

BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

N° 47 DU 19 AVRIL 2012

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

INSTRUCTION DU 17 AVRIL 2012

8 M-3-12

PLUS-VALUES IMMOBILIÈRES ET PLUS-VALUES SUR BIENS MEUBLES.
AMÉNAGEMENT DU RÉGIME D'IMPOSITION.
ARTICLES 1^{ER} ET 10 DE LA DEUXIÈME LOI DE FINANCES RECTIFICATIVE POUR 2011
(N° 2011-1117 DU 19 SEPTEMBRE 2011).
ARTICLES 2 (II ET B DU III), 5, 6 ET 7 DE LA LOI DE FINANCES POUR 2012 (N° 2011-1977 DU 28 DÉCEMBRE 2011).
ARTICLES 24, 29 ET 42 DE LA QUATRIÈME LOI DE FINANCES RECTIFICATIVE POUR 2011
(N° 2011-1978 DU 28 DÉCEMBRE 2011).

(C.G.I., art. 150 U à 150 VH, 200 B et 244 *bis* A)

NOR : ECE L 12 20488 J

Bureau C 2

PRESENTATION

Les plus-values réalisées lors de la cession d'immeubles, de droits portant sur des 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 code général des impôts (CGI).

Les régimes d'imposition des plus-values de cession d'immeubles ou de droits portant sur des immeubles et de cession de biens meubles réalisées par les particuliers ont été aménagés au cours de l'année 2011.

S'agissant des plus-values immobilières, ces aménagements concernent, d'une part, les modalités de détermination du montant imposable desdites plus-values, d'autre part, la création de nouvelles exonérations.

Ainsi, pour la détermination du montant imposable des plus-values immobilières :

- la cadence et le taux de l'abattement pour durée de détention, prévu au I de l'article 150 VC du CGI, sont modifiés (2° du I de l'article 1^{er} de la loi n° 2011-1117 du 19 septembre 2011 de finances rectificative pour 2011) ;

- la définition du prix d'acquisition, à retenir conformément à l'article 150 VB du CGI, a été complétée, d'une part, dans les cas où le prix d'acquisition n'est pas connu (1° du I précité de l'article 1^{er} de la loi n° 2011-1117 du 19 septembre 2011 de finances rectificative pour 2011), d'autre part, pour les acquisitions réalisées dans le cadre d'un contrat de vente d'immeuble à rénover (article 6 de la loi n° 2011-1977 du 28 décembre 2011 de finances pour 2012) ;

- 1 -

19 avril 2012

3 507047 P - C.P. n° 817 A.D. du 7-1-1975

B.O.I.

Version imprimée: I.S.S.N. 0982 801 X

Direction générale des finances publiques

Version en ligne : I.S.S.N. 2105 2425

Directeur de publication : Philippe PARINI

Responsable de rédaction : Toussaint CENDRIER

Impression : S.D.N.C.

Rédaction : CDFiP

82, rue du Maréchal Lyautey – BP 3045 – 78103 Saint-Germain-en-Laye cedex

17, Bd du Mont d'Est – 93192 Noisy-le-Grand cedex

- l'abattement fixe de 1 000 €, prévu à l'article 150 VE du CGI, a été supprimé (4° du I déjà cité de l'article 1^{er} de la loi n° 2011-1117 du 19 septembre 2011 de finances rectificative pour 2011).

Par ailleurs, trois nouvelles exonérations sont créées. Sont ainsi exonérées les plus-values résultant :

- de la première cession d'un logement, autre que la résidence principale, sous condition de emploi de tout ou partie du prix de cession, dans un délai de vingt-quatre mois à compter de la cession, à l'acquisition ou la construction d'un logement affecté à l'habitation principale (article 5 de la loi n° 2011-1977 du 28 décembre 2011 de finances pour 2012) ;

- de la cession, par une personne âgée ou handicapée résidant dans un établissement médicalisé, du logement qui a constitué sa résidence principale, lorsque cette cession intervient dans un délai inférieur à deux ans suivant l'entrée de la personne concernée dans l'établissement (article 24 de la loi n° 2011-1978 du 28 décembre 2011 de finances rectificative pour 2011) ;

- de la cession d'un droit de surélévation (article 42 de la loi n° 2011-1978 du 28 décembre 2011 de finances rectificative pour 2011).

S'agissant des plus-values de cession de biens meubles, l'abattement supplémentaire de 15 % par année de détention applicable en cas de cession d'un cheval de course ou de sport, prévu au II de l'article 150 VC du CGI, a été supprimé (article 7 de la loi n° 2011-1977 du 28 décembre 2011 de finances pour 2012).

Enfin, le II de l'article 2 de la loi de finances pour 2012 précitée crée une nouvelle obligation déclarative de report sur la déclaration annuelle d'ensemble des revenus n° 2042 du montant net imposable des plus-values de cession d'immeubles ou de droits portant sur des immeubles et de cession de biens meubles réalisées au titre de l'année d'imposition en vue de leur prise en compte effective dans le revenu fiscal de référence (RFR).

La présente instruction commente l'ensemble de ces dispositions et apporte diverses autres précisions.

•

SOMMAIRE

INTRODUCTION	1
PREMIERE PARTIE : CESSION D'IMMEUBLES OU DE DROITS RELATIFS A UN IMMEUBLE	9
TITRE 1 : CHAMP D'APPLICATION : BIENS EXONERES	9
CHAPITRE 1 : PREMIERE CESSION D'UN LOGEMENT AUTRE QUE LA RESIDENCE PRINCIPALE DU CEDANT	9
Section 1 : Champ d'application de l'exonération	10
A. BENEFICIAIRES	11
B. CESSION D'UN LOGEMENT	20
Section 2 : Conditions d'application de l'exonération	26
A. PREMIERE CESSION	27
B. EMPLOI DE TOUT OU PARTIE DU PRIX DE CESSION DANS LES VINGT-QUATRE MOIS DE LA CESSION	31
Section 3 : Modalités d'application de l'exonération	50
A. EMPLOI TOTAL OU PARTIEL DU PRIX DE CESSION	50
B. EMPLOI DU PRIX DE CESSION PAR LE CEDANT	53
C. REGULARISATIONS	58
D. REMISE EN CAUSE	61
Section 4 : Obligations déclaratives	63
A. DECLARATION N° 2048 IMM	63
B. MENTIONS DANS L'ACTE	65
C. DECLARATION D'ENSEMBLE DES REVENUS	68
Section 5 : Entrée en vigueur	69

CHAPITRE 2 : EXONERATION TEMPORAIRE DES PLUS-VALUES IMMOBILIERES RESULTANT DE LA CESSION D'UN DROIT DE SURELEVATION	70
Section 1 : Champ d'application de l'exonération	71
A. DROIT CONCERNE	72
B. CONTRIBUABLES CONCERNES	74
C. CESSIONS CONCERNEES	76
Section 2 : Conditions d'application de l'exonération	78
A. ENGAGEMENT DU CESSIONNAIRE	79
B. NON-RESPECT DE L'ENGAGEMENT	84
Section 3 : Entrée en vigueur	91
CHAPITRE 3 : EXONERATION EN FAVEUR DES PERSONNES QUI RESIDENT DANS UN ETABLISSEMENT SOCIAL OU MEDICO-SOCIAL D'ACCUEIL DE PERSONNES AGEES OU D'ADULTES HANDICAPES	92
Section 1 : Conditions tenant à l'immeuble	93
A. RESIDENCE PRINCIPALE DU CEDANT	94
B. ABSENCE D'OCCUPATION DU LOGEMENT DEPUIS LE DEPART DU CEDANT	103
Section 2 : Conditions tenant au cédant	105
A. RESIDENT D'UN ETABLISSEMENT SOCIAL OU MEDICO-SOCIAL	106
B. SITUATION AU REGARD DE L'IMPOT DE SOLIDARITE SUR LA FORTUNE	110
C. CONDITION TENANT AU MONTANT DU REVENU FISCAL DE REFERENCE	112
Section 3 : Conditions tenant à la cession	115
Section 4 : Entrée en vigueur	120
CHAPITRE 4 : PRECISION SUR LE REGIME DES CESSIONS DES DEPENDANCES IMMEDIATES ET NECESSAIRES DE LA RESIDENCE PRINCIPALE	121

TITRE 2 : DETERMINATION DE LA PLUS-VALUE IMPOSABLE	125
CHAPITRE 1 : CALCUL DE LA PLUS-VALUE BRUTE	125
Section 1 : Définition du prix d'acquisition	126
A. PRIX D'ACQUISITION	127
B. VALEUR VENALE RETENUE A DEFAUT DE PRIX STIPULE DANS L'ACTE OU DE VALEUR RETENUE POUR LA DETERMINATION DES DROITS DE MUTATION A TITRE GRATUIT	128
C. CAS PARTICULIER DES IMMEUBLES ACQUIS DANS LE CADRE D'UN CONTRAT DE VENTE D'IMMEUBLES A RENOVER (VIR)	131
Section 2 : Majoration du prix d'acquisition	135
A. RAPPEL	135
B. PRECISIONS	139
CHAPITRE 2 : CALCUL DE LA PLUS-VALUE IMPOSABLE	142
Section 1 : Prise en compte de la durée de détention	142
A. AMENAGEMENT DE L'ABATTEMENT POUR DUREE DE DETENTION	143
B. ENTREE EN VIGUEUR	146
Section 2 : Absence de prise en compte des moins-values	157
Section 3 : Suppression de l'abattement fixe	159
TITRE 3 : IMPOT SUR LE REVENU ET PRELEVEMENTS SOCIAUX	160
CHAPITRE 1 : IMPOT SUR LE REVENU	161
CHAPITRE 2 : PRELEVEMENTS SOCIAUX	162
DEUXIEME PARTIE : CESSION DE BIENS MEUBLES	163
Section 1 : Dispositions applicables aux plus-values résultant de la cession d'un cheval de course ou de sport jusqu'au 31 décembre 2011	163
Section 2 : Dispositions nouvelles	166
Section 3 : Entrée en vigueur	167

TROISIEME PARTIE : OBLIGATIONS DECLARATIVES	168
Section 1 : Obligations déclaratives en vigueur	168
Section 2 : Nouvelles obligations déclaratives	171
Section 3 : Montant des plus-values à reporter sur la déclaration d'ensemble des revenus	173
Section 4 : Entrée en vigueur	175

Liste des annexes

Annexe 1 : Articles 1^{er} et 10 de la deuxième loi de finances rectificative pour 2011 (n° 2011-1117 du 19 septembre 2011, *Journal officiel* du 20 septembre 2011)

Annexe 2 : Articles 2 (II et B du III), 5, 6 et 7 de la loi de finances pour 2012 (n° 2011-1977 du 28 décembre 2011, *Journal officiel* du 29 décembre 2011)

Annexe 3 : Articles 24, 29 et 42 de la quatrième loi de finances rectificative pour 2011 (n° 2011-1978 du 28 décembre 2011, *Journal officiel* du 29 décembre 2011)

Annexe 4 : Abattement pour durée de détention applicable à la plus-value en fonction du nombre d'années de détention du bien ou du droit immobilier cédé (article 150 VC du code général des impôts)

INTRODUCTION

1. Les plus-values réalisées lors de la cession d'immeubles, de droits portant sur des 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 code général des impôts (CGI).
2. Les régimes d'imposition des plus-values de cession d'immeubles ou de droits portant sur des immeubles et de cession de biens meubles réalisées par les particuliers ont été aménagés au cours de l'année 2011.
3. S'agissant des plus-values immobilières, ces aménagements concernent, d'une part, les modalités de détermination du montant imposable desdites plus-values, d'autre part, la création de nouvelles exonérations.
4. Ainsi, pour la détermination du montant imposable des plus-values immobilières :
 - la cadence et le taux de l'abattement pour durée de détention, prévu au I de l'article 150 VC du CGI, sont modifiés (2° du I de l'article 1^{er} de la loi n° 2011-1117 du 19 septembre 2011 de finances rectificative pour 2011) ;
 - la définition du prix d'acquisition, à retenir conformément à l'article 150 VB du CGI, a été complétée, d'une part, dans les cas où le prix d'acquisition n'est pas connu (1° du I précité de l'article 1^{er} de la loi n° 2011-1117 du 19 septembre 2011 de finances rectificative pour 2011), d'autre part, pour les acquisitions réalisées dans le cadre d'un contrat de vente d'immeuble à rénover (article 6 de la loi n° 2011-1977 du 28 décembre 2011 de finances pour 2012) ;
 - l'abattement fixe de 1 000 €, prévu à l'article 150 VE du CGI, a été supprimé (4° du I déjà cité de l'article 1^{er} de la loi n° 2011-1117 du 19 septembre 2011 de finances rectificative pour 2011).
5. Par ailleurs, trois nouvelles exonérations sont créées. Sont ainsi exonérées les plus-values résultant :
 - de la première cession d'un logement, autre que la résidence principale, sous condition de emploi de tout ou partie du prix de cession, dans un délai de vingt-quatre mois à compter de la cession, à l'acquisition ou la construction d'un logement affecté à l'habitation principale (article 5 de la loi n° 2011-1977 du 28 décembre 2011 de finances pour 2012) ;
 - de la cession, par une personne âgée ou handicapée résidant dans un établissement médicalisé, du logement qui a constitué sa résidence principale, lorsque cette cession intervient dans un délai inférieur à deux ans suivant l'entrée de la personne concernée dans l'établissement (article 24 de la loi n° 2011-1978 du 28 décembre 2011 de finances rectificative pour 2011) ;
 - de la cession d'un droit de surélévation (article 42 de la loi n° 2011-1978 du 28 décembre 2011 de finances rectificative pour 2011).
6. S'agissant des plus-values de cession de biens meubles, l'abattement supplémentaire de 15 % par année de détention applicable en cas de cession d'un cheval de course ou de sport, prévu au II de l'article 150 VC du CGI, a été supprimé (article 7 de la loi n° 2011-1977 du 28 décembre 2011 de finances pour 2012).
7. Enfin, le II de l'article 2 de la loi de finances pour 2012 précitée crée une nouvelle obligation déclarative de report sur la déclaration annuelle d'ensemble des revenus n° 2042, du montant net imposable des plus-values de cession d'immeubles ou de droits portant sur des immeubles et de cession de biens meubles réalisées au titre de l'année d'imposition en vue de leur prise en compte effective dans le revenu fiscal de référence (RFR).
8. La présente instruction commente l'ensemble de ces dispositions et apporte diverses autres précisions.

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

TITRE 1 : CHAMP D'APPLICATION : BIENS EXONERES

CHAPITRE 1 : PREMIERE CESSION D'UN LOGEMENT AUTRE QUE LA RESIDENCE PRINCIPALE DU CÉDANT

9. L'article 5 de la loi de finances pour 2012 (n° 2011-1977 du 28 décembre 2011) crée une nouvelle exonération, codifiée sous le 1° *bis* du II de l'article 150 U du CGI, pour les plus-values résultant de la première cession d'un logement, autre que la résidence principale, sous condition de emploi par le cédant de tout ou partie du prix de cession, dans un délai de vingt-quatre mois à compter de la cession, à l'acquisition ou la construction d'un logement affecté à son habitation principale.

Section 1 : Champ d'application de l'exonération

10. En application des dispositions du 1° *bis* du II de l'article 150 U du CGI, l'exonération s'applique sous conditions tenant aux contribuables et au logement cédé.

