

## Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-ENR-DG-70-40-20120912

Date de publication : 12/09/2012

### ENR - Dispositions générales - Contentieux des droits d'enregistrement et de la taxe de publicité foncière – Demandes en restitution des droits perçus en cas de démembrement du droit de propriété

---

#### Positionnement du document dans le plan :

ENR - Enregistrement

Dispositions générales

Titre 7 : Contentieux des droits d'enregistrement et de la taxe de publicité foncière

Chapitre 4 : Demandes en restitution des droits perçus en cas de démembrement de propriété

#### Sommaire :

I. Demandes en restitution des droits perçus sur la mutation d'une nue-propriété en cas d'usufruits successifs

A. Principes de la restitution des droits perçus sur la mutation d'une nue-propriété en cas d'usufruits successifs

B. Conditions de fond de la restitution des droits perçus sur la mutation d'une nue-propriété en cas d'usufruits successifs

C. Conditions tenant à la forme et au délai de présentation des réclamations relatives aux droits perçus sur la mutation d'une nue-propriété en cas d'usufruits successifs

1. Délai de présentation des réclamations relatives aux droits perçus sur la mutation d'une nue-propriété en cas d'usufruits successifs

2. Forme des demandes en restitution des droits perçus sur la mutation d'une nue-propriété en cas d'usufruits successifs

D. Droits à restituer en cas d'usufruits successifs

II. Demandes et principes de la restitution de droits perçus sur la valeur la plus élevée de l'usufruit ou de la nue-propriété à défaut d'indication ou de justification de la date et du lieu de naissance de l'usufruitier

A. Conditions tenant à la forme et au délai de présentation des réclamations relatives aux droits perçus

1. Délai de présentation des réclamations relatives aux droits perçus sur la valeur la plus élevée de l'usufruit ou de la nue-propriété à défaut d'indication ou de justification de la date et du lieu de naissance de l'usufruitier

2. Forme des demandes des réclamations relatives aux droits perçus sur la valeur la plus élevée de l'usufruit ou de la nue-propriété à défaut d'indication ou de justification de la date et du lieu de naissance de l'usufruitier

B. Conditions de la restitution des droits perçus sur la valeur la plus élevée de l'usufruit ou de la nue-propriété à défaut d'indication ou de justification de la date et du lieu de naissance de l'usufruitier - Justifications à fournir

## I. Demandes en restitution des droits perçus sur la mutation d'une nue-propiété en cas d'usufruits successifs

### A. Principes de la restitution des droits perçus sur la mutation d'une nue-propiété en cas d'usufruits successifs

---

1

L'usufruit peut être constitué au profit de plusieurs personnes, appelées à en jouir successivement, chacun des héritiers tenant son droit du constituant et non du précédent propriétaire.

Au décès du constituant, les droits de mutation par décès sont dus par le premier usufruitier et par le nu-propiétaire, la valeur de l'usufruit et de la nue-propiété étant déterminée, conformément à l'[article 669 du CGI](#) d'après l'âge du premier usufruitier.

Au décès de celui-ci, le second titulaire de l'usufruit doit acquitter, dans les six mois de ce décès, les droits de mutation par décès exigibles d'après son degré de parenté avec le testateur. L'impôt est établi sur la valeur fiscale de l'usufruit déterminée d'après la valeur des biens et en fonction de l'âge du nouveau bénéficiaire au jour du décès du premier usufruitier ; il est liquidé au tarif et compte tenu des abattements applicables à cette date.

10

Conformément aux dispositions de l'[article 1965 B du CGI](#), lorsque ce second usufruit s'ouvre au profit d'un bénéficiaire plus jeune que le premier, 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 du nouvel usufruitier au jour du décès du testateur qui a constitué des usufruits successifs.

**Remarque :** Lorsque le second usufruitier est plus âgé que le premier, il n'y a pas lieu de réclamer un supplément de droit au nu-propiétaire

Le même droit est ouvert également au nu-propiétaire en cas d'accroissement d'un usufruit conjoint au profit d'un usufruitier plus jeune que son colégataire prédécédé.

**Remarque :** Le legs d'usufruit conjoint avec clause d'accroissement au profit du survivant des colégataires confère à ceux-ci un droit actuel qui rend l'impôt immédiatement exigible sur la totalité de l'usufruit en tenant compte de l'âge de chacun des usufruitiers. Au moment de l'accroissement, le bénéficiaire doit acquitter un supplément de droit si, au décès du testateur, il était plus jeune que l'usufruitier décédé ou s'il était parent du testateur à un degré plus éloigné.

### B. Conditions de fond de la restitution des droits perçus sur la mutation d'une nue-propiété en cas d'usufruits successifs

---

20

Pour que la restitution au profit du nu-propiétaire puisse avoir lieu, il faut que le second usufruit se soit ouvert par la cessation du premier.

