

## a) Frais afférents à l'acquisition à titre gratuit

**34. Détermination des frais afférents au bien cédé en cas de mutation par décès.** Pour la détermination des plus-values réalisées par les particuliers à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2004 lors de la cession à titre onéreux d'un immeuble, d'un meuble ou de titres de sociétés à prépondérance immobilière, l'article 150 VB du code général des impôts prévoit que les frais afférents à l'acquisition à titre gratuit viennent en majoration du prix d'acquisition. Ces frais s'entendent notamment des droits de mutation à titre gratuit effectivement supportés par le cédant et afférents au bien cédé.

En cas de mutation par décès, les droits de mutation à titre gratuit afférents à ce bien se trouvent généralement inclus dans les frais globaux ayant grevé l'ensemble de l'actif successoral. A cet égard, l'article 41 du viciés I de l'annexe III au CGI prévoit que les droits de mutation sont pris en compte à proportion de la fraction de leur valeur représentative des biens ou droits.

Contrairement aux précisions apportées au n° 50 du BOI 8 M-1-04, il convient de retenir pour la détermination des frais et des droits afférents au bien cédé l'actif brut successoral et non l'actif net. En outre, pour la détermination de cette fraction de valeur, les biens transmis à titre gratuit doivent être retenus pour leur valeur taxable aux droits d'enregistrement. Ainsi, si le bien a été totalement exonéré, aucun frais d'acquisition ne peut être retenu ; si le bien a été partiellement exonéré, seule la quote-part de la valeur vénale taxable est prise en compte pour déterminer les droits de succession afférents à ce bien.

**35. Paiement fractionné des droits.** La circonstance que le contribuable, qui a bénéficié du paiement fractionné des droits de mutation en application de l'article 396 de l'annexe III au CGI, n'ait pas acquitté la totalité du paiement lors de la cession du bien, ne fait pas obstacle à la prise en compte en majoration du prix d'acquisition de l'intégralité des droits dus.

## b) Dépenses de travaux

**36.** Les dépenses de construction, de reconstruction, d'agrandissement ou d'amélioration 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 à la condition que le contribuable cède l'immeuble plus de cinq ans après son acquisition (BOI 8 M-1-04, Fiche 5).

Il est rappelé que le forfait de 15 % est une simple faculté pour les contribuables propriétaires de leur bien depuis plus de cinq ans. Dès lors que la condition afférente à la durée de détention est remplie, le cédant peut bénéficier du forfait de 15 % sans avoir à établir la réalité des travaux, le montant des travaux effectivement réalisés ou son impossibilité à fournir des justificatifs. Enfin, il n'y a pas lieu de rechercher si les dépenses de travaux ont déjà été prises en compte pour l'assiette de l'impôt sur le revenu.

**37. Majoration forfaitaire.** L'article 50 de la loi de finances rectificative pour 2004 prévoit que la majoration forfaitaire de 15 % s'applique, pour la détermination des plus-values réalisées lors des cessions intervenues à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2005, aux seuls immeubles bâtis. Cette majoration n'est donc plus applicable aux terrains nus pour la détermination des plus-values réalisées à compter de cette date. Il est toutefois précisé que :

- les travaux réalisés sur les terrains nus (drainage notamment) viennent en majoration du prix d'acquisition pour leur montant réel, toutes les conditions étant par ailleurs remplies (voir ci-dessous) ;
- les frais de voirie, réseaux et distribution réalisés sur des terrains à bâtir viennent en majoration du prix d'acquisition qu'ils soient ou non imposés par les collectivités territoriales ou leurs groupements (voir n° 39.).

**38. Frais réels.** En cas de cession d'un immeuble que le contribuable a fait construire, il convient de distinguer selon que les travaux sont réalisés avant ou après l'achèvement de l'immeuble. Dans le premier cas (constructions réalisées à titre occasionnel), il s'agit de définir le prix d'acquisition à retenir (voir sur ce point n° 29. de la présente instruction). Dans le second cas (travaux postérieurs à l'achèvement), il s'agit de définir les majorations du prix d'acquisition à retenir.