A. BENEFICIAIRES

1. Personnes physiques domiciliées fiscalement en France

11. Cédant résident fiscal de France. L'exonération s'applique aux contribuables personnes physiques fiscalement domiciliés en France au sens de l'article 4 B du CGI au jour de la cession du logement. Il s'agit, conformément aux dispositions du premier alinéa de l'article 4 A du CGI, des contribuables qui sont soumis en France à l'impôt sur le revenu sur l'ensemble de leurs revenus, qu'il s'agisse de revenus de source française ou étrangère.

12. En revanche, les personnes fiscalement domiciliées hors de France qui, en application du second alinéa de l'article 4 A précité du CGI, sont passibles de l'impôt sur le revenu à raison de leurs seuls revenus de source française, ne peuvent pas bénéficier de l'exonération. Ces derniers contribuables bénéficient d'une exonération spécifique lors de la première cession de leur habitation en France, prévue au 2° du II de l'article 150 U du CGI.

Par ailleurs, lorsque la cession du logement est réalisée par une société ou un groupement qui relève des articles 8 à 8 *ter* du CGI, l'exonération s'applique aux associés personnes physiques fiscalement domiciliés en France au sens de l'article 4 B du CGI au jour de la cession du logement, pour la part qui leur revient dans les bénéfices sociaux.

2. Cédant non propriétaire de sa résidence principale

13. L'exonération est subordonnée à la condition que le cédant, ou l'associé personne physique d'une société ou d'un groupement qui relève des articles 8 à 8 *ter* du CGI, n'ait pas été, directement ou par personne interposée, propriétaire de sa résidence principale au cours des quatre années précédant la cession.

14. Détention directe ou indirecte de la résidence principale. Dès lors que le cédant est propriétaire de sa résidence principale au jour de la cession, y compris par l'intermédiaire d'une société dotée de la transparence fiscale régie par les dispositions de l'article 1655 *ter* du CGI, ou l'a été à un moment quelconque au cours des quatre années qui précèdent la cession, l'exonération n'est pas applicable. De même, la détention d'un droit démembré ou d'un droit indivis sur un immeuble d'habitation affecté à la résidence principale du cédant est de nature à priver le contribuable du bénéfice de l'exonération.

15. Par ailleurs, lorsque la résidence principale est détenue par une société, un groupement ou un organisme dont le cédant détient directement ou indirectement des parts, des actions ou des droits au jour de la cession ou à un moment quelconque durant les quatre années qui précèdent la cession de l'immeuble, il ne peut bénéficier de l'exonération, et cela quel que soit le pourcentage de détention.

Le respect de cette condition s'apprécie au niveau du cédant personne physique ou de l'associé personne physique d'une société ou d'un groupement qui relève des articles 8 à 8 *ter* du CGI. Par conséquent, l'exonération s'applique dès lors que le cédant n'a pas été lui-même directement ou indirectement propriétaire de sa résidence principale. Ainsi, notamment, dans le cas d'un couple marié, le fait que l'un des époux détienne ou ait détenu comme bien propre, au cours des quatre années précédant la cession, la résidence principale du couple, n'est pas de nature à priver l'autre époux du bénéfice de l'exonération, toutes conditions étant par ailleurs remplies.

16. Notion de résidence principale. Sont considérés comme des résidences principales, les immeubles ou les parties d'immeubles constituant la résidence habituelle et effective du propriétaire.

Ainsi, la résidence principale s'entend d'une manière générale du logement où résident habituellement pendant la majeure partie de l'année et effectivement les membres du foyer fiscal et où se situe le centre de leurs intérêts professionnels et matériels. 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.

17. 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 apprécie strictement sous le contrôle du juge de l'impôt.

Pour plus de précisions sur la notion de résidence principale, il convient de se reporter à la section 1 de la fiche n° 2 de l'instruction administrative du 14 janvier 2004 publiée au *Bulletin officiel des impôts* (BOI) sous la référence 8 M-1-04.

18. Computation du délai de quatre ans. Le cédant ne doit pas avoir été propriétaire, directement ou par personne interposée, de sa résidence principale au cours des quatre années, appréciées de date à date (pour plus de précision sur la date de cession, voir les n° 3 et suivants de la fiche n° 6 du BOI 8 M-1-04).

19. Exception. Par principe, le cédant ne doit pas avoir été propriétaire de sa résidence principale au cours des quatre années précédant la cession. Cela étant, par mesure de tempérament et afin de tenir compte, notamment, de la situation des contribuables qui demandent le bénéfice de l'exonération au titre de la première cession d'un logement mais qui acquièrent leur future résidence principale, notamment au moyen d'un prêt relais, avant d'avoir cédé le logement entrant dans le champ de l'exonération, il est admis, toutes autres conditions par ailleurs remplies, que l'exonération ne soit pas refusée dans ces circonstances sous réserve que :

- la mise en vente du logement soit antérieure à l'acquisition de l'habitation principale ;
- la cession du logement intervienne dans un délai normal après l'acquisition du logement affecté à la résidence principale (à cet égard, pour apprécier le délai normal de cession, il convient de se reporter au n° 22. de la fiche n° 2 du BOI 8 M-1-04) ;
- le prix de cession du logement soit effectivement employé à l'acquisition ou construction de la résidence principale. L'affectation effective du prix de cession est justifiée notamment, par exemple, par le remboursement anticipé de l'emprunt contracté pour l'acquisition ou la construction de la résidence principale ou en remboursement d'un prêt relais.

Cette mesure de tempérament ne concerne que les cessions de logement réalisées à compter du 1^{er} février 2012. Cela étant, et sous réserve que la cession du logement concerné intervienne dans un délai normal, l'acquisition de la résidence principale peut être antérieure à cette date.

B. CESSION D'UN LOGEMENT

20. L'exonération ne peut porter que sur un logement, autre que la résidence principale, et sur ses dépendances immédiates et nécessaires au sens du 3° du II de l'article 150 U du CGI.

21. Nature du bien cédé. L'exonération s'applique aux seules cessions de logements ou de droits réels démembrés portant sur un logement (usufruit, nue-propriété). Un logement s'entend d'un immeuble ou d'une fraction d'immeuble bâti à usage d'habitation au sens des articles R. 111-1 à R. 111-17 du code de la construction et de l'habitation. Pour apprécier cette condition, il y a lieu de se placer à la date de la cession de l'immeuble. Ainsi, un immeuble précédemment affecté à un usage professionnel, puis transformé pour être cédé comme logement, entre dans le champ de l'exonération.

Le logement doit en principe être affecté totalement à usage d'habitation. Il est toutefois admis que, lorsque le bien cédé est affecté pour partie à usage d'habitation et pour partie à usage professionnel, l'exonération s'applique à la seule la fraction de la plus-value afférente à la cession de la partie à usage d'habitation.

La notion de logement doit être entendue au sens « d'unité d'habitation », qu'il s'agisse d'un pavillon individuel ou d'un appartement situé dans un ensemble collectif. Partant, en cas de vente d'un immeuble collectif, le cédant ne peut bénéficier de l'exonération qu'à raison d'un seul appartement. Toutefois, lorsque deux appartements - contigus ou non - sont situés dans le même immeuble et constituent de fait une véritable « unité d'habitation », l'exonération est susceptible de s'appliquer à la cession de ces deux appartements.

22. Immeubles exclus du champ de l'exonération. Les cessions portant sur des biens immobiliers qui ne constituent pas des logements ou sur des droits réels démembres relatifs à ces biens ne peuvent pas bénéficier de l'exonération. Tel est notamment le cas des cessions :

- de terrains à bâtir ;
- de locaux à usage professionnel, industriel, commercial ou artisanal. En cas de cession de locaux à usage mixte, seule la fraction de la plus-value afférente à la partie privative peut bénéficier de l'exonération ;
- de parts de sociétés ou de groupements de toute nature à prépondérance immobilière (groupement foncier agricole, fiducie ...).

23. Cas particulier des ventes en viager. L'exonération de la plus-value est conditionnée au remploi de tout ou partie du prix de cession (se reporter aux n° 31. et suivants de la présente instruction). Dès lors, afin de pouvoir déterminer au jour de la cession la somme sur laquelle porte le remploi, le prix de cession ne doit pas être affecté d'un aléa.

Dans le cas d'une vente en viager (« viager immobilier »), une partie du prix est payé comptant ("bouquet"), l'autre partie est versée progressivement par le débirentier au crédientier, sa vie durant, sous la forme d'une rente viagère. L'aléa inhérent à la nature même du contrat ne permet pas de connaître, au jour de la cession, le montant que percevra effectivement le cédant en contrepartie de la vente du logement. Par suite, dans le cadre d'un viager immobilier, le remploi ne peut porter que sur le « bouquet ».

24. Immeuble autre que la résidence principale. La cession ne peut porter que sur un logement autre que la résidence principale, dès lors que la détention directe ou indirecte de la résidence principale est de nature à exclure la cession du bénéfice de l'exonération (voir sur ce point n° 13. et suivants). Cela étant, la cession d'une résidence principale bénéficie d'une exonération spécifique prévue au 1° du II de l'article 150 U du CGI.

25. Dépendances immédiates et nécessaires du logement. L'exonération s'applique également, toutes autres conditions étant par ailleurs remplies, aux cessions des dépendances immédiates et nécessaires du logement au sens du 3° du II de l'article 150 U du CGI, à la condition que leur cession intervienne simultanément avec celle du logement.

Pour être exonérées, les dépendances immédiates et nécessaires du logement doivent former avec lui un tout indissociable et, par conséquent, être cédées en même temps que celui-ci. 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 du logement.

Pour plus de précisions sur la notion de dépendances immédiates et nécessaires au sens du 3° du II de l'article 150 U du CGI, il convient de se reporter au D. de la section 1 de la fiche n° 2 de l'instruction administrative du 14 janvier 2004 publiée au BOI sous la référence 8 M-1-04 et aux n° 121. et suivants de la présente instruction.

Section 2 : Conditions d'application de l'exonération

26. L'exonération ne s'applique qu'au titre de la première cession d'un logement, sous condition de remploi, dans un délai de vingt-quatre mois à compter de la cession, d'une fraction du prix de cession à l'acquisition ou la construction d'un logement affecté à la résidence principale du cédant.

A. PREMIERE CESSION

27. Cession unique. Il doit s'agir de la première cession d'un logement intervenue depuis le 1^{er} février 2012, les ventes de logements ayant eu lieu avant cette date n'étant pas prises en considération. Ainsi, l'exonération ne peut s'appliquer qu'une seule fois.

28. Appréciation de la première cession. Dès lors que l'exonération est conditionnée à un emploi effectif à l'acquisition ou la construction d'un logement dans un certain délai et à l'affectation par le cédant de ce logement à sa résidence principale, l'exonération est applicable même si antérieurement le cédant a vendu un ou plusieurs logements qui, faute de remplir les conditions d'application de l'exonération ou faute pour l'intéressé d'avoir demandé l'exonération à raison desdits logements, n'ont pas ouvert droit à l'exonération.

En revanche, à la suite du bénéfice de l'exonération, les cessions ultérieures d'autres logements, réalisées par le même cédant, dans des conditions permettant de prétendre aux dispositions du 1^o *bis* du II de l'article 150 U du CGI ne peuvent plus bénéficier de cette exonération.

29. Caractère facultatif de l'exonération. L'exonération s'applique sur demande du cédant. Le contribuable ne bénéficie qu'une seule fois de l'exonération au titre de la cession de son choix, toutes conditions étant par ailleurs remplies. En l'absence de demande expresse du cédant, la plus-value immobilière est imposable dans les conditions de droit commun.

30. Exonération d'une seule cession par personne physique. Chaque contribuable personne physique peut bénéficier de l'exonération au titre d'une seule cession à compter du 1^{er} février 2012.

B. EMPLOI DE TOUT OU PARTIE DU PRIX DE CESSION DANS LES VINGT-QUATRE MOIS DE LA CESSION

31. Le contribuable est tenu de remployer, dans un délai de vingt-quatre mois, tout ou partie du prix de cession du logement à l'acquisition ou la construction d'un logement qu'il affecte à sa résidence principale. Le prix de cession à remployer est celui défini à l'article 150 VA du CGI (sous réserve des précisions figurant au n° 23.).

1. Modalités du emploi

32. Acquisition ou construction d'un logement à titre gratuit ou à titre onéreux. Le emploi peut prendre la forme d'une opération à titre onéreux (vente, licitation, échange ou partage qui donne lieu au versement d'une soulte) ou d'une opération à titre gratuit (paiement de droits d'enregistrement dès lors que ces droits sont relatifs à un logement reçu en pleine propriété par donation ou succession).

Cependant, les opérations portant sur le transfert d'un logement du patrimoine professionnel au patrimoine privé du cédant ne peuvent constituer un emploi.

33. Détention en pleine propriété d'un logement. L'exonération s'applique uniquement lorsque le prix de cession est remployé à l'acquisition ou la construction d'un logement en pleine propriété, y compris de droits indivis en pleine propriété. Il est admis que le emploi peut être effectué dans l'acquisition de parts de sociétés dotées de la transparence fiscale, régies par les dispositions de l'article 1655 *ter* du CGI, dès lors que les associés de ces sociétés sont réputés être directement propriétaires du logement correspondant à leurs droits dans la société.

L'exonération ne s'applique pas lorsque le prix de cession est affecté à l'acquisition de droits relatifs à un immeuble, qui s'entendent de ceux résultant notamment du démembrement de la propriété (nue-propriété et usufruit).

34. Exclusion de la détention indirecte. Le emploi du prix de cession à l'acquisition de parts de sociétés ou groupements, autre que les sociétés dotées de la transparence fiscale régies par les dispositions de l'article 1655 *ter* du CGI, n'est pas admis. Il s'agit notamment des groupements fonciers agricoles, sociétés civiles de placement immobilier, sociétés immobilières d'investissement, sociétés civiles immobilières ... De même, l'apport du prix de cession à une société ou un groupement n'ouvre pas droit à l'exonération.

35. Computation du délai de vingt-quatre mois. Le délai de emploi est calculé de date à date à partir de la date de la cession (pour plus de précisions sur la date de cession, voir les n° 3 et suivants de la fiche n° 6 du BOI 8 M-1-04).

36. Lieu du emploi. Les biens immobiliers acquis en emploi doivent en principe être situés en France. Cela étant, conformément au principe de libre circulation des personnes garanti par le Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne et l'accord sur l'Espace économique européen du 2 mai 1992, l'exonération est applicable, toutes autres conditions étant par ailleurs remplies, lorsque le emploi du prix de cession a lieu dans un État membre de l'Union européenne ou dans un autre État partie à l'accord sur l'Espace économique européen ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscale (en ce sens, réponse ministérielle Bono, *Journal officiel* Assemblée nationale du 23 août 2011, n° 103716, page 9087).

2. Nature du emploi

37. La condition de emploi de tout ou partie du prix de cession est remplie dès lors que le contribuable acquiert ou construit, dans le délai de vingt-quatre mois à compter de la cession, un logement.

38. Acquisition d'un logement. Il peut s'agir indifféremment d'une acquisition portant sur :

- un logement neuf achevé ou en l'état futur d'achèvement (VEFA) ;
- un logement en état futur de rénovation, dans le cadre d'un contrat de vente d'immeuble à rénover (VIR) ;
- un logement ancien.