Cette condition n'est pas remplie lorsque le droit de l'usufruitier éventuel ne doit s'ouvrir qu'au jour de son mariage ou de sa majorité et non au décès du premier usufruitier.

Par ailleurs, la demande en restitution doit être accueillie même si le second usufruitier est affranchi d'impôt, ou même si le second usufruitier n'a pas encore souscrit sa déclaration et acquitté l'impôt à sa charge.

## **C. Conditions tenant à la forme et au délai de présentation des réclamations relatives aux droits perçus sur la mutation d'une nue-propiété en cas d'usufruits successifs**

---

### **1. Délai de présentation des réclamations relatives aux droits perçus sur la mutation d'une nue-propiété en cas d'usufruits successifs**

---

30

Pour obtenir la restitution, le nu-propiétaire doit présenter une demande dans le délai prévu à l'[article R\\* 196-1 du LPF](#), c'est-à-dire à partir de la date du décès du précédent usufruitier et jusqu'au 31 décembre de la deuxième année suivante.

### **2. Forme des demandes en restitution des droits perçus sur la mutation d'une nue-propiété en cas d'usufruits successifs**

---

40

Les demandes en restitution doivent être présentées dans les formes prévues pour les réclamations ordinaires (cf. [BOI-CTX-PREA-10-10](#) et [BOI-CTX-PREA-10-50](#) ).

## **D. Droits à restituer en cas d'usufruits successifs**

---

50

Un exemple concret fera facilement comprendre les modalités de détermination du montant des droits à restituer.

Soit une succession d'une valeur de 100 000 € dévolue par testament en nue-propiété à X, en usufruit à Y et éventuellement à Z.

Y premier usufruitier, est âgé de 72 ans, Z de 26 ans au moment où s'ouvre la succession du testateur.

Conformément aux règles tracées par l'[article 669 du CGI](#) le premier usufruit est évalué à trois dixièmes de la pleine propriété, soit 30 000 €. Le nu-propiétaire X versera les droits sur les sept dixièmes soit sur 70 000 €.

Au décès de Y, dix ans après, les droits auxquels donne ouverture l'usufruit de Z sont calculés d'après son âge à cette date (36 ans) soit sur les sept dixièmes de la pleine propriété. Mais si l'usufruit s'était ouvert initialement au profit de Z, le nu-propiétaire X n'aurait acquitté l'impôt à sa charge que sur les deux dixièmes de la pleine propriété.

Le décès de Y le place en fait dans cette situation puisque la durée de l'usufruit est fonction du décès de Z. Ayant acquitté primitivement les droits sur les sept dixièmes de la pleine propriété soit sur 70 000 €, X n'en est plus débiteur que sur les deux dixièmes soit sur 20 000 €, il a droit à la

restitution de la différence entre les deux liquidations.

## II. Demandes et principes de la restitution de droits perçus sur la valeur la plus élevée de l'usufruit ou de la nue-propiété à défaut d'indication ou de justification de la date et du lieu de naissance de l'usufruitier

### 60

L'article 1965 C du CGI dispose qu'« à défaut des indications ou justifications prescrites par l'article 763, les droits les plus élevés sont perçus conformément au même article, sauf restitution du trop-perçu ..., sur la représentation de l'acte de naissance, dans le cas où la naissance aurait eu lieu hors de France ».

D'autre part, aux termes de l'article 763 du CGI, « lorsque la mutation porte seulement sur une nue-propiété ou un usufruit, les actes et déclarations relatifs à des transmissions à titre gratuit doivent faire connaître la date et le lieu de la naissance de l'usufruitier ; et, si la naissance est arrivée hors de France il est, en outre, justifié de cette date avant l'enregistrement.

« À défaut de quoi, il est perçu les droits les plus élevés qui pourraient être dus au Trésor, sauf, comme il est dit à l'article 1965 C du CGI, restitution du trop-perçu sur la représentation de l'acte de naissance, dans le cas où la naissance aurait eu lieu hors de France ».

### 70

Il résulte de ces dispositions que les actes et déclarations relatifs à des transmissions à titre gratuit portant sur une nue-propiété ou un usufruit doivent obligatoirement contenir l'indication de la date et du lieu de naissance de l'usufruitier ; dans le cas où la naissance a eu lieu en France aucune justification n'est exigée à l'appui de ces indications ; dans le cas contraire, les parties sont tenues de justifier de la date de naissance de l'usufruitier, avant l'enregistrement de l'acte ou de la déclaration.

**Remarque :** Le mode de justification n'est pas spécifié, mais en général, il conviendra d'exiger la représentation de l'acte de naissance qui devra, à moins de convention contraire passé entre la France et le pays intéressé, être légalisé par le consul français du lieu où il a été dressé.