Ainsi, le 4° du II de l'article 150 VB du CGI prévoit que les dépenses de construction, de reconstruction, d'agrandissement ou d'amélioration, supportées par le vendeur et réalisées par une entreprise, 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. Dès lors, ne peuvent pas être pris en compte pour leur montant réel les travaux réalisés par le contribuable lui-même ou par une tierce personne autre qu'une entreprise (ex : main d'œuvre salariée). Il en est de même du coût des matériaux achetés par le contribuable même si leur installation est effectuée par une entreprise. Les dépenses facturées par l'entreprise au titre de l'installation des matériaux sont en revanche prises en compte en majoration du prix d'acquisition, toutes conditions étant par ailleurs remplies.

Il est enfin précisé que l'article 50 de la loi de finances rectificative pour 2004 supprime, au 4<sup>o</sup> du II de l'article 150 VB du CGI, la référence au mot « rénovation ». En effet les dépenses revêtent selon le cas, soit le caractère de dépenses d'amélioration, soit le caractère de travaux de construction ou de reconstruction. Il est à cet égard rappelé que les travaux qu'il convient de prendre en compte pour la détermination des plus-values immobilières sont définis de la même manière que ceux déductibles ou non, pris en compte pour la détermination du revenu foncier imposable (les travaux d'entretien ou de réparation ne figurent pas parmi les dépenses pouvant être prises en compte pour le calcul de la plus-value).

c) Frais de voirie, réseaux et distribution

**39.** Les frais de voirie, réseaux et distribution exposés sur des terrains à bâtir viennent en majoration du prix d'acquisition, qu'ils soient ou non imposés par les collectivités territoriales ou leurs groupements (CGI, art. 150 VB-I 5<sup>o</sup>).

En effet, la condition que les frais de voirie, réseaux et distributions aient été imposés par les collectivités territoriales ou leurs groupements dans le cadre du plan d'occupation des sols ou du plan local d'urbanisme (BOI 8 M-1-04, n<sup>o</sup> 59) a été supprimée par l'article 50 de la loi de finances rectificative pour 2004. Ces dispositions s'appliquent pour la détermination des plus-values réalisées lors des cessions intervenues à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2004.

Ainsi, les frais d'aménagement et de viabilisation d'un terrain, supportés par un contribuable dans le cadre d'une opération de lotissement, peuvent être retenus pour le calcul de la plus-value imposable, bien qu'ils ne soient pas imposés par les collectivités territoriales.

## Section 2 : Calcul de la plus-value imposable

### A. PRISE EN COMPTE DE LA DUREE DE DETENTION

**40.** 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.

La date d'acquisition, qui constitue le point de départ du délai de détention (BOI 8 M-1-04, Fiche 6, n<sup>o</sup> 10), appelle les précisions suivantes.

**41.** Décès d'un conjoint. Clause d'attribution intégrale de la communauté. La date d'acquisition et le prix d'acquisition à retenir pour la détermination de la plus-value immobilière réalisée par le conjoint survivant s'entendent, lorsque les époux ont inséré dans leur contrat de mariage une clause d'attribution intégrale de la communauté, de la date d'acquisition et du prix d'acquisition du bien par les époux communs en biens (BOI 8 M-1-04, Fiche 6, n<sup>o</sup> 10).

La condition qu'il n'existe pas d'enfant d'un précédent mariage est rapportée à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2004.

**42.** Titres de sociétés « transparentes » au sens de l'article 1655 ter du CGI. La date d'acquisition qui doit être retenue pour le calcul du délai de détention s'entend de la date d'acquisition ou de souscription des titres (BOI 8 M-1-04, Fiche 6, n<sup>o</sup> 10).

La mesure selon laquelle, 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 est rapportée à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2004.

### B. ABATTEMENT FIXE

**43.** 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 (BOI 8 M-1-04, n<sup>o</sup> 72).

En cas de cession d'un immeuble détenu en indivision, cet abattement s'applique à la plus-value brute réalisée par chaque indivisaire quand bien même ils appartiennent au même foyer fiscal. En cas de cession d'un bien détenu par des époux, il est admis d'appliquer l'abattement de 1 000 € dans les mêmes conditions que pour