Pour les acquisitions de logements achevés, il est admis que le emploi porte sur les travaux qui doivent y être effectués, dès lors que ces travaux sont réalisés par une entreprise concomitamment à l'acquisition du logement. Sont considérés comme tels les travaux qui sont achevés et payés dans les douze mois qui suivent la date de la signature de l'acte authentique d'acquisition du logement.

Les travaux s'entendent des travaux d'amélioration, admis en déduction dans les conditions de droit commun pour la détermination des revenus fonciers (voir sur ce point fiche n° 8 du BOI 5 D-2-07), ainsi que des travaux d'agrandissement du logement acquis (l'addition de construction édifiée sur le logement doit former avec celui-ci une seule et même unité d'habitation) ou encore de ceux qui entraînent une modification importante du gros-œuvre de l'immeuble concerné (addition de construction, démolition et reconstitution de planchers et de cloisons ...) et qui, par nature, ne sont pas admis en déduction pour la détermination des revenus fonciers.

S'agissant d'une mesure de tempérament, celle-ci doit être appliquée strictement, en particulier au regard de l'appréciation du délai précité de douze mois.

39. Acquisition d'un immeuble destiné à être transformé en logement. Le emploi peut porter sur l'acquisition d'un immeuble affecté à un usage autre que l'habitation suivie de travaux permettant de le transformer en local à usage d'habitation. En pratique, il s'agit des travaux d'aménagement interne d'un local non antérieurement affecté à l'habitation qui conduisent à la création d'un nouveau logement et qui interviennent nécessairement après la délivrance d'un permis de construire dont l'exécution est ensuite constatée par un certificat de conformité.

Ces travaux portent en particulier sur la réfection ou la consolidation des gros murs et des murs de refend, le rétablissement de la toiture entière ou d'une partie importante de celle-ci, celui des murs de soutènement et des clôtures ainsi que la réfection des planchers d'une maison.

Ces travaux s'entendent également de ceux dont l'importance excède celle des opérations courantes d'entretien et de réparation et qui consistent notamment en la remise en état, la réfection, voire le remplacement d'équipements qui, au même titre que les gros murs, les charpentes et les couvertures, sont essentiels au maintien de l'immeuble en état d'être utilisé conformément à sa destination. Les travaux de cette nature doivent porter sur l'intégralité du local.

La preuve de l'affectation initiale à un autre usage que l'habitation au moment de l'acquisition peut être apportée par tous moyens par le contribuable. En pratique, cette preuve résultera le plus souvent des factures de travaux produites, lesquelles doivent notamment mentionner la nature précise des travaux effectués et ainsi rendre compte de leur ampleur. En outre, la circonstance que le local n'ait pas donné lieu, à bon droit, à imposition à la taxe d'habitation l'année d'imposition précédant l'acquisition ou l'année précédente conduira à considérer que le local était affecté à autre usage que l'habitation.

Ces travaux ne peuvent être considérés comme un emploi, ouvrant droit au bénéfice de l'exonération prévue au 1° bis du II de l'article 150 U du CGI, qu'à la condition qu'ils soient effectués concomitamment à l'acquisition du local non affecté à usage d'habitation et achevés et payés dans les vingt-quatre mois qui suivent la date de la signature de l'acte authentique d'acquisition de l'immeuble.

40. Construction d'un logement. Le remploi peut porter indifféremment sur l'acquisition d'un terrain en vue de la construction d'un logement et les dépenses de construction de celui-ci ou, lorsque le contribuable est déjà propriétaire du terrain d'assiette, sur les seules dépenses de construction du logement.

Conformément à la jurisprudence, il convient d'entendre par construction non seulement l'édification proprement dite de l'immeuble ou son extension résultant de l'addition d'une nouvelle partie d'immeuble formant avec le logement considéré une seule et même unité d'habitation mais aussi l'adaptation à l'habitation de locaux existants, affectés à un autre usage, ce qui implique une augmentation du volume et de la surface habitable. En revanche, les aménagements ou transformations opérés dans des locaux déjà affectés à l'habitation (par exemple, transformation d'une chambre en salle de bains) ne constituent pas une opération de construction, à moins que les travaux effectués correspondent à une restructuration complète, après démolition interne, d'une unité d'habitation suivie de la création d'aménagements neufs.

3. Justification du remploi

41. Justification du remploi. Le cédant, bénéficiaire de l'exonération, doit être en mesure de justifier, au plus tard au terme du délai de vingt-quatre mois à compter de la date de cession, délai éventuellement prorogé en cas de réalisation de travaux, du remploi effectif de tout ou partie du prix de cession au titre duquel il a demandé à bénéficier de l'exonération.

La fraction du prix de cession est considérée comme remployée dès lors que le cédant acquiert ou construit un logement qu'il affecte à sa résidence principale. L'appréciation du montant remployé se fait donc par comparaison de la fraction du prix de cession dont il demande le remploi au montant qu'il justifie avoir remployé dans le délai de vingt-quatre mois. Ainsi, la fraction du prix de cession considérée comme remployée ne peut jamais être supérieure au coût d'acquisition ou de construction du logement, le cas échéant majoré des travaux effectués, tel que précisé aux n° 37. à 40..

Les modalités de justification diffèrent selon la nature du remploi.

42. Acquisition d'un logement suivie ou non de travaux. La condition de remploi est réalisée à la date de la signature de l'acte authentique constatant l'acquisition du logement destiné à être affecté à la résidence principale du contribuable, qui doit intervenir au plus tard au terme du délai de vingt-quatre mois à compter de la cession. Le contribuable en justifie à la demande du service par la production d'une copie de l'acte authentique d'acquisition du logement.

Dès lors que l'acquisition du logement destiné à l'habitation principale est réalisée dans le délai de vingt-quatre mois à compter de la cession du logement, il est admis de prendre en compte les seuls travaux réalisés concomitamment à l'acquisition, achevés et payés dans les douze mois suivant cette acquisition, pour justifier du remploi d'une fraction du prix de cession.

Le contribuable en justifie à la demande du service par la production d'une copie des factures des dépenses de travaux établies par les entreprises et par le paiement définitif de ces factures au plus tard dans les douze mois qui suivent la date d'acquisition du logement. Ces documents doivent pour faire foi respecter les règles de facturation et comporter les mentions obligatoires mentionnées à l'article 242 *nonies* A de l'annexe II au CGI, en application de l'article 289 du même code.

43. Acquisition d'un immeuble transformé en logement. La condition de remploi est réalisée à la date de la signature de l'acte authentique constatant l'acquisition de l'immeuble destiné à être affecté à la résidence principale du contribuable, qui doit intervenir au plus tard au terme du délai de vingt-quatre mois à compter de la cession. Le contribuable en justifie à la demande du service par la production d'une copie de l'acte authentique d'acquisition de l'immeuble.

Les travaux permettant de transformer le local en logement ne sont pris en compte pour justifier du remploi d'une fraction du prix de cession qu'à la condition qu'ils soient effectués concomitamment à l'acquisition du local non affecté à usage d'habitation et achevés et payés dans les vingt-quatre mois qui suivent la date de la signature de l'acte authentique d'acquisition de l'immeuble.

Le contribuable en justifie à la demande du service par la production d'une copie des factures des dépenses de travaux établies par les entreprises et par le paiement définitif de ces factures au plus tard dans les vingt-quatre mois qui suivent la date d'acquisition du logement. Ces documents doivent pour faire foi respecter les règles de facturation et comporter les mentions obligatoires mentionnées à l'article 242 *nonies* A de l'annexe II au CGI, en application de l'article 289 du même code.

44. Construction d'un logement. Lorsque le cédant n'est pas propriétaire du terrain sur lequel sera construit le logement qu'il destine à son habitation principale, la condition de emploi est réalisée si le cédant est en mesure, au terme du délai de vingt-quatre mois à compter de la cession, de justifier cumulativement :

- de la signature de l'acte authentique constatant l'acquisition du terrain. Le contribuable en justifie à la demande du service par la production d'une copie de l'acte authentique concerné ;
- du dépôt d'une demande de permis de construire relative au projet de construction ;
- de l'engagement de l'opération de construction du logement, notamment par la conclusion d'un contrat d'architecte prévoyant la réalisation d'une construction dont le coût prévisionnel est chiffré, par des engagements pris à l'égard des entrepreneurs (par exemple, par un contrat de construction d'une maison individuelle mentionnant le coût de la construction, des devis approuvés, etc.) ainsi que par le versement d'acomptes.

Le contribuable en justifie à la demande du service par la production d'une copie des contrats et des factures afférentes à la construction ; dans le cas d'une construction, le contribuable doit justifier, au terme du délai de vingt-quatre mois à compter de la cession, d'une part, du coût de la construction pour laquelle il s'est engagé et non du paiement définitif des entrepreneurs et architectes, d'autre part, du dépôt d'une demande de permis de construire.

Enfin, lorsque le cédant est déjà propriétaire du terrain sur lequel sera construit le logement qu'il destine à son habitation principale, la condition de emploi est réalisée s'il est en mesure, au terme du délai de vingt-quatre mois à compter de la cession, de justifier dans les mêmes conditions de l'engagement de l'opération de construction du logement et du dépôt d'une demande de permis de construire.

4. Affectation du logement à la résidence principale

45. L'exonération, prévue au 1° *bis* du II de l'article 150 U du CGI, est subordonnée à l'affectation du logement, objet du emploi, à la résidence principale du cédant.

46. Affectation à la résidence principale. L'affectation à la résidence principale doit en principe intervenir dès l'acquisition du logement ou dès l'achèvement de la construction ou des travaux de transformation. Par exception, en cas d'acquisition d'un logement suivie de travaux, et pour tenir compte du délai de réalisation de ces travaux il est admis que l'affectation à la résidence principale soit différée au maximum de douze mois après l'acquisition du logement. De même, en cas d'acquisition d'un immeuble transformé en logement, et pour tenir compte là encore du délai de réalisation des travaux, il est admis que l'affectation à la résidence principale soit différée au maximum de vingt-quatre mois après l'acquisition du logement.

47. Notion de résidence principale. Le cédant doit justifier que le logement, objet du emploi, a constitué sa résidence habituelle et effective (voir sur ce point n° 16. et 17. du présent chapitre).

48. Absence de durée minimale de conservation et d'affectation à la résidence principale. L'exonération n'est subordonnée à aucune durée minimale de conservation du logement ou d'affectation à la résidence principale du cédant.

5. Exceptions à l'obligation de emploi

49. En cas de manquement à l'obligation de emploi du prix de cession dans les vingt-quatre mois de la cession, l'exonération n'est pas remise en cause lorsque, dans ce délai, le contribuable ou l'un des membres du couple soumis à imposition commune :

- est atteint d'une invalidité correspondant au classement dans la deuxième ou troisième des catégories prévues à l'article L. 341-4 du code de la sécurité sociale (invalides absolument incapables d'exercer une profession quelconque ou 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) ;
- fait l'objet d'une rupture de son contrat de travail à l'initiative de l'employeur. Il s'agit des salariés licenciés ou mis à la retraite ;
- décède.

Section 3 : Modalités d'application de l'exonération

A. REMPLOI TOTAL OU PARTIEL DU PRIX DE CESSION

50. Remploi total ou partiel. La plus-value est exonérée à hauteur de la fraction du prix de cession remployée par le cédant à l'acquisition ou la construction de sa résidence principale. Ainsi, en cas de remploi partiel, la plus-value est exonérée dans la proportion du montant du remploi dans le prix de cession. Au jour de la cession, le cédant doit évaluer la fraction du prix de cession qu'il destine à l'acquisition ou la construction de sa résidence principale.

51. Mention dans l'acte de la fraction du prix de cession destinée au remploi. La fraction du prix de cession que le cédant destine au remploi doit être mentionnée dans l'acte de cession (voir n° 67.). En d'autres termes, le cédant doit déterminer, au jour de la signature de l'acte authentique, la fraction du prix de cession qu'il destine au remploi et au titre de laquelle il demande le bénéfice de l'exonération de la plus-value.

52. Exemple. Un logement est cédé pour un prix de 300 000 €, cession dont il résulte une plus-value de 120 000 €. Le cédant destine un montant de 180 000 € à l'acquisition de sa résidence principale.

Le cédant destine donc 60 % du prix de cession au remploi $[(180\ 000 / 300\ 000) \times 100]$.

La fraction de la plus-value de cession exonérée est égale à 60 % de 120 000 €, soit 72 000 € $[(120\ 000 \times 60) / 100]$.

La plus-value imposable dans les conditions de droit commun est donc de 48 000 € (120 000 – 72 000).

B. REMPLOI DU PRIX DE CESSION PAR LE CEDANT

53. Principe. Le bénéfice de l'exonération s'apprécie par cédant, en sorte que chaque contribuable personne physique peut bénéficier de l'exonération au titre d'une seule cession.

54. Cession d'un bien détenu en indivision. Le respect des conditions d'application de l'exonération s'apprécie au niveau de chaque coindivisaire. Ainsi, chaque coindivisaire peut bénéficier individuellement de l'exonération pour la plus-value qui lui revient en fonction de sa quote-part dans l'indivision. La circonstance que l'un des coindivisaires ne remplirait pas l'une des conditions pour bénéficier de l'exonération pour la fraction du prix de cession lui revenant, ou n'en demanderait pas le bénéfice, est sans incidence sur la situation des autres coindivisaires.

55. Cession d'un bien par une société relevant des articles 8 à 8 ter du CGI. Lorsqu'une société relevant des articles 8 à 8 ter du CGI vend un logement ou un droit relatif à ce bien, le respect des conditions d'application de l'exonération s'apprécie, en principe, au niveau de chaque associé. La circonstance que l'un des associés ne remplirait pas l'une des conditions pour bénéficier de l'exonération pour la fraction du prix de cession lui revenant, ou n'en demanderait pas le bénéfice, est sans incidence sur la situation des autres associés.

S'agissant du remploi, il peut être réalisé soit par chaque associé à titre individuel, soit par la société qui acquiert ou construit la résidence principale de l'un ou des associés qui demandent le bénéfice de l'exonération.

56. Cession d'un bien commun par des époux. Lorsque la cession porte sur un bien commun dont les époux sont co-cédants, les conditions d'application de l'exonération sont appréciées distinctement pour chacun des époux. Par suite, si l'un des époux a, antérieurement à la cession, déjà bénéficié de l'exonération (par exemple pour la cession d'un bien propre ou pour une cession réalisée antérieurement au mariage), seul l'autre époux pourra en demander le bénéfice à hauteur de la moitié de la plus-value résultant de la cession du bien commun.

57. Exemple. En N+10, les époux X vendent leur résidence secondaire pour un prix de 1 000 000 € et réalisent à cette occasion une plus-value de 400 000 €. M. X a bénéficié de l'exonération au titre de l'année N. Par suite, lors de la cession en N+10, seule Mme X peut demander le bénéfice de l'exonération à raison de 50 % de la plus-value, soit 200 000 €.

L'exonération de la moitié de la plus-value sera totale si la moitié du prix de cession est remployée. En d'autres termes, la plus-value sera exonérée à hauteur de 200 000 € si le prix de cession est remployé à hauteur de 500 000 €. Si le prix de cession est remployé à hauteur de 250 000 €, elle sera exonérée à hauteur de 100 000 €.

C. REGULARISATIONS

58. Au plus tard à l'expiration du délai de vingt-quatre mois à compter de la cession, délai éventuellement prorogé en cas de réalisation de travaux, le contribuable doit être en mesure de justifier d'un emploi à l'acquisition ou la construction d'un logement, affecté à sa résidence principale, pour un montant équivalent à la fraction du prix de cession dont il a demandé le emploi. A défaut, une régularisation doit être opérée.

