RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-PAT-IFI-20-20-30-10-20180608
Date de publication : 08/06/2018

PAT - IFI - Assiette - Biens soumis à l'impôt - Régimes particuliers d'imposition - Biens ou droits démembrés, grevés d'un usufruit, d'un droit d'habitation ou d'un droit d'usage

Positionnement du document dans le plan :

PAT - Impôts sur le patrimoine
Impôt sur la fortune immobilière
Titre 2 : Assiette
Chapitre 2 : Biens soumis à l'impôt
Section 3 : Régimes particuliers d'imposition
Sous-section 1 : Biens ou droits démembrés, grevés d'un usufruit, d'un droit d'habitation ou d'un droit d'usage

Sommaire :

I. Usufruit et nue propriété
A. Principe : taxation de la valeur en pleine propriété dans le patrimoine de l'usufruitier
1. Règle de l'article 968 du code général des impôts (CGI)
2. Cas particulier de la donation d'immeuble assortie d'une clause de retour conventionnel et d'une interdiction d'aliéner
B. Exceptions au principe de la taxation de la pleine propriété dans le patrimoine de l'usufruitier
1. Le démembrement de propriété a sa source directe dans la loi
a. Cas d'application
b. Portée
2. Le démembrement résulte d'une vente de la nue-propriété
a. Champ d'application de l'exception prévue au 2° de l'article 968 du CGI
b. Cas particuliers
1° Vente de la nue-propriété par les donataires, l'usufruit étant conservé par le donateur
2° Bien vendu pour la nue-propriété à une personne et pour l'usufruit à une autre
3° Apport en nue-propriété de biens à une société
3. Le démembrement de propriété résulte d'une donation ou d'un legs fait à l'État ou à certaines personnes morales
II. Droits d'usage ou d'habitation
III. Observation commune à l'usufruit et au droit d'usage ou d'habitation
IV. Transmission temporaire d'usufruit

I. Usufruit et nue propriété

A. Principe : taxation de la valeur en pleine propriété dans le patrimoine de l'usufruitier

1. Règle de l'article 968 du code général des impôts (CGI)

1

Le premier alinéa de l'article 968 du code général des impôts (CGI) prévoit que les actifs mentionnés à l'article 965 du CGI grevés d'usufruit sont, sauf exceptions, compris, au titre de l'impôt sur la fortune immobilière (IFI), dans le patrimoine de l'usufruitier pour leur valeur en pleine propriété.

Il en est ainsi quelle que soit la date du démembrement de propriété.

> *Par un arrêt n° 05-16751 du 20 mars 2007, la Cour de cassation rappelle que l' article 885 G du CGI qui fait obstacle à la prise en compte du démembrement de propriété pour la détermination de l'assiette de l'impôt de solidarité sur la fortune, s'oppose à l'application de tout abattement pour démembrement sur la valeur vénale du bien en pleine propriété.*

Cet arrêt, rendu en matière d'impôt de solidarité sur la fortune (ISF), est transposable à l'IFI, l'article 968 du CGI reprenant, sur ce point, le principe figurant à l'article 885 G du CGI en matière d'ISF.

10

Le principe énoncé par l'article 968 du CGI tire les conséquences des règles du droit civil selon lesquelles l'usufruitier est tenu d'assumer les charges afférentes aux biens dont il a la jouissance. Le nu-propriétaire qui ne tire pour sa part aucun revenu ou avantage immédiat des biens qu'il possède n'a en contrepartie, rien à déclarer au titre de l'IFI (sous réserve des cas mentionnés au I-B § 60 et suivants).

20

Si l'usufruit ne porte que sur une fraction du bien, l'usufruitier n'aura à inclure à ce titre dans son patrimoine, pour l'assiette de l'IFI, que la même fraction de la valeur de la toute propriété du bien.

30

Cette règle ne concerne toutefois que les actifs imposables mentionnés à l'article 965 du CGI, soit en pratique les biens et droits immobiliers ainsi que les parts ou actions représentatives de ces mêmes biens et droits immobiliers détenus par le redevable ou l'un des membres de son foyer.

