



→ ACTUALITÉS

→ Libres propos 550 → Textes 551-555 → Jurisprudence 556-563 → Doctrine administrative 564-572 → Projets, propositions, rapports 573
→ Échos et opinions 574-576 → 3 questions à... 577 → Chiffres et statistiques 578 → À lire → Au journal officiel

Libres propos

FISCALITÉ

550

Usufruits successifs, restitution et paiement des droits par le donateur: une réponse ministérielle qui ne convainc pas

POINTS CLÉS → Une réponse ministérielle du 2 juin 2020 refuse le bénéfice de toute restitution des droits versés lors de la transmission d'une nue-propriété grevée d'usufruits successifs lorsque les droits de donation ont été pris en charge par le donateur → Tranchant avec l'analyse ordinaire retenue par l'administration fiscale dans des situations similaires, elle repose à nos yeux sur une analyse contestable



François Fruleux, docteur en droit, diplômé supérieur du notariat, maître de conférences associé à l'université Paris-Dauphine, membre du Centre de Recherche Droit Dauphine (CR2D – EA 367)

On sait qu'aux termes d'une analyse juridiquement inexacte¹ fondée sur une jurisprudence obsolète², le droit fiscal appréhende l'usufruit

successif comme conférant à son titulaire un droit simplement « éventuel ».

Le donataire gratifié d'une nue-propriété grevée d'un usufruit « réversible » est conséquemment taxé sur une assiette fixée d'après le barème de l'article 669 du CGI, abstraction faite de l'usufruit successif, en fonction du seul âge de l'usufruitier actuel (CGI, art. 669 *in fine*). Un tel mode de calcul lui est défavorable quand l'usufruitier successif est plus jeune que l'usufruitier actuel. Le donataire peut toutefois bénéficier d'une restitution lorsque s'ouvre l'usufruit successif. L'article 1965 B du CGI précise à cet égard : « Dans le cas d'usufruits successifs, l'usufruit éventuel venant à s'ouvrir, le nu-propriétaire a droit à la restitution d'une somme égale à ce qu'il aurait payé en moins si le droit acquitté par lui avait été calculé d'après l'âge de l'usufruitier éventuel ».

Le nu-propriétaire peut-il profiter de cette restitution lorsque les droits ont été réglés par le donateur ? Dans la négative, la succession du donateur peut-elle prétendre à cette créance ?

Telle était, dans le silence de la doctrine administrative³, l'interrogation purement fiscale posée par un parlementaire au ministre de l'Action et des Comptes publics. Elle fut réaffectée au ministre de la Justice⁴. On ne peut que le regretter. Les questions posées ne s'expliquent que par la logique propre suivie par le droit fiscal qui se situe ici aux antipodes de l'analyse retenue au plan civil et obéit à une logique distincte. La garde des Sceaux n'était sans doute pas – en dépit de ses grandes qualités – la plus qualifiée pour y répondre. Destinée à obtenir une prise de position opposable à l'administration fiscale, la question n'y parvient pas, les réponses du ministre de la Justice étant situées en dehors du champ de la garantie offerte au contribuable par l'opposabilité de la doctrine administrative (LPE, art. L 80 A). Sauf à imaginer que l'administration fiscale ait souhaité esquiver cette question embarrassante, nous ne percevons pas l'intérêt de la réattribuer au ministre de la Justice pour que celle-ci livre son analyse juridique, tout en précisant qu'elle est émise « sous réserve de l'avis de la DGFiP » ; et ce d'autant que cette dernière se positionne d'ordinaire en sens contraire.

Quoiqu'il en soit, dans sa réponse le ministre s'en tient à une lecture littérale du texte et refuse toute restitution tant au nu-propriétaire qu'à la succession du donateur ; « la lettre du texte » s'y opposant, selon elle.

Une telle analyse qui reste focalisée sur la question du règlement des droits en faisant abstraction de la logique propre qui irrigue ce texte nous apparaît contestable. Elle pourrait être trompeuse à plus d'un titre.

3 : BOI-ENR-DG-70-40, § 1 à 50.

4 : Rép. min. n° 26892 : JOAN 2 juin 2020, p. 3863, V. Duby-Muller ; JCP N 2020, n° 24, act. 515, reproduite en annexe.

