



Liberté • Égalité • Fraternité

RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

# BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

DIRECTION GÉNÉRALE DES IMPÔTS

**8 M-3-01**

**N° 230 du 27 DECEMBRE 2001**

**8 FI. / 6 - M 221**

INSTRUCTION DU 14 DECEMBRE 2001

PLUS-VALUES IMMOBILIERES. OPERATIONS DE CONSTRUCTION REALISEES A TITRE OCCASIONNEL. MODALITES DE DETERMINATION DE LA PLUS-VALUE. CALCUL DU DELAI DE DETENTION.

(C.G.I., art.150 A et suivants)

NOR : ECO F0120105 J

[Bureau C2]

## PRESENTATION

Dans un arrêt du 27 juin 2000 la cour administrative d'appel de Bordeaux a estimé que la plus-value retirée de la vente d'un terrain construit, réalisée plus de deux ans après l'acquisition du terrain nu, relève du régime des plus-values à long terme alors même que la construction a été édifée moins de deux ans avant la date de cession.

Cette décision infirme la doctrine administrative selon laquelle, en cas de cession d'un immeuble édifé sur un terrain dont le cédant était antérieurement propriétaire, le délai de détention de la partie du terrain qui constitue une dépendance immédiate et nécessaire de la construction se décompte à partir de la date du début des travaux de construction, dès lors que cette partie du terrain est considérée comme l'accessoire de la construction.

L'administration a décidé de se rallier à cette position. La présente instruction a pour objet de préciser les nouvelles modalités de détermination de la plus-value à appliquer dans une telle hypothèse.



1. Les profits de construction réalisés à titre occasionnel par les particuliers sont soumis à l'impôt sur le revenu selon le régime d'imposition des plus-values immobilières prévu aux articles 150 A et suivants du CGI (voir DB 8 M 111, n°s 13 et suivants, édition à jour au 1<sup>er</sup> décembre 1995).
2. Conformément à l'article 150 H du code précité, la plus-value imposable est déterminée par différence entre le prix de cession et le prix d'acquisition du bien, majoré le cas échéant des diverses dépenses dont la prise en compte est autorisée par la loi. Lorsque la plus-value est réalisée plus de deux ans après l'acquisition du bien, le deuxième terme de cette différence est révisé par application d'un coefficient d'érosion monétaire (CGI, article 150 K) et un abattement de 5% par année de détention au-delà de la deuxième est pratiqué sur le montant de la plus-value (CGI, article 150 H).
3. Selon la doctrine administrative exposée dans la documentation de base 8 M 221, n° 25 (édition à jour au 1<sup>er</sup> décembre 1995), lorsque la construction est édifée sur un terrain dont le cédant était antérieurement propriétaire, ce terrain est considéré comme l'accessoire de la construction. Cette règle est cependant limitée au terrain qui constitue une dépendance immédiate et nécessaire de la construction.
4. Dans une telle hypothèse, en cas de vente ultérieure de l'immeuble, l'administration considèrerait que la durée de détention du terrain qui constitue une dépendance immédiate et nécessaire de la construction doit être décomptée à partir de la date du début d'exécution des travaux de construction. Le prix d'acquisition à retenir est constitué par le coût des travaux de construction et le prix d'acquisition du terrain ou, si le terrain a été acquis depuis plus de vingt-deux ans à la date de la vente de la construction, sa valeur vénale à la date du début d'exécution des travaux de construction.
5. L'arrêt de la Cour administrative d'appel de Bordeaux du 27 juin 2000 (n° 97 BX 00606, CAUJOLLE) infirme cette doctrine en retenant, pour la détermination de la plus-value afférente à la cession du terrain, la date d'acquisition de ce terrain indépendamment de la date à laquelle la construction a été édifée.
6. La présente instruction a pour objet de préciser les nouvelles modalités de détermination de la plus-value en cas de cession d'une construction édifée sur un terrain dont le cédant était antérieurement propriétaire.

#### A. CALCUL DE LA DUREE DE DETENTION DU TERRAIN QUI CONSTITUE UNE DEPENDANCE IMMEDIATE ET NECESSAIRE DE LA CONSTRUCTION

7. En cas de cession d'une construction qui a été édifée sur un terrain dont le cédant était antérieurement propriétaire, il convient de déterminer de façon distincte la fraction de la plus-value afférente au terrain et celle afférente à la construction.
8. S'agissant de la durée de détention du terrain, celle-ci se décompte désormais selon les règles de droit commun, sans qu'il soit besoin de distinguer selon que le terrain constitue en tout ou partie une dépendance immédiate et nécessaire de la construction.
9. Dès lors, il convient dans tous les cas de retenir comme date d'acquisition du terrain la date à laquelle celui-ci est entré dans le patrimoine du cédant indépendamment de la date du début d'exécution des travaux de construction.
10. Il s'ensuit notamment que si le terrain est détenu depuis plus de deux ans, le prix d'acquisition de celui-ci fait l'objet d'une correction par application du coefficient d'érosion monétaire conformément aux dispositions de l'article 150 K du CGI. En outre, la fraction de la plus-value afférente au terrain bénéficie dans ce cas de l'abattement pour durée de détention prévu par l'article 150 M du code précité, calculé en fonction de la date d'acquisition du terrain. Si le terrain est détenu depuis plus de vingt-deux ans à la date de la cession de l'immeuble, la plus-value afférente au terrain est exonérée.
11. Pour la détermination de la plus-value afférente à la construction, la durée de détention est calculée à partir de la date du début d'exécution des travaux de construction.

