COUR DE CASSATION

INFORMATION relative à l'avis de l'avocat général

Dans les pourvois et requêtes dont est saisie la Cour de cassation, l'avocat général rend des avis dans l'intérêt de la loi et du bien commun. Il éclaire la Cour sur la portée de la décision à intervenir.

N° F 23-10.056	
Décision attaquée : 17 novembre 2022 de la cour d'appel de Rouen	

Mme [X] [R] C/ Le directeur des finances publiques d'Ile-de-France et de Paris _____	
Jocelyne Amouroux, avocat général	**AVIS** **de l'avocat général**

Avis de cassation

1 - Rappel des faits et de la procédure

[M] [R] est décédé le [Date décès 1] 2011, laissant pour lui succéder son épouse et leurs deux filles, Mesdames [V] et [X] [R].

Son épouse a opté, en application de l'article 757 du code civil, pour l'usufruit de la totalité de la succession de son époux.

La succession comprenait plusieurs biens immobiliers en nue-propriété, l'usufruit étant alors exercé par la mère du défunt, Madame [D] [J].

Ces biens ont été déclarés dans la succession pour leur valeur en nue-propriété, fixée selon l'âge de l'usufruitière.

Des droits de mutation à titre gratuit d'un montant de 56 756 euros ont été réglés.

L'usufruitière [D] [J] est décédée le [Date décès 2] 2017.

Mesdames [V] et [X] [R] ont déposé, sur le fondement de l'article 1965 B du code général des impôts (CGI), une déclaration rectificative de la succession de leur père et demandé la

restitution de droits de mutation à titre gratuit hauteur de 29 326 euros, en raison de l'usufruit successif exercé par leur mère sur les biens immobiliers précités à la suite du décès de leur grand-mère.

Le 20 août 2019, l'administration fiscale a rejeté leur demande, puis le 9 septembre 2019, leur réclamation contentieuse du 22 août 2019.

Le 8 novembre 2019, Mesdames [V] et [X] [R] ont assigné l'administration fiscale en restitution des droits réclamés.

Par jugement du 6 avril 2021 , le tribunal judiciaire d'Evreux a, notamment :

- annulé la décision de rejet du 9 septembre 2019 ;

- condamné l'administration fiscale à restituer aux requérantes la somme de 29 326 euros sur le fondement de l'article 1965 B du CGI.

Par arrêt du 17 novembre 2022 , la cour d'appel de Rouen a, entre autres dispositions :

- infirmé le jugement ;

- confirmé la décision de rejet de l'administration fiscale du 9 septembre 2019.

C'est la décision attaquée par un pourvoi de Mesdames [R] formé le 3 janvier 2023.

Par arrêt du 26 novembre 2025, la chambre commerciale a transmis pour avis à la première chambre civile la question suivante :

« Lorsqu'une succession comprend un bien grevé d'usufruit, l'option en faveur de l'usufruit de la totalité des biens existants exercée par le conjoint survivant en application de l'article 757 du code civil institue-t-elle à son profit un second usufruit sur ce bien qui prendra effet à la succession du premier ? ».

Elle a sursis à statuer et renvoyé l'affaire à son audience du 15 septembre 2026.

Par avis du 20 mai 2026, la première chambre civile a répondu par l'affirmative à la demande d'avis de la chambre commerciale.

2.Exposé du moyen

Par un moyen unique, Mmes [X] et [V] [R] font grief à l'arrêt d'infirmer le jugement entrepris et, statuant à nouveau, de confirmer la décision de rejet du 9 septembre 2019 opposée à leur demande de restitution,

Alors qu*e* *: « 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 ; que le propriétaire d'un immeuble grevé d'un usufruit conserve la faculté d'en disposer librement sous la seule condition de respecter le droit essentiellement temporaire ou viager de l'usufruitier ; qu'il peut notamment en n'exhérédant pas son conjoint survivant et en lui laissant ainsi la faculté d'opter pour l'usufruit de sa succession, ouvrir à celui-ci un usufruit dont la jouissance ne commencera que lorsque celle du précédent usufruitier aura pris fin, ce dont résultera une situation d'usufruits successifs ; qu'en l'espèce, après avoir constaté*

que « le patrimoine de [M] [R] incluait à l'époque de son décès plusieurs biens en nue-propriété, dont l'usufruit restait détenu par sa mère » et que « [O] [B] a opté, suite au décès de son conjoint [M] [R], pour l'usufruit de la totalité des biens existants dans le patrimoine du défunt en application de l'article 757 du Code civil », la cour d'appel a pourtant écarté toute situation d'usufruits successifs consécutive au décès de la première usufruitière motifs pris de ce que « le nu-propriétaire ne peut céder son usufruit que lorsque celui-ci lui est définitivement acquis. Dès lors, l'option en usufruit du conjoint survivant, qui ne porte que sur les biens existants ne peut porter sur un usufruit qui n'était pas entré dans le patrimoine du défunt" (arrêt p. 6 al. 6) ; ***qu'en statuant ainsi, la cour d'appel a violé les articles 617 et 757 du code civil, ensemble l'article 1965 B du code général des impôts*** **. »**

3. Discussion

Le pourvoi porte sur un cas d'usufruit d'origine légale identifié par certains auteurs,

celui de l'usufruit du conjoint survivant exercé en application de l'article 757 du code civil sur des biens grevés d'un premier usufruit au jour du décès du *de cujus* [1] .