Lorsque le emploi porte sur l'acquisition d'un logement, suivie ou non de travaux, ou d'un immeuble transformé en logement, le montant remployé s'apprécie au regard du prix d'acquisition du logement ou de l'immeuble et du montant des travaux, réalisés concomitamment à cette acquisition, dont le contribuable peut justifier au plus tard à l'expiration du délai de vingt-quatre mois, éventuellement prorogé (voir sur ce point, n° 42. et 43.).

Lorsque le emploi porte sur la construction d'un logement, le montant remployé s'apprécie au regard, le cas échéant, du prix d'acquisition du terrain et du coût de la construction pour laquelle le contribuable s'est engagé et dont il peut justifier au plus tard à l'expiration du délai de vingt-quatre mois (voir sur ce point, n° 44.).

59. Dépôt d'une déclaration rectificative de plus-value immobilière. En cas de emploi effectif inférieur à celui pour lequel il a demandé le bénéfice de l'exonération lors de la cession, le cédant dépose une déclaration rectificative n° 2048 IMM mentionnant la fraction de la plus-value restant à imposer compte tenu du emploi et procède au versement de l'impôt afférent à la plus-value imposable auprès du service des impôts.

60. Régularisation par voie de réclamation contentieuse. Lorsque le cédant emploie une fraction du prix de cession supérieure à celle pour laquelle il avait demandé le bénéfice de l'exonération, il peut demander par voie de réclamation contentieuse la restitution de l'impôt sur le revenu et des prélèvements sociaux payés au titre de la fraction supplémentaire de plus-value exonérée.

D. REMISE EN CAUSE

61. Cas de remise en cause de l'exonération. L'exonération de la plus-value immobilière obtenue est remise en cause dans les cas suivants :

- non-respect des conditions tenant au logement cédé, appréciées au jour de la cession ;
- non-respect des conditions tenant au cédant non propriétaire de sa résidence principale durant les quatre années précédant la cession, appréciées au jour de la cession (sous réserve de l'exception prévue au n° 19.) ;
- non-respect des conditions de emploi du prix de cession au terme du délai de vingt-quatre mois après la cession (sous réserve des exceptions prévues au n° 49.) ;
- non-respect de la condition d'affectation du logement acquis, à compter de l'acquisition, ou construit, à compter de l'achèvement, à la résidence principale du cédant (sous réserve des délais prévus au n° 42. et 43. en cas de réalisation de travaux).

62. Modalités de remise en cause. En cas de non-respect de l'une des conditions prévues au 1° bis du II de l'article 150 U du CGI, l'exonération est remise en cause au titre de l'année du manquement. Dès lors, le cédant doit acquitter l'impôt sur le revenu et les prélèvements sociaux dus au titre de la plus-value réalisée. Ces impositions sont assorties de l'intérêt de retard au taux de 0,40 % par mois, qui court à compter du premier jour du mois suivant celui de la cession (CGI, art. 1727).

Section 4 : Obligations déclaratives

A. DÉCLARATION N°2048 IMM

63. Dépôt de la déclaration en cas d'exonération partielle. La déclaration n° 2048 IMM accompagnée du paiement de l'impôt sur le revenu et des prélèvements sociaux afférents à la fraction de la plus-value imposable doit être déposée à la conservation des hypothèques à l'appui de la réquisition de publier. La déclaration doit être déposée dans les conditions prévues aux 1° et 4° du I de l'article 150 VG du CGI applicables en matière de plus-values immobilières des particuliers.

64. Dispense de déclaration. Aucune déclaration ne doit être déposée lorsque la plus-value est exonérée totalement à la suite du emploi de la totalité du prix de cession à l'acquisition ou la construction d'un logement affecté à la résidence principale.

B. MENTIONS DANS L'ACTE

65. Remploi total. Le remploi de l'intégralité du prix de cession exonère la plus-value et dispense du dépôt de la déclaration n° 2048 IMM. En cas de dispense de déclaration, la nature et le fondement de l'exonération doivent être indiquées dans l'acte de cession soumis à la formalité fusionnée ou présenté à l'enregistrement, sous peine de refus, conformément au III de l'article 150 VG du CGI.

66. Remploi partiel. Lorsque le remploi ne porte que sur une partie du prix de cession, la nature et le fondement de l'exonération partielle doivent être indiquées dans l'acte de cession soumis à la formalité fusionnée ou présenté à l'enregistrement, sous peine de refus, conformément au III de l'article 150 VG du CGI.

67. Mentions dans l'acte. Que le remploi soit total ou partiel, outre la mention de la nature et du fondement de l'exonération (cf. **65.** et **66.**), l'acte constatant la cession à titre onéreux d'un logement au titre de laquelle le bénéficiaire de l'exonération prévue par le 1° *bis* du II de l'article 150 U du CGI est demandé doit mentionner :

- l'identité du bénéficiaire de l'exonération ;
- les droits du bénéficiaire sur le prix de cession ;
- la fraction du prix de cession correspondant à ses droits que le bénéficiaire destine au remploi à l'acquisition ou la construction d'un logement affecté à sa résidence principale ;
- le montant de la plus-value exonérée.

Ces mentions, prévues par un décret à paraître au *Journal officiel*, doivent être portées distinctement pour chaque bénéficiaire de l'exonération.

C. DECLARATION D'ENSEMBLE DES REVENUS

68. Obligation déclarative nouvelle. L'article 5 de la loi de finances pour 2012 (n° 2011-1977 du 28 décembre 2011), complétant à cet effet le dernier alinéa du 1 de l'article 170 du CGI, prévoit que le montant net de la plus-value exonérée au titre de la première cession d'un logement en application du 1° *bis* du II de l'article 150 U du CGI doit être porté dans la déclaration annuelle d'ensemble des revenus (n° 2042).

En application de l'article 1760 du CGI, tout manquement à cette obligation déclarative donne lieu à l'application d'une amende égale à 5 % des sommes non déclarées. Le montant de cette amende ne peut être inférieur à 150 € ou supérieur à 1 500 €, ces montants étant réduits respectivement à 75 € et 750 € lorsqu'aucune infraction aux dispositions du 1 de l'article 170 précité du CGI n'a été commise au cours des trois années précédentes.

Cette nouvelle obligation déclarative ne génère aucune imposition supplémentaire sur le revenu mais est destinée au suivi de l'exonération accordée. Elle n'entraîne pas non plus la prise en compte de la plus-value exonérée dans le revenu fiscal de référence.

Par ailleurs, la fraction de la plus-value imposable doit être également portée sur la déclaration d'ensemble des revenus (voir sur ce point, n° **171.** à **174.**).

Section 5 : Entrée en vigueur

69. L'exonération s'applique aux plus-values réalisées au titre des cessions intervenues à compter du 1^{er} février 2012 (sur la date de cession, voir le BOI 8 M-1-04 fiche n° 6).

CHAPITRE 2 : EXONERATION TEMPORAIRE DES PLUS-VALUES IMMOBILIERES RESULTANT DE LA CESSION D'UN DROIT DE SURELEVATION

70. Le 1° du I de l'article 42 de la quatrième loi de finances rectificative pour 2011 (n° 2011-1978 du 28 décembre 2011) crée une exonération temporaire, codifiée sous le 9° du II de l'article 150 U du CGI, des plus-values de cession d'un droit de surélévation réalisées par les particuliers en vue de la réalisation de locaux destinés à l'habitation.

Le bénéfice de cette exonération est subordonné à la condition que la personne cessionnaire s'engage à achever les locaux destinés à l'habitation dans un délai de quatre ans à compter de la date de l'acquisition. Le non-respect de cet engagement par la personne cessionnaire entraîne l'application à celle-ci d'une amende d'un montant égal à 25 % de la valeur de cession du droit de surélévation.

Section 1 : Champ d'application de l'exonération

71. Le 9° du II de l'article 150 U du CGI, dans sa rédaction issue de l'article 42 de la quatrième loi de finances rectificative pour 2011 (n° 2011-1978 du 28 décembre 2011), prévoit une exonération des plus-values de cession de droits de surélévation réalisées par des personnes physiques du 1^{er} janvier 2012 au 31 décembre 2014 en vue de la réalisation par le cessionnaire de locaux destinés à l'habitation.

A. DROIT CONCERNE

72. Définition du droit de surélévation. Le droit de surélévation est le droit réel d'édifier une construction prolongeant verticalement les façades d'un immeuble préexistant tout en rehaussant le faîtage du toit. Si la surface concernée par la surélévation est supérieure à 20 m², la surélévation nécessite un permis de construire ; dans le cas contraire, une déclaration préalable suffit.

73. Propriété du droit de surélévation. Le droit de surélévation d'une maison individuelle appartient au propriétaire de la maison. S'agissant des immeubles détenus en copropriété, le droit de surélévation constitue un droit accessoire aux parties communes, sauf qualification différente donnée conventionnellement par le règlement de copropriété (article 3 de la loi n° 65-557 du 10 juillet 1965 *fixant le statut de la copropriété des immeubles bâtis*). La décision de surélever un bâtiment nécessite l'autorisation de la copropriété. L'apparition de nouveaux lots entraînera une modification du règlement de copropriété et notamment de l'état descriptif de division (nombre et description des lots, tantièmes attribués à chaque lot) avec une nouvelle répartition des quotes-parts de charges.

Ainsi, en fonction de la rédaction du règlement de copropriété, le droit de surélévation peut :

- être un droit accessoire aux parties communes et appartenir à chacun des copropriétaires à concurrence de sa quote-part dans les parties communes ;
- faire partie d'un lot intermédiaire que le promoteur de l'immeuble s'est réservé pour réaliser une surélévation ultérieurement ;
- être un droit accessoire à un lot privatif (par exemple, il peut appartenir au propriétaire du lot du dernier étage) ;
- constituer un lot appartenant au syndicat des copropriétaires.

B. CONTRIBUABLES CONCERNES

74. Contribuables domiciliés en France. L'exonération s'applique aux cessions réalisées par des personnes physiques dans le cadre de la gestion de leur patrimoine privé ou par des sociétés ou groupements qui relèvent des articles 8 à 8 *ter* du CGI.

75. Contribuables domiciliés hors de France. L'exonération s'applique aux cessions réalisées par des contribuables domiciliés hors de France, assujettis à l'impôt sur le revenu, soumis au prélèvement prévu à l'article 244 *bis* A du CGI sous réserve de l'application des conventions fiscales internationales.

C. CESSIONS CONCERNEES

76. Cession à titre onéreux. L'exonération s'applique aux plus-values réalisées lors d'une cession à titre onéreux d'un droit de surélévation.

77. Dispositif temporaire. L'exonération s'applique aux cessions réalisées du 1^{er} janvier 2012 au 31 décembre 2014.

La cession est considérée comme intervenue à la date portée dans l'acte, si l'acte qui la constate est passé en la forme authentique. En l'absence d'acte authentique, la cession intervient à la date à compter de laquelle le contrat est régulièrement formé entre les parties. Pour plus de précisions concernant la date de cession, il convient de se reporter aux n° 3. et suivants de la fiche 6 de l'instruction administrative du 14 janvier 2004 publiée au *Bulletin officiel des impôts* sous la référence 8 M-1-04.

Section 2 : Conditions d'application de l'exonération

78. Le bénéfice de l'exonération est subordonné à l'engagement du cessionnaire de réaliser et d'achever un local d'habitation dans un délai de quatre ans suivant la cession. La qualité du cessionnaire, personne physique ou personne morale, est sans incidence sur le bénéfice de l'exonération.

A. ENGAGEMENT DU CESSIONNAIRE

79. Réaliser et achever des locaux destinés à l'habitation. La réalisation d'un local d'habitation par surélévation d'un immeuble s'entend de la création d'un logement neuf au sens des articles R. 111-1 à R. 111-17 du code de la construction et de l'habitation.

Les nouveaux locaux constituent selon les cas :

- une unité d'habitation distincte des locaux existants ;
- l'agrandissement par adjonction de pièces supplémentaires à un logement existant.

L'exonération ne s'applique pas lorsque les locaux réalisés sont des locaux à usage mixte.

80. Délai d'achèvement des locaux destinés à l'habitation. L'achèvement du logement doit intervenir dans un délai de quatre ans à compter de la date de l'acquisition. Ce délai est calculé de date à date à partir de la date d'acquisition du droit de surélévation.

81. Date d'achèvement des locaux destinés à l'habitation. La date d'achèvement du logement d'habitation s'entend de celle à laquelle l'état d'avancement des travaux de construction est tel qu'il permet une utilisation du local conforme à l'usage prévu, c'est-à-dire, s'agissant d'une construction affectée à l'habitation, lorsqu'elle est habitable (sur la notion d'achèvement, il convient de se référer à la documentation de base 6 C 1322).

82. Constatation de l'engagement. Le bénéfice de l'exonération de la plus-value de cession d'un droit de surélévation est subordonné à l'engagement pris par le cessionnaire de réaliser et d'achever des locaux destinés à l'habitation dans un délai de quatre ans à compter de la date d'acquisition. Par conséquent, la mention du bénéfice de l'exonération dans l'acte authentique constatant le transfert de propriété vaut engagement pour le cessionnaire de réaliser et d'achever des locaux destinés à l'habitation dans le délai imparti.

83. Obligations déclaratives. En application des dispositions du premier alinéa du III de l'article 150 VG du CGI, lorsque la plus-value de cession est exonérée en application du II de l'article 150 U, aucune déclaration ne doit être déposée. L'acte authentique soumis à la formalité fusionnée ou présenté à l'enregistrement constatant le transfert de propriété mentionne expressément, sous peine de refus de dépôt ou de la formalité d'enregistrement, la nature et le fondement de l'exonération prévue au 9° du II de l'article 150 U du CGI, c'est-à-dire que l'acquisition est réalisée par le cessionnaire en vue de la réalisation et de l'achèvement des locaux destinés à l'habitation dans un délai de quatre ans.

B. NON-RESPECT DE L'ENGAGEMENT

84. Le non-respect de l'engagement de réalisation et d'achèvement des locaux destinés à l'habitation dans le délai de quatre ans entraîne en principe l'application d'une amende au cessionnaire. Toutefois, il est tenu compte des circonstances particulières qui peuvent être à l'origine d'une telle situation.

1. Principe

85. Le non-respect de son engagement par le cessionnaire entraîne l'application d'une amende égale à 25 % de la valeur de cession du droit de surélévation. La valeur de cession s'entend du prix de cession tel que défini par l'article 150 VA du CGI.

86. L'amende est due par le cessionnaire. Les modalités de contrôle et de recouvrement de l'amende sont celles prévues pour l'impôt sur le revenu afférent à la plus-value immobilière.

2. Exceptions

a) Cessionnaire personne physique

87. Non-application de l'amende. En cas de non-respect de l'engagement de réalisation et d'achèvement des locaux destinés à l'habitation, l'amende n'est pas applicable lorsque le contribuable ou l'un des membres du couple soumis à imposition commune, dans les quatre ans qui suivent l'acquisition :

- est atteint d'une invalidité correspondant au classement dans la deuxième ou troisième des catégories prévues à l'article L. 341-4 du code de la sécurité sociale (invalides absolument incapables d'exercer une profession quelconque ou 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) ;

- fait l'objet d'une rupture de son contrat de travail à l'initiative de l'employeur. Il s'agit des salariés licenciés ou mis à la retraite ;

- décède.

b) Cessionnaire personne morale

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

Le non-respect par la société absorbante de l'engagement d'achèvement des locaux entraîne l'application de l'amende prévue pour le cessionnaire.