**B. LE TERRAIN DOIT ETRE RETENU POUR SA VALEUR D'ACQUISITION D'ORIGINE**

**12.** En cas de cession d'une construction édifée par le cédant sur un terrain dont il était antérieurement propriétaire, la fraction de la plus-value afférente au terrain est déterminée en tenant compte exclusivement de la valeur d'acquisition d'origine de celui-ci.

**13.** Pour la détermination de la plus-value afférente à la construction, le prix d'acquisition à retenir correspond au coût des travaux de construction.

**C. ENTREE EN VIGUEUR**

**14.** Ces nouvelles règles sont applicables à compter de la publication de la présente instruction ainsi qu'aux litiges en cours.

Annoter : DB 8 M 2121 et 221.

Le Directeur de la Législation fiscale

Hervé LE FLOC'H-LOUBOUTIN



**Annexe**  
**Exemple de calcul de la plus-value**

Un contribuable est propriétaire d'un terrain d'une superficie de 6000 m<sup>2</sup> acquis à titre onéreux en mars 1987 pour un prix de 229 584,95 F (35 000 €).

En 2000, il fait édifier sur ce terrain une construction dont le prix de revient s'élève à 655 957 F (100 000 €).

En décembre 2001, le contribuable vend l'ensemble de sa propriété pour un prix de 200 000 €. La partie du terrain qui constitue la dépendance immédiate et nécessaire de la construction représente 2000 m<sup>2</sup> et sa valeur lors de l'entrée du terrain dans le patrimoine du contribuable était de 10 000 €. On suppose que le prix de cession se répartit de la manière suivante :

- construction : 140 000 €
- terrain constituant la dépendance de la construction : 20 000 €
- surplus du terrain : 40 000 €

L'intéressé ne fait pas état de ses frais réels d'acquisition et n'a pas supporté de frais lors de la vente.

**1 – Application des règles anciennes :**

*a. Plus-value consécutive à la cession de la construction et du terrain constituant sa dépendance immédiate et nécessaire*

Le terrain étant considéré comme l'accessoire de la construction, la durée de détention du terrain est décomptée à partir du début d'exécution des travaux de construction, soit 2000.

La cession intervenant en 2001, soit moins de deux ans après le début d'exécution des travaux, les règles de détermination de la plus-value sont celles des plus-values à court terme.

Le prix d'acquisition à retenir est constitué de la somme du prix d'acquisition du terrain constituant la dépendance de la construction et du coût des travaux de construction soit : 10 000 € + 100 000 € = 110 000 €.

Le prix de cession est de 160 000 € (140 000 € + 20 000 €).

Plus-value nette à court terme : 160 000 € - 110 000 € = 50 000 €

Abattement général : - 915 €

Plus-value imposable : 49 085 €

*b. Plus-value consécutive à la cession du surplus du terrain*

La durée de détention de cette partie du terrain étant supérieure à 2 ans au moment de la vente en 2001, les règles de détermination des plus-values à long terme s'appliquent. Ainsi, le prix d'acquisition doit être revalorisé par l'application du coefficient d'érosion monétaire.

Prix d'acquisition revalorisé : 25 000 € x 1,31 = 32 750 €

Plus-value brute : 40 000 € - 32 750 € = 7 250 €

Cette plus-value est corrigée par un abattement de 5 % par année de détention au-delà de la deuxième (12 ans x 5 % = 60 %), soit un abattement 7 250 € x 60 % = 4 350 €

Plus-value nette réalisée : 7 250 € - 4 350 € = 2 900 €

*c. Montant total des plus-values imposables*

Plus-value à court terme : 49 085 €

Plus-value à long terme : 2 900 €

Total imposable : 51 985 €

## 2 – Application des nouvelles règles :

Il convient de faire une distinction entre la construction d'une part et l'ensemble du terrain d'autre part.

### a) Plus-value consécutive à la cession de la construction

La durée de détention de la construction est calculée à partir de la date de début d'exécution des travaux de construction. La cession intervenant en 2001, soit moins de deux ans après le début d'exécution des travaux, les règles de détermination de la plus-value sont celles des plus-values à court terme.

Le prix d'acquisition à retenir est constitué par le coût des travaux.

La plus-value nette imposable s'élève donc à :  $140\,000\text{ €} - 100\,000\text{ €} = 40\,000\text{ €}$

Abattement général : - 915 €

Plus-value imposable : 39 085 €

### b) Plus-value consécutive à la cession du terrain

La durée de détention de l'ensemble du terrain est calculée à partir de son entrée dans le patrimoine du cédant, soit 1987.

La cession intervenant en 2001, soit plus de deux ans après l'acquisition, les règles de détermination de la plus-value sont celles des plus-values à long terme. Le prix d'acquisition du terrain, soit 35 000 € doit donc être revalorisé par application du coefficient d'érosion monétaire.

Prix d'acquisition revalorisé :  $35\,000\text{ €} \times 1,31 = 45\,850\text{ €}$

Plus-value brute :  $60\,000\text{ €} - 45\,850\text{ €} = 14\,150\text{ €}$

Cette plus-value est corrigée par l'application d'un abattement de 5 % par année de détention au-delà de la deuxième ( $12\text{ ans} \times 5\% = 60\%$ ), soit un abattement de  $14\,150\text{ €} \times 60\% = 8\,490\text{ €}$

Plus-value nette réalisée :  $14\,150\text{ €} - 8\,490\text{ €} = 5\,660\text{ €}$

### c) Montant total des plus-values imposables

Plus-value à court terme : 39 085 €

Plus-value à long terme : 5 660 €

Total imposable : 44 745 €