40

En revanche, si l'usufruitier d'un bien immobilier est une personne morale, la fraction imposable de la valeur des parts ou actions de cette personne que détient le redevable est déterminée en retenant la seule valeur de l'usufruit du bien immobilier ainsi détenu par la société ou l'organisme. De la même manière, la nue-propriété d'un bien immobilier détenue par une personne morale est prise en compte pour la détermination de la valeur de la fraction imposable de ses parts ou actions.

Cette disposition s'applique toutefois sous réserve du droit de contrôle de l'administration quant au but recherché lors du démembrement, laquelle pourra, le cas échéant, mettre en œuvre la procédure prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales (LPF), notamment dans le cas où l'interposition de la société résulte de la seule volonté d'éluder l'impôt qui aurait dû peser sur le redevable. Se reporter également sur ce point au III § 270.

Remarque : Concernant le cas d'un actif imposable qui serait détenu pour l'usufruit par le redevable et pour la nue-propriété par une personne morale dont le redevable ou un membre de son foyer fiscal détient, directement ou indirectement, des parts ou actions, il est admis que le redevable neutralise, pour la valorisation de ses parts ou actions, la valeur de la nue-propriété de l'actif imposable déjà imposée directement entre ses mains.

2. Cas particulier de la donation d'immeuble assortie d'une clause de retour conventionnel et d'une interdiction d'aliéner

50

La situation d'un propriétaire détenant un immeuble à la suite d'une donation prononcée en sa faveur, mais grevée d'une clause de retour conventionnel et d'interdiction d'aliéner ou d'hypothéquer, stipulée au profit du donateur, est comparable à celle de l'usufruitier, en ce sens qu'il a l'usage du bien, sans toutefois pouvoir en disposer en toute liberté. Dès lors, l'immeuble doit être déclaré par le donataire pour sa valeur vénale en pleine propriété.

Dans un arrêt n° 08-11362 du 27 octobre 2009, la Cour de cassation a précisé que la limite apportée par le donateur à la liberté d'aliéner un immeuble dont il se réserve l'usufruit n'affecte pas sa valeur vénale.

Cet arrêt, rendu en matière d'impôt de solidarité sur la fortune, est transposable à l'IFI.

B. Exceptions au principe de la taxation de la pleine propriété dans le patrimoine de l'usufruitier

60

La règle posée par l'article 968 du CGI comporte un certain nombre d'exceptions prévues à ce même article.

Dans ces hypothèses et à condition que l'usufruit ainsi constitué ne soit ni vendu ni cédé à titre gratuit par son titulaire, les actifs imposables dont la propriété est démembrée sont compris respectivement dans les patrimoines de l'usufruitier et du nu-propriétaire suivant les règles fixées par l'article 669 du CGI. Il est précisé que la réversion, au profit du conjoint survivant, prévue au contrat d'où résulte le démembrement de propriété ne sera pas considérée, au titre de la présente règle, comme une cession.

Remarque : Lorsque les conditions prévues aux 1° à 3° de l'article 968 du CGI sont satisfaites, le nu-propriétaire est imposé sur la valeur de la nue-propriété, peu important que l'usufruit soit effectivement imposé (usufruitier non imposable à l'IFI ou usufruitier personne morale par exemple). L'inverse reste bien sûr également vrai (l'usufruitier est imposable peu important la situation du nu-propriétaire).

1. Le démembrement de propriété a sa source directe dans la loi

70

Le 1° de l'article 968 du CGI, prévoyant une imposition partagée entre le nu-propriétaire et l'usufruitier, s'applique si le démembrement de propriété résulte de l'application des dispositions suivantes (usufruits légaux issus des règles du code civil) :

- l'article 757 du code civil relatif à l'usufruit du conjoint survivant lorsque l'époux prédécédé laisse des enfants ou descendants ;

- l'article 767 ancien du code civil (dans sa rédaction antérieure à la loi n° 2001-1135 du 3 décembre 2001 relative aux droits du conjoint survivant et des enfants adultérins et modernisant certaines

dispositions de droit successoral) relatif à l'usufruit du conjoint survivant non divorcé et non séparé de corps qui ne bénéficie d'aucun legs ou donation ;