1 : Juridiquement, l'usufruit successif est acquis par son bénéficiaire dès le jour de l'acte ou du fait juridique qui le crée, seul l'exercice de ce droit est différé au jour du décès de l'usufruitier de premier rang : V. C. cass. mixte, 8 juin 2007, n° 05-10.727 : Juris-Data n° 2007-039196 ; Dr. fisc. 2007, comm. 761, rapp. G. Rivière ; JCP G 2007, II, 10130, note G. Goubeaux ; F. Leandri, 8 juin 2007 : la Cour de cassation met un terme au débat sur la clause de réversion d'usufruit : RLDC 2007/8-7, p. 49 ; RJPF 7-8 2007, p. 29 obs. S. Valory ; Fr. Fruleux, Turbulences autour du régime fiscal des réversions d'usufruit et de rente viagère : JCP N 2007, n° 39-40, 1255. – V. également, S. Durand, L'usufruit successif, thèse : Defrénois 1998, 2006. – Comp. Magéro, V^e Usufruit, n° 23.

2 : Cass. com., 2 déc. 1997 : Bull. civ. IV, n° 318 ; D. 1998, jurispr. p. 263, note G. Tixier ; Defrénois 1998, art. 36782, n° 1, obs. A. Chappert.



Même s'il n'a payé aucun droit, le donataire a bien été imposé sur une assiette rétrospectivement excessive

• **Argument de texte.** – Au vrai, l'argument de texte n'est nullement déterminant. La doctrine administrative l'écarte avec constance. En présence d'un droit à restitution, l'administration admet que les droits acquittés lors de l'enregistrement d'une donation anéantie par un droit de retour légal sont restituables, même lorsqu'ils ont été réglés par le donateur⁵. Elle retient la même analyse lorsque le texte en cause fait explicitement référence au règlement des droits par le donataire. C'est le cas par exemple des imputations prévues par les articles 784 C et 751 du CGI qui visent respectivement « *Les droits acquittés par le premier (...) donataire* » ou « *acquittés par le nu-proprétaire* » et dans le cadre desquels l'Administration accepte pourtant la déduction des droits pris en charge par le donateur⁶.

• **Fondement.** – L'argumentaire développé pour refuser la restitution du trop-versé de droits de donation lors de la transmission de la nue-proprété ne convainc pas davantage.

L'indication suivant laquelle « Ce droit à restitution n'est toutefois accordé que si le nu-proprétaire a acquitté les droits de mutation à titre gratuit » est tautologique. L'idée selon laquelle « La restitution n'est (...) justifiée que si le nu-proprétaire a souffert d'une surtaxation, ce qui n'est pas le cas lorsqu'il n'a pas acquitté les droits de mutation » nous apparaît à la fois contestable et inexacte.

5 : Sauf à inclure cette créance le cas échéant en actif de la succession (BOI-ENR-DMTG-20-30-20-60, § 30 et 40).

6 : V. respectivement BOI-ENR-DMTG-10-20-50, § 90 : « Cette imputation est également admise lorsque les droits dus sur la première transmission ont été pris en charge par le donateur ». – BOI-ENR-DMTG-10-10-40-10, § 100 : « Les droits de mutation à titre gratuit payés à l'occasion de la donation de la nue-proprété (...) sont imputables sur les droits de succession dus par le nu-proprétaire, alors même qu'ils auraient été acquittés par le donateur. Par ailleurs, les droits de donation réglés par le donateur au titre de la donation, réputée inexistante du point de vue fiscal, doivent être considérés comme une créance de la succession et être inclus dans le montant de l'actif taxable ». – V. également Cass. com., 13 nov. 2003, n° 01-16.358 : *JurisData* n° 2003-020995.

Fondamentalement, le droit à restitution consacré à l'article 1965 B du CGI concerne l'assiette de l'impôt. Comme le reconnaît la ministre, il s'explique par la surtaxation dont le nu-proprétaire a fait l'objet résultant de l'impossibilité de prendre en compte dans un premier temps l'âge de l'usufruitier successif. On voit mal comment, au fond, le paiement de l'impôt qui intervient bien en aval pourrait altérer cette donnée. On perçoit ici une inquiétante confusion concernant les différentes étapes de la taxation, suivant laquelle les modalités de paiement de l'impôt interféderaient sur son assiette ; la prise en charge des droits par le donateur affecterait l'assiette pourtant nécessairement provisoire de l'impôt.