89. Il est précisé qu'entrent dans cette exception toutes les opérations de restructuration répondant aux conditions fixées à l'article 210-0 A du CGI, y compris les transmissions universelles de patrimoine dans le cadre de dissolutions sans liquidation (article 1844-5 du code civil), et cela quel que soit le régime fiscal de l'opération (c'est-à-dire indépendamment de l'application ou non des dispositions des articles 210 A et suivants du CGI).

c) Circonstances exceptionnelles

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

Section 3 : Entrée en vigueur

91. Ces dispositions s'appliquent aux plus-values réalisées du 1^{er} janvier 2012 au 31 décembre 2014.

CHAPITRE 3 : EXONERATION EN FAVEUR DES PERSONNES QUI RESIDENT DANS UN ETABLISSEMENT SOCIAL OU MEDICO-SOCIAL D'ACCUEIL DE PERSONNES AGEES OU D'ADULTES HANDICAPES

92. L'article 24 de la quatrième loi de finances rectificative pour 2011 (n°2011-1978 du 28 décembre 2011) crée une exonération, codifiée sous le 1° *ter* du II de l'article 150 U du CGI, en faveur de la plus-value résultant de la cession des immeubles ou des parties d'immeubles ou des droits relatifs à ces biens qui ont constitué la résidence principale de leur propriétaire avant son entrée dans un établissement social ou médico-social.

Section 1 : Conditions tenant à l'immeuble

93. L'immeuble cédé doit avoir constitué la résidence principale du cédant avant son entrée dans un établissement social ou médico-social (A). En principe, l'immeuble doit être resté inoccupé du jour du départ de son propriétaire jusqu'au jour de la cession (B).

A. RESIDENCE PRINCIPALE DU CEDANT

1. Notion de résidence principale

94. Sont considérés comme des résidences principales, les immeubles ou les parties d'immeubles constituant la résidence habituelle et effective du propriétaire (voir sur ce point n° **16.** et **17.** de la présente instruction).

95. 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.

96. 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 apprécie strictement sous le contrôle du juge de l'impôt.

97. Immeuble affecté pour partie à un usage professionnel. L'immeuble ou la partie d'immeuble doit en principe être affecté totalement à usage d'habitation. Il est toutefois admis que les immeubles ou parties d'immeubles totalement affectés à usage d'habitation mais qui constituent également le domicile commercial d'une entreprise, peuvent constituer, sous certaines conditions, la résidence principale du contribuable. De même, lorsque l'immeuble cédé est affecté pour partie à usage d'habitation et pour partie à usage professionnel, seule la fraction de la plus-value afférente à la cession à usage d'habitation constitue la résidence principale du cédant.

Pour plus de précisions sur la notion de résidence principale, il convient de se reporter à la section 1 de la fiche 2 de l'instruction administrative du 14 janvier 2004 publiée au *Bulletin officiel des impôts* (BOI) sous la référence 8 M-1-04.

2. Détention directe ou indirecte par le cédant

98. L'immeuble cédé doit avoir constitué la résidence principale du propriétaire lui-même. Toutefois, il peut être détenu par l'intermédiaire d'une société de personnes.

99. Immeuble détenu par le contribuable. L'immeuble cédé doit avoir constitué la résidence principale du propriétaire lui-même à une période antérieure à son entrée dans un établissement social ou médico-social.

100. Immeuble détenu par l'intermédiaire d'une société immobilière non transparente. L'associé d'une société ou d'un groupement qui relève des articles 8 à 8 *ter* du CGI, qui a occupé à titre de résidence principale un immeuble ou une partie d'immeuble appartenant à cette société et que celle-ci a mis gratuitement à sa disposition, bénéficie, en cas de cession à titre onéreux de cet immeuble ou de cette partie d'immeuble, de l'exonération de la même manière que s'il en avait été lui-même propriétaire.

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

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

101. Immeuble détenu par l'intermédiaire 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 (article 1655 *ter* du CGI), toutes conditions étant par ailleurs remplies.

3. Résidence principale du cédant antérieurement à son entrée dans un établissement spécialisé

102. Ancienne résidence principale du cédant. Le logement cédé doit avoir constitué la résidence principale du cédant avant son entrée dans un établissement spécialisé, quand bien même il ne s'agirait plus de sa résidence principale au jour de l'entrée dans l'établissement du fait par exemple d'un hébergement chez des proches, toutes autres conditions étant par ailleurs remplies (voir notamment sur ce point, n° **103.** et **104.**).

B. ABSENCE D'OCCUPATION DU LOGEMENT DEPUIS LE DEPART DU CEDANT

103. Absence d'occupation depuis le départ du cédant. Pour ouvrir droit au bénéfice de l'exonération, l'ancienne résidence principale du cédant ne doit avoir fait l'objet d'aucune occupation depuis que le bien a cessé de constituer sa résidence principale. Par suite, le logement doit rester inoccupé : il ne doit être ni loué, ni mis à la disposition gratuite d'un tiers, y compris pour une courte période.

104. Exception. L'exonération n'est pas remise en cause lorsque les membres du foyer fiscal du cédant (conjoint ou personnes à charge) ou son concubin, qui résidaient dans le logement au jour de son départ, ont continué à occuper le logement alors même que le cédant n'y résidait plus. L'occupation du logement à quelque titre que ce soit, par toute autre personne, entraîne la remise en cause de l'exonération.

Section 2 : Conditions tenant au cédant

105. Pour bénéficier de l'exonération, le cédant doit être domicilié fiscalement en France et résider dans un établissement destiné à accueillir des personnes âgées ou handicapées, mentionné aux 6° et 7° de l'article L. 312-1 du code de l'action sociale et des familles.

A. RESIDENT D'UN ETABLISSEMENT SOCIAL OU MEDICO-SOCIAL

1. Résident d'un établissement social ou médico-social d'accueil des personnes âgées

106. Définition. Il s'agit des établissements mentionnés au 6° du I de l'article L. 312-1 du code de l'action sociale et des familles (CASF). Ce sont des établissements sociaux ou médico-sociaux qui comportent des structures d'hébergement destinées à accueillir des personnes âgées et qui sont habilités à leur apporter des prestations de soins relevant d'actes médicaux et paramédicaux.

Seules les personnes âgées résidant effectivement dans les logements situés dans ces établissements et destinés à accueillir les personnes âgées bénéficient de l'exonération. Les personnes résidant, le cas échéant, dans les autres logements situés dans ce type de structure ne peuvent en bénéficier.

107. Catégories d'établissements. Les établissements qui relèvent du 6° du I de l'article L. 312-1 du CASF doivent appartenir à l'une des catégories suivantes :

- établissements d'hébergement de personnes âgées (EHPA) ;
- établissements d'hébergement de personnes âgées dépendantes (EHPAD) ;
- logements foyers ;
- petites unités de vie ;
- unités pour personnes désorientées.

2. Etablissement social ou médico-social d'accueil des personnes adultes handicapées

108. Définition. Il s'agit d'établissements mentionnés au 7° du I de l'article L. 312-1 du CASF. Ce sont des établissements sociaux ou médico-sociaux qui comportent des structures d'hébergement destinées à accueillir des personnes adultes handicapées et qui sont habilités à leur apporter des prestations de soins relevant d'actes médicaux ou paramédicaux.

Seules les personnes adultes handicapées résidant effectivement dans les logements situés dans ces établissements et destinés à accueillir les personnes adultes handicapées bénéficient de l'exonération. Les personnes résidant, le cas échéant, dans les autres logements situés dans ce type de structure ne peuvent en bénéficier.

109. Catégories d'établissements. Les établissements qui relèvent du 7° du I de l'article L. 312-1 du CASF doivent appartenir à l'une des catégories suivantes :

- foyers de vie ou foyers occupationnels. Ces établissements, qui comportent des structures pour l'hébergement, ne fournissent pas de prestations de soins et accueillent des personnes adultes dont le handicap ne leur permet pas ou plus d'exercer une activité professionnelle. Les foyers de vie fonctionnent en majorité en internat, tandis que les foyers occupationnels sont en principe des structures d'accueil de jour ;

- foyers d'accueil médicalisé (FAM). Ces foyers, qui comportent des structures pour l'hébergement, dispensent des soins médicaux ou paramédicaux. Ils accueillent des adultes gravement handicapés, mentalement ou physiquement, dont la dépendance les rend notamment inaptes à toute activité à caractère professionnel et rend nécessaire l'assistance d'une tierce personne pour les actes essentiels de l'existence, ainsi qu'une surveillance médicale et des soins constants. Ces établissements sont soumis à des obligations définies par le décret n° 2009-322 du 20 mars 2009 relatif aux obligations des établissements et services accueillant ou accompagnant de personnes handicapées adultes n'ayant pas acquis un minimum d'autonomie, publié au *Journal officiel* du 26 mars 2009.

- maisons d'accueil spécialisé (MAS). Ces établissements, qui comportent des structures pour l'hébergement dispensent des soins d'hygiène, de maternage et de nursing, la poursuite de traitements ou d'activités occupationnelles ou d'éveil, tendant au maintien ou à l'amélioration des acquis ou à prévenir une régression. Les personnes qui sont accueillies sont des adultes atteints d'un handicap intellectuel, moteur ou somatique grave ou gravement polyhandicapées.

B. SITUATION AU REGARD DE L'IMPOT DE SOLIDARITE SUR LA FORTUNE

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

111. Les personnes passibles de l'ISF s'entendent des personnes dont le patrimoine net imposable est d'une valeur supérieure à la limite de la première tranche du tarif prévu à l'article 885 U du CGI¹ quand bien même elles ne seraient pas en définitive redevables d'un impôt à payer en raison d'une réduction d'impôt, par exemple pour souscription au capital d'une PME.

C. CONDITION TENANT AU MONTANT DU REVENU FISCAL DE REFERENCE

112. En outre, le revenu fiscal de référence des personnes concernées ne doit pas excéder un certain montant.

113. Revenu fiscal de référence. Il convient de retenir le revenu fiscal de référence du contribuable qui figure sur l'avis d'imposition établi au titre des revenus de l'avant-dernière année précédant celle de la cession (N-2). Ainsi, pour les cessions intervenues en 2012, le revenu fiscal de référence à retenir est celui figurant sur l'avis d'impôt sur le revenu établi en 2011 au titre des revenus de l'année 2010.

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).

¹ Soit, pour les cessions réalisées en 2012, 790 000 €.

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, notamment dans les territoires d'outre-mer qui disposent d'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 dudit 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.

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

S'agissant des cessions intervenues en 2012, les contribuables domiciliés en métropole ayant un revenu fiscal de référence au titre de l'imposition des revenus de l'année 2010 qui n'excède pas la somme de 23 572 €, pour la première part de quotient familial, majorée de 5 507 € pour la première demi-part et de 4 334 € à compter de la deuxième demi-part supplémentaire, peuvent bénéficier de l'exonération, sous réserve du respect des autres conditions. Pour la Martinique, la Guadeloupe et la Réunion, les montants des revenus sont fixés à 28 488 € pour la première part, majorés de 6 043 € pour la première demi-part, 5 762 € pour la deuxième demi-part et 4 334 € pour chaque demi-part supplémentaire à compter de la troisième. Pour la Guyane, ces montants sont fixés à 31 219 € pour la première part, majorés de 6 043 € pour chacune des deux premières demi-parts, 5 146 € pour la troisième demi-part et 4 334 € pour chaque demi-part supplémentaire à compter de la quatrième.

Section 3 : Conditions tenant à la cession

115. Délai inférieur à deux ans. La cession doit intervenir dans un délai inférieur à deux ans suivant l'entrée dans un établissement visé aux 6° et 7° de l'article L. 312-1 du CASF.

116. Appréciation du délai. Le point de départ du délai de deux ans correspond à la date à laquelle le cédant est entré un établissement visé aux 6° et 7° de l'article L. 312-1 du CASF et depuis laquelle il y a résidé sans discontinuer, le cas échéant successivement dans plusieurs établissements de l'espèce précités, jusqu'à la cession. Il convient sur ce point de faire une appréciation circonstanciée de chaque situation. Le point d'arrivée du délai de deux ans est constitué par la date de cession de l'immeuble, constatée par la date de l'acte authentique.

117. Exemple 1 : Un contribuable a quitté sa résidence principale en mars 2012 pour entrer dans un établissement spécialisé mentionné au 6° de l'article L. 312-1 du CASF. Il vend son ancienne résidence principale en janvier 2014, soit dans les deux ans suivant l'entrée dans l'établissement.

Toutes conditions étant par ailleurs remplies, il bénéficie de l'exonération de la plus-value résultant de la vente de l'immeuble qui constituait son ancienne résidence principale.

118. Exemple 2 : Un contribuable a quitté sa résidence principale en mars 2012 pour aller vivre chez ses enfants. En janvier 2015, il est hospitalisé pendant six mois, puis entre le 1^{er} juillet 2015 dans un établissement spécialisé mentionné au 6° de l'article L. 312-1 du CASF.

En octobre 2015, il décide de vendre l'immeuble qui constituait sa résidence principale jusqu'en mars 2012. Il bénéficiera de l'exonération à condition, d'une part, que cet immeuble n'ait fait l'objet d'aucune occupation depuis mars 2012, d'autre part, que la cession intervienne avant le 1^{er} juillet 2017.

119. Obligations déclaratives. Aucune déclaration ne doit être déposée lorsque l'exonération résulte de la cession du logement qui constituait la résidence principale du cédant avant son entrée dans un établissement social ou médico-social. L'acte de cession soumis à la formalité fusionnée ou présenté à l'enregistrement doit indiquer la nature et le fondement de l'exonération, sous peine de refus du dépôt ou de la formalité de l'enregistrement, conformément au III de l'article 150 VG du CGI.

Section 4 : Entrée en vigueur

120. L'exonération prévue au 1° *ter* du II de l'article 150 U du CGI s'applique aux plus-values résultant des cessions intervenues à compter de la date d'entrée en vigueur de la quatrième loi de finances rectificative pour 2011 (n° 2011-1978 du 28 décembre 2011), soit, celle-ci ayant été publiée au *Journal officiel* du 29 décembre 2011, à compter du 30 décembre 2011.

CHAPITRE 4 : PRECISION SUR LE REGIME DES CESSIONS DES DEPENDANCES IMMEDIATES ET NECESSAIRES DE LA RESIDENCE PRINCIPALE

121. Les dépendances immédiates et nécessaires de la résidence principale dont la cession est exonérée, le sont également à la condition que leur cession intervienne simultanément avec celle desdits immeubles (CGI, 3° du II de l'article 150 U).

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. 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. Dans cette situation, il est admis de considérer que la condition de cession simultanée est satisfaite lorsque les cessions interviennent dans un délai normal (voir sur ce point n° 22. de la section 1 de la fiche n° 2 du BOI 8 M-1-04).

122. Régime des terrains au regard de l'exonération des dépendances immédiates et nécessaires de la résidence principale. La notion de dépendances immédiates et nécessaires s'apprécie différemment selon la nature du terrain.