- l'article 1094 ancien du code civil (dans sa rédaction antérieure à la loi n° 2006-728 du 23 juin 2006 portant réforme des successions et des libéralités) relatif à la nue-propriété attribuée au conjoint survivant après réduction de la part réservataire des ascendants à l'usufruit de ladite part ;

- l'article 1098 du code civil relatif à l'usufruit forcé du conjoint survivant en présence d'enfants d'un premier lit.

a. Cas d'application

80

L'article 767 ancien du code civil, dans sa rédaction antérieure à la loi n° 2001-1135 du 3 décembre 2001, fixait les droits en usufruit du conjoint survivant non divorcé et non séparé de corps lorsqu'il ne succède pas à la pleine propriété.

Cette loi a modifié ces dispositions pour les décès intervenus à compter du 1er juillet 2002. Désormais, les droits légaux en usufruit du conjoint survivant résultent de l'application des dispositions de l'article 757 du code civil : si l'époux prédécédé laisse des enfants ou descendants, le conjoint survivant recueille, à son choix, l'usufruit de la totalité des biens existants ou la propriété du quart des biens lorsque tous les enfants sont issus des deux époux et la propriété du quart en présence d'un ou plusieurs enfants qui ne sont pas issus des deux époux.

Le démembrement opéré au profit du conjoint survivant, qu'il résulte des dispositions de l'article 767 ancien du code civil (dans sa rédaction antérieure à la loi n° 2001-1135 du 3 décembre 2001) ou des dispositions de l'article 757 du code civil, fait l'objet d'une imposition répartie entre le nu-propriétaire et l'usufruitier aux termes de l'article 968 du CGI.

Cette disposition s'applique donc aux démembrements opérés :

- s'agissant des décès intervenus avant le 1er juillet 2002, en application de l'article 767 du code civil ;

- et s'agissant des décès intervenus à compter du 1er juillet 2002, en application des dispositions de l'article l'article 757 du code civil.

90

En pratique, il est rappelé qu'il résulte des dispositions de l'article 758-2 du code civil que l'option du conjoint entre l'usufruit et la pleine propriété se prouve par tout moyen. Sur un plan civil, l'exercice de l'option emporte un effet rétroactif au jour du décès et est irrévocable.

Dans ces conditions et lorsque le décès est intervenu au titre d'une année civile donnée, l'option pour des droits en pleine propriété ou pour des droits en usufruit pourra résulter des termes de la déclaration de succession ou, à défaut, de la déclaration d'IFI déposée au titre de l'année suivante.

100

L'article 1094 du code civil, dans sa rédaction antérieure à la loi n° 2006-728 du 23 juin 2006 portant réforme des successions et des libéralités, donnait la possibilité à un époux, en l'absence de descendant, de disposer, en faveur de son conjoint, de ce dont il aurait pu disposer au profit d'un étranger et, en outre, de la nue-propriété de la réserve des ascendants. Les ascendants ne recueillent dans cette hypothèse que des droits en usufruit.

Ce cas d'usufruit légal de l'ascendant conduit également à l'imposition partagée entre le nu-propriétaire et l'usufruitier.

> **Remarque :** L'article 1094 du code civil dans sa version en vigueur depuis l'intervention de cette loi ne prévoit plus d'usufruit légal. Il permet seulement à l'époux, soit par contrat de mariage, soit pendant le mariage, pour le cas où il ne laisserait point d'enfant ni de descendant, de disposer en faveur de l'autre époux en propriété, de tout ce dont il pourrait disposer en faveur d'un étranger. Aux termes de la loi, ces dispositions ne donnent pas lieu à partage d'imposition.

110

Enfin, l'article 1098 du code civil vise le cas d'un époux remarié qui a fait, à son second conjoint, dans les limites de la quotité disponible spéciale entre époux, une libéralité en toute propriété. Il accorde à chacun des enfants du premier lit, sauf volonté contraire du disposant, la faculté de substituer à l'exécution de cette libéralité l'abandon de l'usufruit de la part de succession qu'il eût recueillie en l'absence de conjoint survivant.