Le pourvoi invite à dire **si, lorsque la succession du conjoint pré-décédé comprend des biens grevés d'usufruit au jour du décès, l'usufruit légal du conjoint survivant prévu à l'article 757 du code civil s'exerce sur ces biens à la cessation du premier usufruit.**

Précisément il pose la question de savoir si **l'usufruit légal exercé par le conjoint survivant en application de l'article 757 du code civil constitue, lorsque la succession du conjoint pré-décédé comprend des biens grevés d'un usufruit au jour du décès, un usufruit successif ouvrant droit, pour le nu-propriétaire, à restitution de droits de mutation à titre gratuit en application de l'article 1965 B du CGI.** Il s'agit d'une question nouvelle.

L'examen des pourvois en cours montre que la jurisprudence des cours d'appel donne lieu à des réponses divergentes à cette question.

En particulier, pour statuer en sens contraire de l'arrêt attaqué par le présent pourvoi, la cour d'appel de Paris a retenu, dans un arrêt du 18 novembre 2024 (RG 22/11880 , objet du pourvoi W 2511757, en cours d'examen), que le fait qu'un bien soit grevé d'un usufruit au profit d'un tiers à la date du décès du conjoint pré-décédé n'est pas de nature à exclure ce bien de l'ensemble des biens existants au sens de l'article 757 du code civil.

Les articles applicables :

● L'article 757 du code civil : l'usufruit légal du conjoint survivant

La loi n° 2011-1135 du 3 décembre 2001 « relative aux droits du conjoint survivant et des enfants adultérins et modernisant diverses dispositions de droit successoral » a créé pour le conjoint survivant, en présence d'enfants exclusivement issus du couple, une option entre l'usufruit de la totalité de la succession et le quart en propriété, prévue par l'article 757 du code civil.

Ainsi aux termes de l'article 757 du code civil :

« **Si l'époux pré-décédé 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** ».

L'usufruit du conjoint survivant s'exerce, aux termes de l'article 757 du code civil, sur « **la totalité des biens existants** [2] » dans la succession du conjoint prédécédé au jour de son décès.

● **Le traitement fiscal de *l'usufruit successif* et le droit à restitution prévu à l'article 1965 B du CGI :**

Ainsi que le rappelle le rapport, l'article 13 de la loi du 25 février 1901 portant fixation du budget général des dépenses et des recettes de l'exercice 1901 a réformé les modalités de calcul de la valeur de la nue-propriété et de l'usufruit **en cas de démembrement de propriété** . La nue-propriété et l'usufruit ne peuvent désormais avoir, ensemble que la valeur de la propriété entière. Afin de compenser la perte de recettes en résultant, un système de graduation selon la classe d'héritier et l'importance de la part recueillie est prévu.

Le droit fiscal détermine ainsi les droits d'enregistrement et la taxe de publicité foncière, dus s'agissant des démembrements de propriété, par une quotité de la valeur de la propriété entière, fixée au regard de l'âge de l'usufruitier, conformément au barème de l'article 669, I , du code général des impôts .

Le droit à restitution du nu-propriétaire :

La constitution **d'usufruits successifs** [3] entraîne l'application d'un régime à deux temps, **prévu à l'article 1965 B du code général des impôts** , aux termes duquel :

« *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* . »

Les modalités de mise en oeuvre sont commentées par la **doctrine administrative** (BOI-ENR-DG-70-40-20120912), qui énonce des conditions de fond et de forme **.**

Ainsi, à l'ouverture de l'usufruit successif, le nu-propriétaire peut obtenir sur le fondement de l'article 1965 B précité du CGI, la restitution des droits de mutation à titre gratuit qu'il aurait payés en moins, si les droits avaient été calculés dès l'origine en fonction de l'âge du second usufruitier.

Cette restitution ne peut toutefois avoir lieu que dans la limite des droits dus par ce dernier.