À défaut des indications ou justifications nécessaires, les actes ou déclarations de mutation sont enregistrés aux droits les plus élevés qui pourraient être dus au service des impôts, compte tenu des règles tracées par l'article 669 du CGI pour la détermination de la valeur imposable de la nue-propiété ou de l'usufruit des biens meubles ou immeubles transmis.

La liquidation des droits les plus élevés obéit, toutefois, à des règles différentes selon que le nu-propiétaire et l'usufruitier sont, ou non, solidaires pour le paiement.

### 80

Lorsque le nu-propiétaire et l'usufruitier sont solidaires pour le paiement des droits - en cas notamment de donation, par un même acte de l'usufruit à une personne et de la nue-propiété à une autre - la perception forme un tout indivisible qui ne peut jamais s'appliquer à un capital dépassant la valeur même de la pleine propriété, ni excéder le maximum des droits susceptibles d'être dus pour l'ensemble. On doit attribuer alors à l'usufruitier l'âge le plus favorable au service des impôts pour la perception, en tenant compte de la différence de tarifs applicables aux deux parties. L'usufruit est donc évalué à neuf dixièmes si les droits à la charge de l'usufruitier sont à un taux plus élevé que ceux dus par le nu-propiétaire, à un dixième dans le cas contraire.

Mais la situation est toute différente lorsqu'il n'existe, entre l'usufruitier et le nu-propiétaire, aucun lien de solidarité vis-à-vis du service des impôts, ce qui arrive, en matière de mutation par décès, quand l'usufruit est dévolu en vertu d'un testament ou d'une donation. En pareil cas, le nu-propiétaire et l'usufruitier sont tenus de déclarer les biens qui leur sont respectivement échus et chaque déclaration donne lieu à une perception distincte, que les parties se soient ou non réunies pour souscrire une déclaration unique. Il convient, dans ces conditions, de porter le total des droits immédiatement exigibles non pas seulement à la somme la plus forte qui puisse être due au service des impôts pour l'ensemble, mais au maximum de chaque perception considérée à part. Les droits dus par l'usufruitier doivent donc être liquidés sur les neuf dixièmes et ceux dus par le nu-propiétaire sur les neuf dixièmes de la valeur de la pleine propriété.

Ce système aboutit à faire porter l'impôt sur un capital excédant la valeur entière de la pleine propriété. Mais il faut observer que la perception ainsi effectuée est essentiellement provisoire et qu'elle constitue une astreinte destinée à obliger les parties à fournir les indications ou justifications nécessaires pour asseoir la perception définitive de l'impôt.

La différence entre les droits les plus forts ainsi perçus - qu'il y ait eu, ou non, solidarité entre le nu-propiétaire et l'usufruitier - et ceux qui sont réellement exigibles est restituable, à la demande des intéressés, en application des [articles 763 et 1965 C susvisés du CGI](#).

## **A. Conditions tenant à la forme et au délai de présentation des réclamations relatives aux droits perçus**

---

### **1. Délai de présentation des réclamations relatives aux droits perçus sur la valeur la plus élevée de l'usufruit ou de la nue-propiété à défaut d'indication ou de justification de la date et du lieu de naissance de l'usufruitier**

---

90

Les demandes en restitution du trop-perçu doivent être présentées dans le délai prévu à l'[article R\\* 196-1 du LPF](#), c'est-à-dire à partir de la date du paiement des droits et jusqu'au 31 décembre de la deuxième année suivante.

### **2. Forme des demandes des réclamations relatives aux droits perçus sur la valeur la plus élevée de l'usufruit ou de la nue-propiété à défaut d'indication ou de justification de la date et du lieu de naissance de l'usufruitier**

---

100

Les restitutions doivent être demandées par voie de réclamations présentées dans les formes ordinaires (cf. [BOI-CTX-PREA-10-10](#) et [BOI-CTX-PREA-10-50](#)).

## **B. Conditions de la restitution des droits perçus sur la valeur la plus élevée de l'usufruit ou de la nue-propiété à défaut d'indication ou de justification de la date et du lieu de naissance de l'usufruitier - Justifications à fournir**

---

## 110

Si l'usufruitier est né en France, la loi n'impose aucun mode particulier de justification ; la restitution doit être accordée au vu de toute justification non équivoque.

Mais, si l'usufruitier est né hors de France, les parties sont tenues de produire l'acte de naissance de l'usufruitier établi dans les conditions précisées au § 70. Toutefois, dans le cas où il n'aurait pas été dressé d'acte de naissance pour quelque motif que ce soit, il conviendrait de se montrer libéral dans l'appréciation du caractère probatoire des justifications produites.