L'affirmation selon laquelle le nu-proprétaire serait privé de la révision de son assiette taxable parce qu'il ne souffrirait pas de la surtaxation dans un tel contexte, les droits ayant été acquittés par le donateur, est pour sa part inexacte.

Elle repose sur une vision simpliste et, à nos yeux, erronée suivant laquelle la taxation du nu-proprétaire se résumerait à la seule question du paiement des droits dus lors de la réalisation de la donation. C'est oublier que le fait générateur marque d'une empreinte beaucoup plus durable les relations fiscales entre donateur et donataires, par le truchement du rappel fiscal. Par l'effet de cette règle, le donataire subit bien pleinement les effets de la « surtaxation » subie lors de la transmission de la nue-proprété. Les abattements et tranches de tarif progressif sont calculés en effet lors des transmissions ultérieures entre donateur et donataire dans les quinze ans qui suivent en tenant compte d'une assiette artificiellement majorée. Refuser au donataire comme le laisse entendre le ministre le bénéfice de la révision de son assiette taxable au motif qu'il n'a pas acquitté les droits lors de la réalisation de la donation l'exposerait à une surtaxation injustifiée et incohérente qui sera parfois sans commune mesure avec l'avantage indirect dont il a pu bénéficier en raison de la prise en charge des droits par le donateur.

On peut légitimement se demander si le Conseil constitutionnel validerait une telle interprétation de ce texte qui, d'une part

conduirait à taxer le nu-proprétaire sur une assiette n'ayant pas de rapport avec la nature effective du droit réel qui lui est transmis au plan juridique et d'autre part serait fondée sur le critère de l'identité du solvens qui n'apparaît pas rationnel au regard des objectifs poursuivis.

• **Révision de l'assiette taxable.** – À vrai dire, c'est l'angle d'attaque même choisi par la ministre pour répondre à la question qui nous semble globalement contestable. L'approche retenue par notre droit fiscal pour appréhender les usufruits successifs implique en l'état intrinsèquement de réviser l'assiette taxable du nu-proprétaire lors de l'ouverture de l'usufruit successif. C'est cette révision qui induit le droit à restitution du nu-proprétaire prévu par l'article 1965 B du CGI. On comprend que dans cette logique l'identité du solvens n'est en réalité que secondaire.

Cette observation n'est pas anodine. Elle s'étend bien au-delà de la question posée à la ministre. À bien y regarder, techniquement, le mécanisme même de restitution employé s'avérerait inadapté si l'on retenait comme dans la présente réponse ministérielle une interprétation trop stricte et littérale⁷ du dispositif. Une telle lecture relèverait d'ailleurs du contresens historique⁸. Faute de droits réglés et pouvant être restitués, il conduirait à refuser au donataire le bénéfice de la minoration de son assiette lors de l'ouverture de l'usufruit successif lorsque la donation n'a pas effectivement été imposée en raison par exemple de l'abattement bénéficiant au donataire. Une telle conclusion serait à nos yeux inexacte. Même s'il n'a payé aucun droit, le donataire a bien été imposé sur une assiette rétrospectivement excessive. Sauf à aboutir à des résultats incohérents et dont la validité serait douteuse, il doit pouvoir, indépendamment de tout paiement, bénéficier de la révision de la valeur de la nue-proprété transmise qu'implique l'ouverture de l'usufruit successif.

7 : V. sur ce mécanisme et son fonctionnement *Fr. Fruleux, Donations faisant l'objet d'un droit de retour légal ou conventionnel : restitution ou imputation des droits ?* : JCP N 2008, n° 41, 1307.

8 : C'est précisément dans une optique favorable au nu-proprétaire pour lui permettre de profiter de la révision, en l'absence même de tout droit acquitté par l'usufruitier, qu'il y a plus d'un siècle la loi du 18 janvier 1912 a retenu le mécanisme de la restitution plutôt que celui antérieur d'imputation. – V. *Rapp. Sénat. Cordelet*, p. 293.

