés par le vendeur à l'occasion de la cession ne peuvent être admis en diminution du prix de cession que si leur montant est justifié. Ils s'entendent exclusivement :

1° Des frais versés à un intermédiaire ou à un mandataire ;

2° Des frais liés aux certifications et diagnostics rendus obligatoires par la législation en vigueur au jour de la cession ;

3° Des indemnités d'éviction versées au preneur par le propriétaire qui vend le bien loué libre d'occupation ;

4° Des honoraires versés à un architecte à raison de travaux permettant d'obtenir un accord préalable à un permis de construire ;

5° Des frais exposés par le vendeur d'un immeuble en vue d'obtenir d'un créancier la mainlevée de l'hypothèque grevant cet immeuble.

Art. 41 duovicies I. - I - Pour l'application du II de l'article 150 VB du code général des impôts, les frais supportés par le vendeur à l'occasion de l'acquisition du bien cédé ne peuvent être admis en majoration du prix d'acquisition que si leur montant est justifié. Ils s'entendent exclusivement :

1° Lorsque le bien ou le droit cédé a été acquis à titre gratuit, des droits de mutation payés et des frais d'acte et de déclaration afférents à ce bien ou droit, ainsi que, le cas échéant, des frais de timbre et de publicité foncière. Les droits de mutation sont pris en compte à proportion de la fraction de leur valeur représentative des biens ou droits ;

2° Lorsque le bien ou le droit cédé a été acquis à titre onéreux, des frais et coûts du contrat tels qu'ils sont prévus à l'article 1699 du code civil et des droits d'enregistrement ou de la TVA supportés effectivement par le contribuable.

II. – Lorsque la cession porte sur une partie d'un bien ou sur un droit immobilier, les frais d'acquisition sont pris en compte dans la même proportion que le prix d'acquisition lui-même. »

C. L'article 255 est complété par une phrase ainsi rédigée : « Il comprend, le cas échéant, les mentions prévues au III de l'article 150 VG du code général des impôts ».

Art. 2. – Le décret n° 76-1241 du 29 décembre 1976 et l'article 41 duovicies de l'annexe III au code général des impôts sont abrogés.

Art. 3. - Le ministre de l'économie, des finances et de l'industrie et le ministre délégué au budget et à la réforme budgétaire sont chargés, chacun en ce qui le concerne, de l'exécution du présent décret, qui sera publié au Journal officiel de la République française.