Lorsque les enfants du premier lit exercent la faculté qui leur est ainsi accordée, le conjoint survivant voit substituer à la libéralité qui lui avait été faite en pleine propriété des droits en usufruit.

b. Portée

120

L'énumération, donnée au 1° de l'article 968 du CGI, des hypothèses dans lesquelles il doit être tenu compte, au titre de l'assiette de l'IFI, du démembrement de propriété lorsque celui-ci a sa source dans la loi, est limitative.

130

La seconde phrase du 1° de l'article 968 du CGI précise que les biens dont la propriété est démembrée en application d'autres dispositions ne peuvent pas faire l'objet d'une imposition répartie entre les patrimoines de l'usufruitier et du nu-propriétaire suivant les proportions fixées par l'article 669 du CGI mais doivent être compris dans le patrimoine de l'usufruitier en pleine propriété.

Tel est notamment le cas de l'usufruit conventionnel prévu par l'article 1094-1 du code civil, expressément mentionné par l'article 968 du CGI, ou encore des démembrements résultant des dispositions de l'article 1094 du code civil dans sa rédaction en vigueur avant la loi n° 72-3 du 3 janvier 1972 sur la filiation, déjà exclus pour l'application de l'ISF dont l'article 968 du CGI ne fait, sur la question des usufruits, que réactualiser le dispositif.

140

Il en est de même lorsque le démembrement de propriété résulte de conventions matrimoniales.

Ainsi en cas d'attribution testamentaire au conjoint survivant de l'usufruit de la totalité des biens en présence de descendant, les biens sont imposés au nom de l'usufruitier pour leur valeur en pleine propriété.

150

De même, aucune dérogation au principe de l'imposition de l'usufruitier pour la valeur en pleine propriété ne peut être envisagée lorsque des conventions entre héritiers fixent l'usufruit du conjoint survivant à un montant supérieur à celui qui lui est conféré par la loi.

2. Le démembrement résulte d'une vente de la nue-propriété

a. Champ d'application de l'exception prévue au 2° de l'article 968 du CGI

160

La règle de l'imposition de l'usufruitier, au titre de l'IFI, sur la valeur de la pleine propriété du bien ne s'applique pas si le démembrement de propriété résulte de la vente d'un bien dont le vendeur s'est réservé l'usufruit, à condition que la nue-propriété ne soit pas cédée à l'une des personnes visées à l'article 751 du CGI.

Aux termes de l'article 751 du CGI, est réputé, au point de vue fiscal, faire partie, jusqu'à preuve contraire, de la succession de l'usufruitier, toute valeur mobilière, tout bien meuble ou immeuble appartenant, pour l'usufruit au défunt et, pour la nue-propriété à l'un de ses présomptifs héritiers ou descendants d'eux ou à ses donataires ou légataires ou à des personnes interposées. Sont réputées interposées les personnes désignées au deuxième alinéa de l'article 911 du code civil.

170

Ainsi, l'imposition sera établie pour la valeur en pleine propriété dans le patrimoine de l'usufruitier, lorsque la cession avec réserve d'usufruit aura été consentie aux personnes suivantes :

- aux héritiers présomptifs du redevable et à leurs descendants. À cet égard, ont la qualité d'héritiers présomptifs du redevable les personnes qui, au premier jour de la période d'imposition, viendraient à sa succession en vertu de la loi ;

- à ses donataires, c'est-à-dire à toutes les personnes à qui, dans le passé, le redevable a consenti une donation ;

- à des personnes réputées interposées entre le redevable et ses héritiers et donataires, et désignées au deuxième alinéa de l'article 911 du code civil. Il s'agit du père, de la mère, des enfants et descendants, et de l'époux de l'héritier ou du donataire, ainsi que, si le redevable est marié, des personnes qui ont pour présomptif héritier l'époux de l'usufruitier.