**• Annexe – Rép. min. n° 26892 : JOAN 2 juin 2020, p. 3863**

M^{me} Virginie Duby-Muller interroge M. le ministre de l'action et des comptes publics sur les incertitudes liées au champ d'application de la demande en restitution de droits de mutation à titre gratuit dans le cas d'usufruits successifs. Il est possible de réaliser une donation de la nue-propiété avec réversion d'usufruit au profit du conjoint ou partenaire de PACS. Dans ce cas, et conformément aux dispositions de l'article 1965 B du CGI, le nu-propiétaire a droit, après le décès du premier usufruitier, à la restitution d'une somme égale à ce qu'il aurait payé en moins si le droit acquitté par lui avait été calculé lors de la donation initiale, d'après l'âge de l'usufruitier succédant. La lettre du texte ne reconnaît la faculté de restitution qu'au nu-propiétaire ayant acquitté les droits de mutation à titre gratuit. Dès lors, dans le cas d'une prise en charge des droits de donation par le donateur, cette faculté de restitution se heurte à une double difficulté : le nu-propiétaire peut-il bénéficier de cette restitution, bien que ce soit que le donateur décédé qui ait lui-même pris en charge les droits de donation ? Dans la négative, est-il admis que la succession du donateur décédé bénéficie de ce droit à restitution ? Aussi, elle souhaite connaître l'interprétation du Gouvernement, afin

qu'il soit mis fin à ces incertitudes au sujet du titulaire du droit à restitution en cas de prise en charge des droits de donation par le donateur.

Réponse – L'article 1965 B du CGI admet que « dans le cas d'usufruits successifs, l'usufruit éventuel venant à s'ouvrir, le nu-propiétaire a droit à la restitution d'une somme égale à ce qu'il aurait payé en moins si le droit acquitté par lui avait été calculé d'après l'âge de l'usufruitier éventuel ». Ce droit à restitution peut notamment se rencontrer dans le cas d'une donation par un parent à son enfant de la nue-propiété d'un bien. Le donateur se réserve ainsi l'usufruit du bien et prévoit que cet usufruit sera reversé au profit, par exemple, de son conjoint, plus jeune, au jour de son décès. Des usufruits successifs sont ainsi constitués : il portera d'abord sur la tête du donateur, puis sur la tête du conjoint survivant. Il appartient en principe au donataire, à savoir le nu-propiétaire, de payer les droits de mutation à titre gratuit. Ces droits sont calculés par rapport à la valeur de la nue-propiété au moment de la donation. Celle-ci est évaluée selon le barème fiscal établi par l'article 669 du CGI, duquel il ressort que plus l'usufruitier est âgé, plus la valeur de la nue-propiété, et donc, la taxation, est importante. Dans l'hypothèse d'usufruits

successifs au profit d'un usufruitier plus âgé que l'usufruitier en second, le nu-propiétaire, qui a payé les droits de mutation à titre gratuit au moment de la donation, se trouve par conséquent surtaxé. Il supporte en effet un deuxième usufruit au décès du donateur. Or, cet usufruit étant constitué au profit d'une personne plus jeune, la valeur de la nue-propiété est diminuée. L'article 1965 B du CGI admet en conséquence que, lorsque ce second usufruit s'ouvre, le nu-propiétaire a droit à la restitution d'une somme égale à ce qu'il aurait payé en moins si les droits avaient été calculés d'après l'âge du nouvel usufruitier au jour du décès du constituant qui est à l'origine des usufruits successifs. (V. BOI-ENR-DG-70-40, 12 sept. 2012, § 1). Ce droit à restitution n'est toutefois accordé que si le nu-propiétaire a acquitté les droits de mutation à titre gratuit. La restitution n'est en effet justifiée que si le nu-propiétaire a souffert d'une surtaxation, ce qui n'est pas le cas lorsqu'il n'a pas acquitté les droits de mutation. La succession du donateur décédé ne peut pas non plus bénéficier de cette restitution. La lettre du texte l'en empêche : seul le nu-propiétaire a droit à la restitution d'après l'article 1965 B CGI. (Sous réserve de l'avis de la DGFIP).