



SUCCESSION ET ABUS DE DROIT

V1 03.13



Le principe de la présomption légale
de propriété du défunt

Biens appartenant pour l'usufruit au défunt
et pour la nue-propriété à ses présomptifs héritiers

L'administration vient de préciser qu'une pratique répandue pourrait
faire l'objet d'une procédure d'abus de droit fiscal

Source BOFIP du 11 mars 2013

Aux termes de l'[article 751 du code général des impôts \(CGI\)](#), 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, même exclu par testament ou à ses donataires ou légataires institués, même par testament postérieur, ou à des personnes interposées, à moins qu'il y ait eu donation régulière et que cette donation, si elle n'est pas constatée dans un contrat de mariage, ait été consentie plus de trois mois avant le décès ou qu'il y ait eu démembrement de propriété effectué à titre gratuit, réalisé plus de trois mois avant le décès, constaté par acte authentique et pour lequel la valeur de la nue-propriété a été déterminée selon le barème prévu à l'[article 669 du CGI](#).

Ce texte a pour but d'empêcher que certaines personnes ne se privent de leur vivant de la nue-propriété de tout ou partie de leurs biens en faveur de leurs présomptifs héritiers ou de leurs légataires, afin d'éviter à ceux-ci le paiement de l'impôt de mutation par décès. En effet, l'extinction naturelle de l'usufruit par le décès de l'usufruitier ne donne ouverture à aucun droit

Les exonérations en matière de droits de succession

Dans ce cadre, conformément à la jurisprudence de la Cour de cassation, il n'y a pas lieu de distinguer selon que le démembrement de propriété provient d'une vente consentie par le défunt à son héritier avec réserve d'usufruit ou d'une acquisition conjointe de l'usufruit par le défunt et de la nue-propriété par l'héritier ([Cass. Com., 12 décembre 1995, n° 94-11491](#)).

Les nus-proprétaires à qui s'applique la présomption de l'[article 751 du CGI](#) sont les suivants :

- les héritiers présomptifs du *de cuius* et leurs descendants, même renonçants ou exclus par testament ;
- les donataires ou légataires même institués par testament postérieur au démembrement de propriété, même renonçants ;
- les personnes réputées interposées entre le défunt et les héritiers, donataires ou légataires et désignées au deuxième alinéa de l'[article 911 du code civil](#). Il s'agit dans tous les cas, de leurs père et mère, de leur époux et, pour les donataires et légataires, de leurs enfants et descendants.

Pour que la présomption soit applicable, il suffit que la qualité d'héritier ait appartenu au nu-proprétaire à un moment quelconque ; il n'y a pas dès lors à rechercher si cette qualité lui appartenait au moment du démembrement de propriété ou au moment du décès

La pratique faisant échec à ce texte

Pour pallier les difficultés d'applications de ce texte, la pratique a mis au point un système d'apport ou de vente de la nue propriété à une société civile, l'usufruit restant dans les mains de l'ancien propriétaire

L'administration a pris position de la façon suivante dans un BOFIP du 11 mars 2013

BOI-ENR-DMTG-10-10-40-10-20130311250

L'acquisition de la nue-proprété de biens par une société civile dont l'héritier est associé et de l'usufruit par le défunt ou l'apport fait en nue-proprété à une société civile dont l'héritier est membre avec son auteur, qui s'est réservé l'usufruit des biens apportés, n'est pas susceptible de donner ouverture, au décès de l'apporteur, à la présomption de l'[article 751 du CGI](#) ; dans ce cas, la nue-proprété appartient à la société, et non à l'héritier.

Mais cette pratique peut être contestée par la procédure de l'abus de droit

Toutefois, l'administration a la possibilité de mettre en œuvre **la procédure de répression de l'abus de droit fiscal** prévue à l'[article L. 64 du livre des procédures fiscales \(LPF\)](#) selon les circonstances particulières de l'affaire ([RM Boroira, n°65962, JO AN 22/02/1993, p. 674](#)).

Preuve contraire toujours possible

La présomption de propriété établie par l'[article 751 du CGI](#) est une présomption simple qui peut efficacement être combattue par la démonstration de la sincérité de

l'opération emportant démembrement de propriété et notamment de la sincérité des donations survenues moins de trois mois avant le décès.

Ce texte a, en définitive, pour objet de renverser la charge de la preuve. Il appartient, dès lors, aux parties d'établir, dans les formes compatibles avec la procédure écrite, la sincérité et la réalité de l'opération de démembrement de la propriété que la loi présume fictive.