Bien entendu, il en irait de même s'il apparaissait que l'acte ayant entraîné le démembrement de propriété présenté sous la forme d'une vente, dissimule en fait une donation, par exemple si le prix de vente n'a pas été réellement acquitté ou a fait l'objet d'une restitution.

b. Cas particuliers

Il existe également les cas particuliers suivants.

1° Vente de la nue-propriété par les donataires, l'usufruit étant conservé par le donateur

180

En cas de démembrement résultant de la donation de la nue-propriété du bien, il ne pourra y avoir application des dispositions du 2° de l'article 968 du CGI, y compris si le donataire cède ensuite la nue-propriété à une personne sans lien de parenté avec le donateur et que ce dernier conserve l'usufruit. En effet, dans ce cas, le démembrement ne résulte pas de la cession de la nue-propriété mais d'une donation.

Dès lors, l'usufruitier est redevable de l'IFI sur la valeur de la pleine propriété du bien.

2° Bien vendu pour la nue-propriété à une personne et pour l'usufruit à une autre

190

Lorsque le bien est vendu pour la nue-propriété à une personne et pour l'usufruit à une autre, l'usufruitier du bien est imposable à l'IFI sur la valeur de la pleine propriété de ce bien, que la cession de l'usufruit soit antérieure, concomitante ou postérieure à celle de la nue-propriété.

En effet, lorsque la cession de l'usufruit est antérieure ou concomitante à celle de la nue-propriété, l'exception prévue au 2° de l'article 968 du CGI ne peut s'appliquer, puisqu'elle vise la cession de la nue-propriété et non celle de l'usufruit. Lorsque la cession de l'usufruit est postérieure à celle de la nue-propriété le 2° de l'article précité, qui exige que le vendeur se réserve l'usufruit, écarte expressément l'imposition séparée de l'usufruit et de la nue-propriété à compter de la cession de l'usufruit.

3° Apport en nue-propriété de biens à une société

200

L'apport à titre onéreux, c'est-à-dire celui qui est rémunéré par une contrepartie non soumise aux aléas sociaux (somme d'argent, obligations, prise en charge du passif grevant les apports) est toujours considéré comme une vente. Ainsi, l'imposition séparée de l'usufruit et de la nue-propriété prévue au 2° de l'article 968 du CGI trouve à s'appliquer en cas d'apport à titre onéreux en nue-propriété des biens à une société ou un organisme.

210

Il en va différemment en ce qui concerne les apports purs et simples pour lesquels le principe posé au 2° de l'article 968 du CGI ne trouve pas à s'appliquer. Il en irait de même pour les apports à titre onéreux si la société bénéficiaire de l'apport en nue-propriété était contrôlée par l'une des personnes visées à l'article 751 du CGI.

Dans ces cas, l'apporteur est tenu de déclarer dans son patrimoine la valeur en pleine propriété des biens dont il a conservé l'usufruit.

Afin d'éviter une double imposition, il est toutefois admis, ainsi qu'il a été dit au I-A-1 § 40 ci-dessus, que l'apporteur ne déclare pas la fraction des parts ou actions représentative des biens ou droits immobiliers imposables qui lui ont été remises en rémunération de l'apport de la nue-propriété, à hauteur de cette fraction correspondant à la valeur de la nue propriété ; cette mesure de tempérament ne saurait en revanche être étendue aux acquéreurs de ces parts ou actions.

Dans cette dernière hypothèse, l'apporteur restera assujetti sur la valeur en pleine propriété des biens ou droits immobiliers imposables apportés à la société et les cessionnaires des parts ou actions seront imposés sur la valeur vénale des parts ou actions représentatives de biens ou droits immobiliers imposables qu'ils auront acquises.

Par ailleurs, il est précisé qu'il doit être tenu compte de la valeur de la nue-propriété de l'actif imposable inscrite à l'actif de la société dans l'évaluation des droits sociaux de celle-ci.