Ainsi, lorsque le terrain, qui constitue une dépendance de la résidence principale, est vendu comme terrain à bâtir, l'exonération prévue au 3° du II de l'article 150 U du CGI ne peut s'appliquer, à l'exception des dépendances qui constituent des locaux et aires de stationnement utilisés par le propriétaire comme annexes à son habitation (garage, parking, remise, maison de gardien) ainsi que des cours, des passages et, en général, de tous les terrains servant de voies d'accès à l'habitation et à ses annexes (voir sur ce point le D de la section 1 de la fiche n° 2 de l'instruction administrative du 14 janvier 2004 publiée au *Bulletin officiel des impôts* sous la référence 8 M-1-04).

En effet, l'exclusion de telles cessions tient à la nature des terrains concernés, soit des terrains à bâtir, qui ne peuvent pas, en toute hypothèse, être considérés comme des dépendances immédiates et nécessaires.

123. Incidence de la réforme de la TVA sur les opérations immobilières sur l'exonération des dépendances immédiates et nécessaires. La réforme de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) sur les opérations immobilières (article 16 de la loi n° 2010-237 du 9 mars 2010 de finances rectificative pour 2010) n'a pas pour conséquence de remettre en cause les précisions doctrinales, rappelées au paragraphe n° 122., relatives à l'exclusion des cessions de terrains à bâtir de l'exonération prévue au 3° du II de l'article 150 U du CGI, qui doivent par conséquent s'adapter aux nouvelles règles issues de la réforme de la TVA sur les opérations immobilières.

124. Terrains à bâtir au sens de la TVA. Le 1° du 2 du I de l'article 257 du CGI, dans sa rédaction issue de l'article 16 précité de la première loi de finances rectificative pour 2010, retient une définition objective du terrain à bâtir qui prescrit de considérer comme tels tous les terrains sur lesquels des constructions peuvent être autorisées en application des documents qui caractérisent leur situation au regard des règles d'urbanisme. Ce faisant, et aux termes mêmes de l'article précité du CGI, la qualification de terrain à bâtir sera acquise dès lors que des constructions peuvent être autorisées en application des documents d'urbanisme.

L'incidence de la réforme de la TVA sur les opérations immobilières n'emporte donc pas de conséquences, s'agissant de la cession des terrains à bâtir en matière de plus-values immobilières, au regard de l'exonération prévue au 3° du II de l'article 150 U du CGI ; en effet, le renvoi à la TVA n'est valable que pour qualifier la nature du terrain.

Ainsi, les cessions de terrains à bâtir tels que définis au 1° du 2 du I de l'article 257 du CGI, qui interviennent simultanément à la cession de la résidence principale, restent soumises au régime des plus-values immobilières, y compris lorsque lesdites cessions interviennent auprès de deux acquéreurs distincts.

TITRE 2 : DETERMINATION DE LA PLUS-VALUE IMPOSABLE

CHAPITRE 1 : CALCUL DE LA PLUS-VALUE BRUTE

125. 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 et le prix d'acquisition par le cédant.

Section 1 : Définition du prix d'acquisition

126. Le prix d'acquisition à retenir est le prix effectivement acquitté par le cédant, tel qu'il a été stipulé dans l'acte (CGI, I de l'article 150 VB).

A. PRIX D'ACQUISITION

127. Principe. En cas d'acquisition à titre onéreux, le prix d'acquisition à retenir est le prix effectivement acquitté par le cédant, tel qu'il a été stipulé dans l'acte. En cas d'acquisition à titre gratuit, le prix d'acquisition s'entend de la valeur retenue pour la détermination des droits de mutation à titre gratuit (CGI, I de l'article 150 VB ; voir sur ce point, n° 46. et fiche n° 4 du BOI 8 M-1-04 et n° 27. à 32. et fiche n° 16 du BOI 8 M-1-05).

B. VALEUR VENALE RETENUE A DEFAUT DE PRIX STIPULE DANS L'ACTE OU DE VALEUR RETENUE POUR LA DETERMINATION DES DROITS DE MUTATION A TITRE GRATUIT

128. Le 1° du I de l'article 1^{er} de la deuxième loi de finances rectificative pour 2011 (n° 2011-1117 du 19 septembre 2011) complète la définition du prix d'acquisition à retenir dans les cas où le prix d'acquisition n'est pas connu.

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

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

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

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

C. CAS PARTICULIER DES IMMEUBLES ACQUIS DANS LE CADRE D'UN CONTRAT DE VENTE D'IMMEUBLES A RENOVER (VIR)

131. L'article 6 de la loi de finances pour 2012 (n° 2011-1977 du 28 décembre 2011) précise que, pour un immeuble acquis selon le régime juridique de la vente d'immeuble à rénover (contrat de VIR), le prix d'acquisition à retenir pour le calcul de la plus-value immobilière s'entend à la fois du prix de l'existant et de celui des travaux.

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

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

133. Prix d'acquisition à retenir. Dès lors que l'acquisition s'inscrit dans le cadre du régime juridique de la vente d'immeuble à rénover (VIR), le I de l'article 150 VB du CGI, dans sa rédaction issue de l'article 6 précité de la loi de finances pour 2012, dispose que le prix d'acquisition à retenir est celui stipulé dans l'acte, qui comprend à la fois le prix de l'existant et des travaux de rénovation.

Ainsi, dès lors que les travaux de rénovation sont réalisés par le vendeur dans le cadre d'un contrat de VIR et que l'obligation de réaliser la rénovation est liée au transfert de propriété entre les parties, le montant de ces travaux s'intègre au prix d'acquisition. Corrélativement, lesdits travaux, compris dans le prix stipulé dans l'acte, ne peuvent venir en majoration du prix d'acquisition sur le fondement du 4° du II de l'article 150 VB du CGI (voir sur ce point n° 139.).

134. Entrée en vigueur. Cette mesure s'applique aux plus-values constatées au titre des cessions réalisées à compter du 1^{er} janvier 2011. Cela étant, s'agissant d'une mesure de clarification du droit applicable, il y a lieu de l'appliquer aux contrôles et contentieux en cours.

Section 2 : Majoration du prix d'acquisition

A. RAPPEL

135. Conformément au II de l'article 150 VB du CGI, le prix d'acquisition est majoré de certains frais et dépenses diverses limitativement énumérés par la loi.

136. Majoration du prix. Le prix d'acquisition est notamment majoré des dépenses de construction, de reconstruction, d'agrandissement ou d'amélioration (CGI, 4° du II de l'article 150 VB). Ces dépenses sont prises en compte :

- soit pour leur montant réel, lorsqu'elles sont supportées par le vendeur et réalisées par une entreprise depuis l'achèvement de l'immeuble ou son acquisition si elle est postérieure, qu'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 ;

- 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.

Pour plus de précisions, il convient de se reporter à la fiche n° 5 du BOI 8 M-1-04 et aux n° 36. à 38. du BOI 8 M-1-05.

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

138. Dépenses d'amélioration. Les dépenses d'amélioration sont déductibles des revenus fonciers ; par suite, quand tel est le cas, elles ne peuvent venir en majoration du prix d'acquisition. Sont essentiellement concernées les dépenses suivantes :

- 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 dépenses précitées, 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.

B. PRECISIONS

139. Exclusion des travaux réalisés dans le cadre d'un contrat de vente d'immeuble à rénover. Il résulte des précisions apportées par l'article 6 précité de la loi de finances pour 2012 à la définition du prix d'acquisition, que les travaux réalisés dans le cadre d'un contrat de vente d'immeuble à rénover stipulés dans l'acte s'intègrent au prix d'acquisition au sens du I de l'article 150 VB du CGI ; dès lors, ils ne peuvent venir en majoration du prix d'acquisition sur le fondement du 4° du II de l'article 150 VB (voir sur ce point n° 131. à 133.). Cela étant, les travaux réalisés postérieurement à l'acquisition et hors du régime juridique de la vente d'immeuble à rénover suivent le régime de droit commun des travaux pour la détermination des plus-values immobilières imposables.

140. Mesure de tempérament. Le paragraphe n° 17. de la fiche n° 5 du BOI 8 M-1-04 précise, s'agissant des dispositifs fiscaux d'incitation à l'investissement immobilier prenant la forme d'une déduction du revenu foncier imposable au titre de l'amortissement (dispositifs « Périssol », « Besson-neuf » et « Robien »), que les dépenses de construction, de reconstruction, d'agrandissement ou d'amélioration réalisées depuis l'acquisition doivent normalement être exclues du prix de revient pris en compte pour le calcul de la plus-value. Cela étant, afin de ne pas pénaliser les contribuables qui ont notamment acquis un local 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.

141. Extension de la mesure de tempérament pour les travaux servant de base au bénéfice de certaines réductions d'impôt. Dans la mesure où certains dispositifs fiscaux d'incitation à l'investissement immobilier locatif prenant la forme d'une réduction d'impôt peuvent être ouverts concurremment à l'acquisition de logements neufs ou en l'état futur d'achèvement et à l'acquisition de logements en vue de la réalisation de travaux, il y a lieu de transposer la mesure de tempérament rappelée au n° 140.

Tel est le cas des dispositifs fiscaux suivants, qui ouvrent droit à une réduction d'impôt sur le revenu :

- en faveur de l'investissement immobilier locatif « Scellier » (article 199 *septvicies* du CGI) ;
- en faveur des investissements immobiliers réalisés dans le secteur de la location meublée non professionnelle « Censi-Bouvard » ou « LMNP » (article 199 *sexvicies* du CGI) ;
- en faveur des investissements locatifs réalisés dans le secteur du tourisme « Demessine » (articles 199 *decies* E, 199 *decies* EA et 199 *decies* G du CGI).

Ainsi, afin de ne pas pénaliser les contribuables qui ont fait construire un logement, acquis un logement inachevé ou acquis un local qu'ils ont ensuite transformé en logement ou acquis un logement en vue de la réalisation de travaux, par rapport à ceux qui ont acquis un logement neuf ou en l'état futur d'achèvement, il est admis que les dépenses de travaux compris dans la base d'une telle réduction d'impôt ne soient pas exclues de la majoration pour travaux pour le calcul de la plus-value, à la condition qu'elles aient été réalisées avant la première mise en location du logement.

Cette mesure de tempérament n'est pas transposable aux dispositifs fiscaux qui ne sont pas ouverts concurremment à l'acquisition de logements neufs ou en l'état futur d'achèvement et à l'acquisition de logements en vue de la réalisation de travaux. Tel est le cas des dispositifs fiscaux suivants, qui ouvrent droit à une réduction d'impôt sur le revenu :

- pour dépenses de restauration immobilière « Malraux » (article 199 *tervicies* du CGI) ;
- en faveur des travaux réalisés dans certaines résidences de tourisme « Demessine » (article 199 *decies* F du CGI).

CHAPITRE 2 : CALCUL DE LA PLUS-VALUE IMPOSABLE

Section 1 : Prise en compte de la durée de détention

142. La plus-value brute de cession de biens ou droits immobiliers est réduite d'un abattement pour chaque année de détention au-delà de la cinquième.

A. AMENAGEMENT DE L'ABATTEMENT POUR DUREE DE DETENTION

143. Situation antérieure. En application des dispositions du I de l'article 150 VC du CGI, dans sa rédaction en vigueur avant l'article 1^{er} de la deuxième loi de finances rectificative pour 2011 (n° 2011-1117 du 19 septembre 2011), la plus-value brute de cession de biens ou droits immobiliers était réduite d'un abattement de 10 % pour chaque année de détention au-delà de la cinquième. L'exonération de la plus-value pour son montant total était donc acquise après quinze années de détention du bien ou droit immobilier concerné (voir sur ce point n° 61 et fiche n° 6 du BOI 8 M-1-04).

144. Modification du taux et de la cadence de l'abattement pour durée de détention. L'article 1^{er} précité de la deuxième loi de finances rectificative pour 2011 aménage le taux et la cadence de l'abattement pour les cessions intervenues à compter du 1^{er} février 2012.

Le nouvel abattement pour durée de détention est de :

- 2 % pour chaque année de détention au-delà de la cinquième ;
- 4 % pour chaque année de détention au-delà de la dix-septième ;
- 8 % pour chaque année de détention au-delà de la vingt-quatrième.

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

Le taux de l'abattement pour durée de détention applicable à la plus-value brute en fonction du nombre d'années de détention du bien cédé est présenté en annexe 4.

145. Application aux contribuables fiscalement domiciliés hors de France assujettis à l'impôt sur le revenu. Conformément au 1^o du II de l'article 244 bis A du CGI, les plus-values réalisées par les contribuables non résidents assujettis à l'impôt sur le revenu sont notamment déterminées après prise en compte de l'abattement pour durée de détention prévu au I de l'article 150 VC du CGI.

Il en résulte que les modifications du taux et de la cadence de l'abattement pour durée de détention s'appliquent aux contribuables assujettis à l'impôt sur le revenu soumis au prélèvement prévu à l'article 244 bis A précité du CGI.

Par ailleurs, il est rappelé que la dispense automatique de désignation d'un représentant accrédité, qui s'applique aux cessions bénéficiant d'une exonération totale de plus-values compte tenu de la durée de détention (voir sur ce point n° 56. de la fiche n° 14 du BOI 8 M-1-05), concerne désormais les biens détenus depuis plus de trente ans, et cela quel que soit le prix de cession.

B. ENTREE EN VIGUEUR

1. Principe

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

147. La cession est intervenue :

- à la date portée dans l'acte, si cet acte qui constate la cession est passé en la forme authentique ;
- à la date à laquelle le contrat est régulièrement formé entre les parties, dans les autres cas.

Pour plus de précisions sur le fait générateur, voir les n° 3 et suivants de la fiche n° 6 de l'instruction administrative du 14 janvier 2004 publiée au BOI sous la référence 8 M-1-04.

2. Entrée en vigueur anticipée pour les apports en société

148. Apport 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.

149. Entrée en vigueur anticipée. Les nouvelles modalités de prise en compte de l'abattement pour durée de détention s'appliquent aux plus-values réalisées au titre des cessions intervenues **à compter du 25 août 2011**, en cas d'apport de biens immobiliers ou de droits sociaux relatifs à ces biens à une société dont la personne à l'origine de l'apport, son conjoint, leurs ascendants et leurs descendants ou un ayant droit à titre universel de l'une ou de plusieurs de ces personnes est un associé de cette société ou le devient à l'occasion de cet apport.

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

150. L'article 29 de la quatrième loi de finances rectificative pour 2011 (n° 2011-1978 du 28 décembre 2011) reporte l'entrée en vigueur du nouveau régime d'imposition des plus-values immobilières pour les cessions de terrains nus constructibles du fait de leur classement par un document d'urbanisme **pour lesquelles une promesse de vente a été enregistrée avant le 25 août 2011 et la vente est conclue avant le 1^{er} janvier 2013.**

151. Champ d'application du dispositif transitoire. Le dispositif transitoire d'entrée en vigueur des nouvelles modalités d'application de l'abattement pour durée de détention s'applique aux cessions de terrains nus constructibles du fait de leur classement par un plan local d'urbanisme ou par un autre document d'urbanisme en tenant lieu, en zone urbaine ou à urbaniser ouverte à l'urbanisation ou, par une carte communale, dans une zone où les constructions sont autorisées.

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

152. Extension du champ d'application du dispositif transitoire. Il ressort de l'examen des débats parlementaires que l'intention du législateur est d'assurer la sécurité juridique des opérations de cession de terrains à bâtir, entendus au sens large, engagées avant le 25 août 2011.