3. Le démembrement de propriété résulte d'une donation ou d'un legs fait à l'État ou à certaines personnes morales

220

Le 3° de l'article 968 du CGI prévoit une autre exception à la règle de l'imposition de l'usufruitier, au titre de l'IFI, pour la valeur de la pleine propriété du bien lorsque l'usufruit a été réservé par le donateur sur un bien ayant fait l'objet d'un don ou d'un legs à l'État, aux départements, aux communes ou syndicats de communes et leurs établissements publics, aux établissements publics

nationaux à caractère administratif et aux associations reconnues d'utilité publique.

Il en est de même en cas de dons ou legs effectués avec réserve d'usufruit au profit d'une fondation reconnue d'utilité publique (loi n° 87-571 du 23 juillet 1987 sur le développement du mécénat, art. 18) dès lors que la libéralité aura au préalable reçu l'autorisation administrative prévue à l'article 910 du code civil.

230

Le texte soumet cependant l'inclusion du seul droit d'usufruit dans le patrimoine de l'usufruitier à la condition que le droit ainsi constitué ne soit ni vendu, ni cédé à titre gratuit par son titulaire.

> *Dans l'espèce ayant conduit à l'arrêt n° 97-12394 de la Cour de cassation du 29 juin 1999, la nue propriété avait été léguée par deux sœurs à des personnes visées au c de l'article 885 G du CGI et l'usufruit avait été légué à leur frère, lequel n'incluait à l'ISF que la valeur de l'usufruit selon le barème de l'article 762 du CGI (dispositions reprises sous l'article 669 du CGI).*
>
> *Alors que l'administration avait considéré que l'exception de l'article 885 G du CGI ne pouvait bénéficier qu'au seul auteur du démembrement de propriété, la Cour de cassation a précisé que cette règle d'évaluation qui, dans le cas d'un don bénéficie à son auteur doit, quand il s'agit de legs, bénéficier à ses ayant droit.*
>
> *Il est observé toutefois que, comme le prévoit le texte fiscal, si ces ayants droit, titulaires de l'usufruit ainsi constitué par legs en leur faveur, venaient ensuite à céder leur droit à titre onéreux ou à titre gratuit, les titulaires ultérieurs de cet usufruit ne pourraient pas revendiquer alors le bénéfice de l'exception en cause.*

Cet arrêt, applicable en matière d'ISF, est transposable à l'IFI, le 3° de l'article 968 du CGI reprenant à l'identique le c de l'article 885 G du CGI applicable en matière d'ISF.

II. Droits d'usage ou d'habitation

240

La constitution d'un droit d'usage ou d'un droit d'habitation opère un démembrement de propriété analogue à celui que réalise l'usufruit, étant précisé que si l'usufruitier a droit à la totalité des fruits, le droit d'usage est proportionné aux besoins de la famille qui sont essentiellement variables.

Au titre de l'IFI, la loi traite le droit d'usage ou d'habitation comme l'usufruit. Le bénéficiaire d'un droit d'usage ou d'un droit d'habitation doit en principe, aux termes du premier alinéa de l'article 968 du CGI inclure dans son patrimoine la valeur en pleine propriété du bien sur lequel porte son droit.

Comme pour l'usufruit, si le droit d'usage ou d'habitation est limité à une fraction du bien, le bénéficiaire du droit d'usage ou d'habitation ne doit inclure dans son patrimoine, au titre de l'assiette de l'IFI, que la même fraction de la valeur de la pleine propriété du bien.

250

En outre, et sous les mêmes conditions, les dispositions analysées au I-B-2 § 160 à 230, en ce qui concerne l'usufruit trouvent à s'appliquer au droit d'usage ou d'habitation.

260

Cas des biens faisant l'objet d'un prêt à usage ou commodat : Dès lors que le prêt à usage ou commodat n'entre pas dans le champ d'application de l'article 968 du CGI, c'est le propriétaire du bien

prêté qui doit comprendre celui-ci dans son patrimoine, sous réserve du droit de contrôle de l'administration quant au but recherché par les parties.

III. Observation commune à l'usufruit et au droit d'usage ou d'habitation

270

L'attention est appelée sur certains montages juridiques qui n'ont d'autre but que de permettre aux redevables d'échapper aux dispositions du premier alinéa de l'article 968 du CGI.