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

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

Pour plus de précisions sur la définition des terrains à bâtir au sens de la TVA sur les opérations immobilières, il convient de se référer à l'instruction administrative du 29 décembre 2010, publiée au *Bulletin officiel des impôts* (BOI) du 30 décembre 2010 sous la référence 3 A-9-10.

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

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

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

- aux terrains supportant une construction dont l'état la rend impropre à un quelconque usage (ruine résultant d'une démolition plus ou moins avancée, bâtiment rendu inutilisable par suite de son état durable d'abandon, immeuble frappé d'un arrêté de péril, chantier inabouti, ...), dès lors qu'ils sont situés dans des zones où les constructions peuvent être autorisées (voir sur ce point les précisions figurant aux n° 23 et 24 de l'instruction administrative du 29 décembre 2010 précitée).

153. Conditions d'application du dispositif transitoire. Conformément aux dispositions de l'article 29 précité de la quatrième loi de finances rectificative pour 2011, seules les cessions réalisées avant le 1^{er} janvier 2013, pour lesquelles une promesse de vente a été enregistrée avant le 25 août 2011, bénéficient du report de l'entrée en vigueur, fixée au 1^{er} février 2012, des nouvelles modalités d'application de l'abattement pour durée de détention.

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

Par conséquent, seules les promesses de vente présentées à la formalité de l'enregistrement au service des impôts bénéficient des dispositions de l'article 29 précité de la quatrième loi de finances rectificative pour 2011.

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

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

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

- le décès de l'un de ceux qui ont signé l'acte. L'acte reçoit une date fixe à la date du décès ;
- la constatation de la substance de l'acte sous seing privé dans un acte dressé par un officier public.

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

A cet égard, cette certitude sera considérée comme établie dans l'hypothèse où il pourra être justifié du versement avant le 25 août 2011 en la comptabilité d'un tiers (notaire, agent immobilier, etc.), et à quelque titre que ce soit (acompte, arrhes, indemnités d'immobilisation, ...), d'une somme afférente à la promesse de vente invoquée.

155. Seconde condition. La cession doit être conclue avant le 1^{er} janvier 2013.

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

- si l'acte qui la constate est passé en la forme authentique, à la date portée dans cet acte ;
- dans les autres cas, à la date à laquelle le contrat est régulièrement formé entre les parties.

Pour plus de précisions sur le fait générateur, voir les n° 3 et suivants de la fiche n° 6 de l'instruction administrative du 14 janvier 2004 publiée au BOI sous la référence 8 M-1-04.

156. Précisions sur la date d'appréciation du caractère nu et constructible du terrain. Le caractère nu et constructible du terrain s'apprécie non seulement au jour de la cession mais également au jour de la promesse de vente. Autrement dit, la cession et la promesse correspondante doivent porter toutes deux sur un même terrain à bâtir tel que défini aux n° 151. et 152..

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

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

157. Principe de non-imputation des moins-values immobilières. Conformément au I de l'article 150 VD du CGI, les moins-values immobilières ne peuvent s'imputer sur les plus-values immobilières. En d'autres termes, la moins-value brute réalisée sur les biens ou droits entrant dans le champ d'application du régime d'imposition des plus-values immobilières n'est pas prise en compte.

158. Exceptions. Par dérogation au principe rappelé ci-dessus, le II de l'article 150 VD précité du CGI prévoit qu'en cas de vente en bloc d'un immeuble acquis par fractions successives, les moins-values brutes s'imputent sur la ou les plus-values brutes corrigées de l'abattement pour durée de détention.

Ainsi, les moins-values brutes imputables sur la ou les plus-values immobilières doivent être réduites, pour chaque année de détention au-delà de la cinquième, de l'abattement calculé selon les nouvelles modalités de prise en compte de l'abattement pour durée de détention issues de l'article 1^{er} de la deuxième loi de finances rectificative pour 2011 (n° 2011-1117 du 19 septembre 2011).

Par mesure de tempérament, il est admis que ces dispositions s'appliquent également pour l'imposition consécutive à la fusion des sociétés civiles de placement immobilier (pour plus de précisions, se reporter aux n° 70. et suivants du BOI 8 M-1-04).

Section 3 : Suppression de l'abattement fixe

159. L'article 150 VE du CGI prévoit l'application d'un abattement de 1 000 € sur la plus-value brute, corrigée le cas échéant de l'abattement pour durée de détention et des moins-values imputables.

Conformément au 4° du I de l'article 1^{er} de la deuxième loi de finances rectificative pour 2011 (n° 2011-1117 du 19 septembre 2011), les dispositions de l'article 150 VE sont abrogées pour les cessions intervenues à compter du 21 septembre 2011.

TITRE 3 : IMPOT SUR LE REVENU ET PRELEVEMENTS SOCIAUX

160. Les cessions de biens ou droits entrant dans le champ d'application du régime d'imposition des plus-values immobilières sont imposables 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

161. Taux proportionnel. Conformément aux dispositions de l'article 200 B du CGI, tel que modifiées par le III de l'article 6 de la loi de finances pour 2011 (n° 2010-1657 du 29 décembre 2010), le taux d'imposition des plus-values immobilières s'établit à 19 % pour les cessions intervenues depuis le 1^{er} janvier 2011.

CHAPITRE 2 : PRELEVEMENTS SOCIAUX

162. Imposition aux prélèvements sociaux. Les plus-values immobilières des particuliers sont soumises à la CSG, à la CRDS, au prélèvement social et aux contributions additionnelles au prélèvement social dues au titre des produits de placements.

L'article 10 de la deuxième loi de finances rectificative pour 2011 (n° 2011-1117 du 19 septembre 2011) a porté le taux du prélèvement social de 2,2 % à 3,4 % pour les cessions intervenues à compter du 1^{er} octobre 2011, en sorte que le taux global des prélèvements sociaux, comprenant la CSG, la CRDS, le prélèvement social et ses contributions additionnelles, s'établit depuis cette date à 13,5 %².

Le taux global de 13,5 %² se décompose comme suit :

- contribution sociale généralisée (CGS) : 8,2 % ;
- contribution pour le remboursement de la dette sociale (CRDS) : 0,5 % ;
- prélèvement social : 3,4 %² ;
- contribution additionnelle au prélèvement social « solidarité autonomie » : 0,3 % ;
- contribution additionnelle au prélèvement social « financement du RSA » : 1,1 %.

DEUXIEME PARTIE : CESSION DE BIENS MEUBLES

Section 1. Dispositions applicables aux plus-values résultant de la cession d'un cheval de course ou de sport jusqu'au 31 décembre 2011

163. Conformément aux dispositions de l'article 150 UA du CGI, 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.

² Le C du II de l'article 2 de la première loi de finances rectificative pour 2012 (n° 2012-354 du 14 mars 2012, *Journal officiel* du 15 mars 2012) porte le taux du prélèvement social de 3,4 % à 5,4 % pour les cessions réalisées à compter du 1^{er} juillet 2012 (C du IX de l'article 2 précité), soit un taux global de prélèvements sociaux de 15,5 % à compter de cette même date.

164. Les modalités de calcul des plus-values sur biens meubles sont pour l'essentiel les mêmes que celles prévues en matière immobilière, sous réserve de l'abattement pour durée de détention qui est fixé à 10 % pour chaque année de détention au-delà de la deuxième. La plus-value est donc définitivement exonérée au bout de douze ans de détention du bien.

165. Par ailleurs, en application du II de l'article 150 VC du CGI, 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. L'abattement de 15 % s'ajoute à l'abattement de 10 % pour chaque année de détention au-delà de la deuxième.

Section 2. Dispositions nouvelles

166. L'article 7 de la loi de finances pour 2012 (n° 2012-1977 du 28 décembre 2011) abroge les dispositions du II de l'article 150 VC du CGI.

Par suite, l'abattement supplémentaire de 15 % pour la détermination de la plus-value réalisée sur la cession d'un cheval de course ou de sport n'est plus applicable, l'abattement de 10% par année de détention au-delà de la deuxième étant désormais seul applicable.

Section 3. Entrée en vigueur

167. Ces nouvelles dispositions s'appliquent pour les cessions réalisées à compter du **1^{er} janvier 2012**.

TROISIEME PARTIE : OBLIGATIONS DECLARATIVES

Section 1. Obligations déclaratives en vigueur

168. Cession d'immeubles, de droits relatifs à un immeuble ou de titres de sociétés à prépondérance immobilière. Les plus-values réalisées par les particuliers lors de la cession d'immeubles, de droits portant sur ces biens ou de titres de sociétés à prépondérance immobilière, sont déclarées et les impositions correspondantes payées lors de la mutation (articles 150 U à 150 VH du CGI).

Le notaire est notamment chargé de l'établissement de la déclaration et du paiement de l'impôt pour le compte du vendeur, s'agissant de la cession d'un bien immobilier.

169. Cession de biens meubles. Les plus-values de cession de biens meubles réalisées par les particuliers sont déclarées et payées au service des impôts par le cédant. L'impôt sur le revenu afférent à la plus-value est versé lors du dépôt de la déclaration (CGI, I de l'article 150 VH).

170. Nature des revenus. Ces modalités déclaratives et de paiement prévues pour l'imposition des plus-values immobilières et des cessions de biens meubles n'emportent pas changement de la nature de l'imposition concernée, qui reste une imposition établie au titre de l'impôt sur le revenu.

Section 2. Nouvelles obligations déclaratives

171. Le II de l'article 2 de la loi de finances pour 2012 (n° 2011-1977 du 28 décembre 2011), qui complète à cet effet le dernier alinéa du 1 de l'article 170 du CGI, prévoit que le montant net imposable des plus-values énumérées aux articles 150 U à 150 UD du CGI doit être porté sur la déclaration d'ensemble des revenus (n° 2042).

Cette nouvelle obligation déclarative ne remet pas en cause les modalités actuelles de paiement à la source de l'impôt résultant des plus-values immobilières et, par suite, ne génère à ce titre aucune imposition supplémentaire.

172. Obligation déclarative nouvelle. Afin de garantir en pratique l'exhaustivité des revenus et profits composant le revenu fiscal de référence (RFR), il appartient désormais aux contribuables, qui réalisent des plus-values immobilières ainsi que sur certains biens meubles mentionnées aux articles 150 U à 150 UD du CGI, comprises par nature dans le RFR, de reporter le montant net imposable des gains de l'espèce sur la ligne créée à cet effet de la déclaration d'ensemble des revenus.

En application de l'article 1760 du CGI, tout manquement à cette obligation déclarative donne lieu à l'application d'une amende égale à 5 % des sommes non déclarées. Le montant de cette amende ne peut être inférieur à 150 € ou supérieur à 1 500 €, ces montants étant réduits respectivement à 75 € et 750 € lorsqu'aucune infraction aux dispositions du 1 de l'article 170 n'a été commise au cours des trois années précédentes.

Section 3. Montant des plus-values à reporter sur la déclaration d'ensemble des revenus

173. Montant des plus-values à reporter sur la déclaration d'ensemble des revenus. Toutes les plus-values réalisées lors de la cession d'immeubles, de droits portant sur ces biens ou de titres de sociétés à prépondérance immobilière et de biens meubles sont concernées par cette nouvelle obligation déclarative.

Les plus-values exonérées en application des dispositions des II à IV de l'article 150 U du CGI, qui comprennent notamment celles résultant de la cession de la résidence principale, ou non imposées du fait de la prise en compte de l'abattement pour durée de détention prévu à l'article 150 VC du CGI, ne sont pas concernées par cette obligation déclarative³.

174. Plus-values réalisées par des sociétés non transparentes. Les plus-values réalisées par des sociétés ou groupements qui relèvent des articles 8 à 8 *ter* du CGI, lors de la cession à titre onéreux de biens entrant dans le champ d'application des articles 150 U et suivants de ce code, sont passibles de l'impôt sur le revenu dans les conditions prévues aux articles 150 V à 150 VH du même code.

Pour les cessions réalisées par des sociétés non transparentes, entrant dans le champ d'application des articles 150 U à 150 UD du CGI, chaque associé doit reporter sur sa déclaration d'ensemble des revenus la plus-value nette imposable au prorata des parts et droits sociaux dans ladite société.

Section 4. Entrée en vigueur

175. Conformément au B du III de l'article 2 de la loi de finances pour 2012 (n° 2011-1977 du 28 décembre 2011), l'obligation de porter le montant net imposable des plus-values immobilières et de cessions de biens meubles sur la déclaration d'ensemble des revenus (n° 2042) s'applique aux plus-values réalisées au titre des cessions intervenues **à compter du 1^{er} janvier 2011.**

Cette obligation déclarative s'appliquera donc pour la première fois en 2012, lors du dépôt de la déclaration d'ensemble des revenus (n° 2042) de l'année 2011.

BOI liés : 8 M-1-04 et 8 M-1-05.

La Directrice de la législation fiscale

Véronique BIED-CHARRETON

•

³ A l'exception des plus-values immobilières exonérées en application du 1° *bis* du II de l'article 150 U du CGI, qui sont assorties d'une obligation déclarative spécifique, sans pour autant qu'elles soient prises en compte dans le revenu fiscal de référence (voir sur ce point, n° 68. de la présente instruction).

Annexe 1

Articles 1^{er} et 10 de la deuxième loi de finances rectificative pour 2011 (n° 2011-1117 du 19 septembre 2011, *Journal officiel* du 20 septembre 2011)

Article 1

I — Le code général des impôts est ainsi modifié :

1° Le premier alinéa du I de l'article 150 VB est complété par une phrase ainsi rédigée :

« A défaut, selon le cas, de prix stipulé dans l'acte ou de valeur retenue pour la détermination des droits de mutation à titre gratuit, le prix d'acquisition s'entend de la valeur vénale réelle à la date d'entrée dans le patrimoine du cédant d'après une déclaration détaillée et estimative des parties. » ;

2° Après le mot : « abattement », la fin du premier alinéa du I de l'article 150 VC est remplacée par les mots et trois alinéas ainsi rédigés :

« fixé à :

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

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

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

3° Au II de l'article 150 VD, les mots : « de 10 % pour chaque année de détention au-delà de la cinquième » sont remplacés par les mots : « d'un abattement calculé dans les mêmes conditions et selon les mêmes modalités que celui prévu aux quatre premiers alinéas du I de l'article 150 VC, » et la référence : « au I de l'article 150 VC » est remplacée par les mots : « aux mêmes quatre premiers alinéas » ;

4° L'article 150 VE est abrogé ;

5° A la première phrase du 3° du II de l'article 150 VG, les mots : « de deux mois » sont remplacés par les mots : « d'un mois » ;

6° A la fin du 1° du II de l'article 244 *bis* A, la référence : « 150 VE » est remplacée par la référence : « 150 VD » ;

7° Le 7° *bis* du 2 de l'article 635 est complété par les mots : « , y compris lorsque ces cessions sont réalisées à l'étranger et quelle que soit la nationalité des parties » ;

8° Au III de l'article 647, les mots : « les deux mois de la date de l'acte. Toutefois, » sont remplacés par les mots et une phrase ainsi rédigée : « le délai d'un mois à compter de la date de l'acte. Toutefois, en cas d'adjudication, ce délai est porté à deux mois. » ;

9° Le 2° du I de l'article 726 est complété par un alinéa ainsi rédigé :

« Lorsque les cessions de ces participations sont réalisées à l'étranger, elles doivent être constatées dans le délai d'un mois par un acte reçu en la forme authentique par un notaire exerçant en France. »

II. — Les 1° à 3° du I s'appliquent aux plus-values réalisées au titre des cessions intervenues à compter du 1^{er} février 2012.

Toutefois, les mêmes 1° à 3° s'appliquent aux plus-values réalisées au titre des cessions intervenues à compter du 25 août 2011 en cas d'apport de biens immobiliers ou de droits sociaux relatifs à ces biens immobiliers à une société dont la personne à l'origine de l'apport, son conjoint, leurs ascendants et leurs descendants ou un ayant droit à titre universel de l'une ou de plusieurs de ces personnes est un associé ou le devient à l'occasion de cet apport.

III. — Les 5°, 7°, 8° et 9° du I s'appliquent à compter du 1^{er} novembre 2011.

Article 10

I. — L'article L. 245-16 du code de la sécurité sociale est ainsi modifié :

A. — A la fin du I, le taux : « 2,2 % » est remplacé par le taux : « 3,4 % » ;

B. — Le II est ainsi modifié :

1° Au dernier alinéa, le taux : « 0,6 % » est remplacé par le taux : « 1,2 % » ;

2° Il est ajouté un alinéa ainsi rédigé :

« — une part correspondant à un taux de 0,6 % à la Caisse nationale de l'assurance maladie des travailleurs salariés. »

II. — L'article L. 241-2 du même code est complété par un 6° ainsi rédigé :

« 6° La part du produit des prélèvements sociaux mentionnés aux articles L. 245-14 et L. 245-15 fixée au dernier alinéa du II de l'article L. 245-16. »

III. — Les I et II sont applicables :

1° Aux revenus du patrimoine mentionnés à l'article L. 136-6 du code de la sécurité sociale perçus à compter du 1^{er} janvier 2011 ;

2° Aux produits de placement mentionnés au I de l'article L. 136-7 du même code et à ceux mentionnés au II du même article pour la part de ces produits acquise et, le cas échéant, constatée à compter du 1^{er} octobre 2011 ;

3° A compter du 1^{er} octobre 2011 pour l'application du IV du même article L. 136-7.



Annexe 2

**Articles 2 (II et B du III), 5, 6 et 7 de la loi de finances pour 2012
(n° 2011-1977 du 28 décembre 2011, *Journal officiel* du 29 décembre 2011)**

II et B du III de l'article 2

I. - (...)

II. - Le dernier alinéa du 1 de l'article 170 du même code⁴ est ainsi modifié :

1° Après la référence : « 163 *quinquies* C *bis* », le mot : « et » est remplacé par le signe : « , » ;

2° Sont ajoutés les mots : « et le montant net imposable des plus-values mentionnées aux articles 150 U à 150 UD ».

III. - A. - (...)

B. - Le II s'applique aux plus-values réalisées au titre des cessions intervenues à compter du 1^{er} janvier 2011.

Article 5

I. — Le code général des impôts est ainsi modifié :

1° Après le 1° du II de l'article 150 U, il est inséré un 1° *bis* ainsi rédigé :

« 1° *bis* Au titre de la première cession d'un logement, y compris ses dépendances immédiates et nécessaires au sens du 3° si leur cession est simultanée à celle dudit logement, autre que la résidence principale, lorsque le cédant n'a pas été propriétaire de sa résidence principale, directement ou par personne interposée, au cours des quatre années précédant la cession.

« L'exonération est applicable à la fraction du prix de cession défini à l'article 150 VA que le cédant emploie, dans un délai de vingt-quatre mois à compter de la cession, à l'acquisition ou la construction d'un logement qu'il affecte, dès son achèvement ou son acquisition si elle est postérieure, à son habitation principale. En cas de manquement à l'une de ces conditions, l'exonération est remise en cause au titre de l'année du manquement ; »

2° Au dernier alinéa du 1 de l'article 170, après la référence : « 163 *quinquies* C *bis* », sont insérés les mots : « , le montant des plus-values exonérées en application du 1° *bis* du II de l'article 150 U » ;

3° Après le premier alinéa du II de l'article 726, il est inséré un alinéa ainsi rédigé :

« S'agissant des titres visés au 2° du I, à l'exception des titres de sociétés civiles de placement immobilier offerts au public, l'assiette du droit d'enregistrement comprend, à concurrence de la fraction des titres cédés, la valeur réelle des biens et droits immobiliers détenus, directement ou indirectement, au travers d'autres personnes morales à prépondérance immobilière, après déduction du seul passif afférent à l'acquisition desdits biens et droits immobiliers, ainsi que la valeur réelle des autres éléments d'actifs bruts. »

II. - Le 1° du I s'applique aux plus-values réalisées au titre des cessions intervenues à compter du 1^{er} février 2012.

Article 6

Après le mot : « il », la fin de la première phrase du premier alinéa du I de l'article 150 VB du code général des impôts est ainsi rédigée : « est stipulé dans l'acte, étant précisé que ce prix s'entend de l'existant et des travaux dans le cas d'une acquisition réalisée selon le régime juridique de la vente d'immeuble à rénover. »

Article 7

Le II de l'article 150 VC du même code est abrogé.

●

⁴ C'est-à-dire du code général des impôts.

Annexe 3

Articles 24, 29 et 42 de la quatrième loi de finances rectificative pour 2011 (n° 2011-1978 du 28 décembre 2011, *Journal officiel* du 29 décembre 2011)

Article 24

Après le 1° du II de l'article 150 U du code général des impôts, il est inséré un 1° *ter* ainsi rédigé :

« 1° *ter* Qui ont constitué la résidence principale du cédant et n'ont fait l'objet depuis lors d'aucune occupation, lorsque ce dernier est désormais résident d'un établissement mentionné aux 6° ou 7° de l'article L. 312-1 du code de l'action sociale et des familles si, au titre de l'avant-dernière année précédant celle de la cession, il n'est pas passible de l'impôt de solidarité sur la fortune et n'a pas un revenu fiscal de référence excédant la limite prévue au II de l'article 1417 du présent code et si la cession intervient dans un délai inférieur à deux ans suivant l'entrée dans l'établissement ; ».

Article 29

Le premier alinéa du II de l'article 1^{er} de la loi n° 2011-1117 du 19 septembre 2011 de finances rectificative pour 2011 est complété par les mots : « , à l'exception des cessions de terrains nus constructibles du fait de leur classement, par un plan local d'urbanisme ou par un autre document d'urbanisme en tenant lieu, en zone urbaine ou à urbaniser ouverte à l'urbanisation ou, par une carte communale, dans une zone où les constructions sont autorisées, pour lesquelles une promesse de vente a été enregistrée avant le 25 août 2011 et la vente est conclue avant le 1^{er} janvier 2013. »

Article 42

I. — Le même code est ainsi modifié :

1° Le II de l'article 150 U est ainsi modifié :

Il est ajouté un 9° ainsi rédigé :

« 9° Au titre de la cession d'un droit de surélévation au plus tard le 31 décembre 2014, à condition que le cessionnaire s'engage à réaliser et à achever des locaux destinés à l'habitation dans un délai de quatre ans à compter de la date de l'acquisition. En cas de manquement à cet engagement, le cessionnaire est redevable d'une amende d'un montant égal à 25 % de la valeur de cession du droit de surélévation. Cette amende n'est pas due en cas de licenciement, d'invalidité correspondant au classement dans les deuxième ou troisième des catégories prévues à l'article L. 341-4 du code de la sécurité sociale ou de décès du contribuable ou de l'un des époux soumis à une imposition commune. Elle n'est pas due non plus lorsque le cessionnaire ne respecte pas son engagement en raison de circonstances exceptionnelles indépendantes de sa volonté. En cas de fusion de sociétés, l'engagement souscrit par le cessionnaire n'est pas rompu lorsque la société absorbante s'engage, dans l'acte de fusion, à se substituer à la société absorbée pour le respect de l'engagement d'achèvement des locaux dans le délai restant à courir. Le non-respect par la société absorbante de l'engagement d'achèvement des locaux entraîne l'application de l'amende prévue pour le cessionnaire. » ;

2° Au premier alinéa du I de l'article 150 UC et à l'article 150 UD, la référence : « 8° » est remplacée par la référence : « 9° » ;

3° Il est rétabli un article 238 *octies* A ainsi rédigé :

« Art. 238 *octies* A.-I. — Les plus-values réalisées par les entreprises relevant de l'impôt sur le revenu au titre des bénéfices industriels et commerciaux, des bénéfices non commerciaux, des bénéfices agricoles ou de l'impôt sur les sociétés à l'occasion de la cession d'un droit de surélévation effectuée au plus tard le 31 décembre 2014 en vue de la réalisation de locaux destinés à l'habitation sont exonérées.

« II. — L'application du I est subordonnée à la condition que la personne cessionnaire s'engage à achever les locaux destinés à l'habitation dans un délai de quatre ans à compter de la date de l'acquisition.

« Le non-respect par la personne cessionnaire de l'engagement d'achèvement des locaux destinés à l'habitation mentionné au premier alinéa du présent II entraîne l'application de l'amende prévue au IV de l'article 1764.

« Par exception au deuxième alinéa du présent II, l'amende prévue au IV de l'article 1764 n'est pas due lorsque la personne cessionnaire ne respecte pas l'engagement d'achèvement des locaux en raison de circonstances exceptionnelles indépendantes de sa volonté. Elle n'est pas due non plus en cas de licenciement, d'invalidité correspondant au classement dans les deuxième ou troisième des catégories prévues à l'article L. 341-4 du code de la sécurité sociale ou de décès du contribuable ou de l'un des époux soumis à une imposition commune.

« En cas de fusion de sociétés, l'engagement souscrit par le cessionnaire n'est pas rompu lorsque la société absorbante s'engage, dans l'acte de fusion, à se substituer à la société absorbée pour le respect de l'engagement d'achèvement des locaux dans le délai restant à courir. Le non-respect par la société absorbante de l'engagement d'achèvement des locaux entraîne l'application de l'amende prévue pour le cessionnaire. » ;

4° Au 1° du II de l'article 244 *bis* A, la référence : « 8° » est remplacée par la référence : « 9° » ;

5° Au premier alinéa du I de l'article 210-0 A, après la référence : « 210 E, », est insérée la référence : « 210 F, » ;

6° Après l'article 210 E, il est inséré un article 210 F ainsi rédigé :

« Art. 210 F.-I. — Les plus-values nettes dégagées lors de la cession d'un local à usage de bureau ou à usage commercial par une personne morale soumise à l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun sont soumises à l'impôt sur les sociétés au taux mentionné au IV de l'article 219 lorsque la cession est réalisée au profit :

« a) D'une personne morale soumise à l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun ;

« b) D'une société dont les titres donnant obligatoirement accès au capital sont admis aux négociations sur un marché réglementé ou offerts au public sur un système multilatéral de négociation, d'une société civile de placement immobilier dont les parts sociales ont été offertes au public, d'une filiale mentionnée au premier alinéa du II de l'article 208 C, d'une société mentionnée au III *bis* du même article 208 C ou d'une société agréée par l'Autorité des marchés financiers et ayant pour objet principal l'acquisition ou la construction d'immeubles en vue de la location, ou la détention directe ou indirecte de participations dans des personnes morales mentionnées à l'article 8 et aux 1, 2 et 3 de l'article 206 dont l'objet social est identique ;

« c) D'un organisme d'habitations à loyer modéré, d'une société d'économie mixte gérant des logements sociaux, de l'association mentionnée à l'article L. 313-34 du code de la construction et de l'habitation, des sociétés civiles immobilières dont cette association détient la majorité des parts pour les logements mentionnés au 4° de l'article L. 351-2 du même code ou d'un organisme bénéficiant de l'agrément relatif à la maîtrise d'ouvrage prévu à l'article L. 365-2 dudit code.

« Pour l'application du premier alinéa du présent article, les locaux à usage de bureaux s'entendent, d'une part, des bureaux proprement dits et de leurs dépendances immédiates et indispensables destinés à l'exercice d'une activité de quelque nature que ce soit et, d'autre part, des locaux professionnels destinés à l'exercice d'activités libérales ou utilisés par des associations ou organismes privés poursuivant ou non un but lucratif. Les locaux à usage commercial s'entendent des locaux destinés à l'exercice d'une activité de commerce de détail ou de gros et de prestations de services à caractère commercial ou artisanal.

« II. — L'application du I est subordonnée à la condition que la société cessionnaire s'engage à transformer le local acquis en local à usage d'habitation dans les trois ans qui suivent la date de clôture de l'exercice au cours duquel l'acquisition est intervenue. Pour l'application de cette condition, l'engagement de transformation est réputé respecté lorsque l'achèvement des travaux de transformation intervient avant le terme du délai de trois ans.

« La date d'achèvement correspond à la date mentionnée sur la déclaration prévue à l'article L. 462-1 du code de l'urbanisme.

« En cas de fusion de sociétés, l'engagement de transformation souscrit par la société absorbée n'est pas rompu lorsque la société absorbante s'engage, dans l'acte de fusion, à se substituer à la société absorbée pour le respect de l'engagement de transformation dans le délai restant à courir.

« Le non-respect de l'engagement de transformation par la société cessionnaire ou la société absorbante qui s'y est substituée entraîne l'application de l'amende prévue au III de l'article 1764 du présent code. Par dérogation, cette amende n'est pas due lorsque la société cessionnaire ou la société absorbante ne respecte pas l'engagement de transformation en raison de circonstances exceptionnelles indépendantes de sa volonté. » ;

7° L'article 1764 est complété par des III et IV ainsi rédigés :

« III. — La société cessionnaire qui ne respecte pas l'engagement de transformation mentionné au II de l'article 210 F est redevable d'une amende dont le montant est égal à 25 % de la valeur de cession de l'immeuble. La société absorbante substituée aux droits de la société cessionnaire est redevable de la même amende lorsqu'elle ne respecte pas l'engagement de transformation.

« IV. — La personne cessionnaire qui ne respecte pas l'engagement d'achèvement des locaux destinés à l'habitation mentionné au II de l'article 238 *octies* A est redevable d'une amende dont le montant est égal à 25 % de la valeur de cession du droit de surélévation. »

II. — Le I s'applique aux cessions à titre onéreux réalisées du 1^{er} janvier 2012 au 31 décembre 2014.



Annexe 4

**Abattement pour durée de détention applicable en fonction du nombre d'années de détention
(code général des impôts, article 150 VC)**

Durée de détention du bien ou droit immobilier cédé	Taux de l'abattement applicable à la plus-value de cession réalisée
Moins de 6 ans	0 %
Entre 6 et 7 ans	2%
Entre 7 et 8 ans	4 %
Entre 8 et 9 ans	6 %
Entre 9 et 10 ans	8 %
Entre 10 et 11 ans	10 %
Entre 11 et 12 ans	12 %
Entre 12 et 13 ans	14 %
Entre 13 et 14 ans	16 %
Entre 14 et 15 ans	18 %
Entre 15 et 16 ans	20 %
Entre 16 et 17 ans	22 %
Entre 17 et 18 ans	24 %
Entre 18 et 19 ans	28 %
Entre 19 et 20 ans	32 %
Entre 20 et 21 ans	36 %
Entre 21 et 22 ans	40%
Entre 22 et 23 ans	44 %
Entre 23 et 24 ans	48 %
Entre 24 et 25 ans	52 %
Entre 25 et 26 ans	60 %
Entre 26 et 27 ans	68 %
Entre 27 et 28 ans	76 %
Entre 28 et 29 ans	84 %
Entre 29 et 30 ans	92 %
Plus de 30 ans	100 %