Il en est ainsi, notamment, dans le cas où des usufruitiers constituent des sociétés d'usufruit afin de n'être taxés, au titre de l'IFI, que sur la valeur des parts ou actions représentatives de biens ou droits immobiliers imposables remises en rémunération de l'apport de cet usufruit. Il en va de même s'il résulte des circonstances de fait que la renonciation à un droit d'usufruit ou à un droit d'usage ou d'habitation est fictive.

L'administration sera fondée, le cas échéant, de s'opposer à de tels procédés par la mise en œuvre de la procédure de l'abus de droit prévue à l'article L. 64 du LPF, de même que de façon plus générale, dans tous les cas où le redevable tente de minorer fictivement par des montages juridiques appropriés son patrimoine imposable.

IV. Transmission temporaire d'usufruit

280

Les particuliers peuvent effectuer des transmissions (donations ou cessions) temporaires d'usufruit d'actifs imposables à des personnes morales.

De telles opérations peuvent être susceptibles de leur procurer une économie d'IFI.

Le caractère abusif ou non d'une transmission temporaire d'usufruit peut, dès lors, être recherché selon les modalités prévues par l'article L. 64 du LPF.

Toutefois, une opération de transmission temporaire d'usufruit n'est, en tout état de cause, pas susceptible de donner lieu à la mise en œuvre de la procédure de l'abus de droit lorsqu'elle satisfait cumulativement aux conditions suivantes :

- prendre la forme d'une donation par acte notarié ;

- être réalisée au profit d'un organisme appartenant à l'une des catégories suivantes :

- fondations ou associations reconnues d'utilité publique,

- associations cultuelles ou de bienfaisance autorisées à recevoir des dons et legs ou établissements publics des cultes reconnus d'Alsace-Moselle,

- établissements d'enseignement supérieur ou artistique à but non lucratif agréés. Il s'agit d'organismes d'intérêt général habilités à recevoir des donations. Il est rappelé que l'intérêt général se caractérise par l'exercice d'une activité non lucrative, le caractère désintéressé de la gestion et l'absence de fonctionnement au profit d'un cercle restreint de personnes ;

- être effectuée pour une durée au moins égale à trois ans. Lorsqu'au delà d'une première période de trois ans ou plus, la donation temporaire est prorogée, cette prorogation peut concerner une période plus courte ;

- porter sur des actifs contribuant à la réalisation de l'objet de l'organisme bénéficiaire. Il peut s'agir :

- d'une contribution financière. Préalablement à la transmission temporaire, l'organisme bénéficiaire doit alors avoir été mis en mesure de s'assurer que le rendement prévisionnel est substantiel,

- ou d'une contribution matérielle (exemple : mise à disposition de locaux d'habitation au profit d'une association d'aide au logement) ;

- préserver les droits de l'usufruitier.

Les biens concernés ne doivent pas faire l'objet d'une réserve générale d'administration.

Cela étant, l'organisme bénéficiaire peut, pour des raisons pratiques, ne pas souhaiter exercer toutes les prérogatives liées à son usufruit (participation aux assemblées générales des actionnaires, liberté de gestion d'un portefeuille de valeurs mobilières, signature des baux, etc.). Il doit alors donner pouvoir spécial à un mandataire (qui peut être le nu-propriétaire) pour les exercer en son nom. Ce mandataire doit lui rendre compte chaque année, en lui communiquant toutes les informations utiles relatives aux biens concernés et à l'usufruit (informations sur la situation de l'entreprise en cause et compte rendu des assemblées ; nature et justifications des arbitrages auxquels a donné lieu le portefeuille de valeurs mobilières considéré ; évolution des loyers, etc.).

En tout état de cause, les fruits doivent revenir à l'usufruitier.

Exemple : Aucune disposition ne doit fixer un montant maximal de revenus à percevoir par l'usufruitier ou prévoir la possibilité d'un prélèvement du nu-propriétaire sur les fruits.