En pratique, lorsque le second usufruit s'ouvre et que l'usufruitier en second est plus âgé que le premier - hypothèse rare- l'administration renonce à réclamer un supplément de droit au nu-propriétaire . En revanche, lorsque l'usufruitier en second est plus jeune que l'usufruitier primaire dont l'âge a été pris en compte pour valoriser la nue-propriété - ce qui est fréquemment le cas - le nu-propriétaire peut liquider une nouvelle fois les droits initialement acquittés en fonction de l'âge de l'usufruitier de second rang, et bénéficier d'un droit à restitution .

Les requérantes, qui sollicitent une cassation sans renvoi de l'arrêt, soutiennent que, de la même façon en cas de legs, le conjoint survivant qui opte pour l'usufruit sur la totalité des biens existants en application de l'article 757 du CGI recueille, l'usufruit que le *de cujus* avait vocation à exercer, et qui s'ouvrira au décès de l'usufruitier actuel. Elles exposent que contrairement au postulat erroné sur lequel la cour d'appel a fondé sa décision, le nu-propriétaire est parfaitement en droit de céder son usufruit quand bien même celui-ci ne lui serait pas définitivement acquis.

Elles ajoutent qu'en faisant le choix de ne pas exhéréder son conjoint, le *de cujus* a entendu lui permettre, en présence d'enfants communs, d'opter le cas échéant pour l'usufruit de sa succession, sans avoir besoin de formaliser cette volonté par un testament, la vocation légale offrant déjà cette option.

En défense, l'administration fiscale fait valoir au contraire que l'usufruit légal de la conjointe survivante, qui est né antérieurement au décès de la première usufruitière, n'a pu s'exercer que sur les biens existant au décès, c'est-à-dire les biens détenus par le défunt en pleine propriété, cet usufruit légal ne pouvant s'exercer sur les biens détenus, alors, en nue-propriété.

Elle estime, que dans la mesure où le défunt n'a pas disposé de son vivant de son usufruit éventuel au profit de sa conjointe, l'usufruit légal ne pouvait s'exercer sur ce bien détenu en nu-propriété.

Par avis en date du 20 mai 2026, la première chambre civile répondant à la question posée par la chambre commerciale, a dit pour droit que lorsqu'une succession comprend un bien grevé d'usufruit, l'option en faveur de l'usufruit de la totalité des biens existants exercée par le conjoint survivant en application de l'article 757 du code civil institue à son profit un second usufruit sur ce bien, qui prendra effet à la succession du premier.

Dans son avis la Cour de cassation retient en particulier :

5. *Il résulte de l'article 617 du code civil que le nu-propriétaire d'un bien a vocation à la pleine propriété de ce bien de telle sorte qu'il peut donner l'usufruit ou le léguer à un tiers bien que n'étant pas encore titulaire de ce droit, la jouissance du second usufruitier ne commençant qu'à la date à laquelle le premier usufruit aura pris fin (1re Civ., 1er octobre 1978, pourvoi n° 76-13.775, Bull. 1978, I, n° 324 **;** Com., 30 mai 1995, pourvoi n° 93-16.978, Bull. 1995, IV, n° 161).*

6. *L'article 757 du code civil, en ce qu'il dispose que le droit d'usufruit du conjoint survivant s'exerce sur la totalité des biens existants lors du décès, prévoit que ce droit s'exercera sur l'intégralité des biens du défunt, sans distinguer selon qu'il en avait la pleine propriété ou la nue-propriété .*

7. *Les biens dont le défunt était nu-propriétaire et qui sont grevés d'un usufruit au profit d'un tiers constituent donc des biens existants au sens de l'article 757 précité .*

Pour en déduire :

8 *. Le conjoint survivant qui opte en faveur de l'usufruit de la totalité des biens existants bénéficie par conséquent, sur ces biens, au jour de l'ouverture de la succession, d'un droit*

d'usufruit d'origine légale dont l'exercice est différé au jour de l'extinction de l'usufruit en cours [4].

Il résulte de cet avis que contrairement à ce que soutient l'administration fiscale **et à ce qu'a jugé la cour d'appel, l'option exercée par le conjoint survivant en application de l'article 757 du code civil, institue à son profit, lorsque la succession du conjoint pré-décédé comprend des biens grevés d'un usufruit au jour du décès, un usufruit successif , lequel ouvre droit, pour le nu-propriétaire, en application de l'article 1965 B du CGI, à la restitution de droits de mutation à titre gratuit acquittés.**

Précisément en l'espèce, l'arrêt pour infirmer le jugement qui avait annulé la décision de rejet du 9 septembre 2019 de l'administration fiscale et l'avait condamnée à restituer aux exposantes une somme globale de 29 326 euros au titre des droits versés en trop en application de l'article 1965 B du code général des impôts,

- **retient que** le nu-propriétaire ne peut céder son usufruit que lorsque celui-ci lui est définitivement acquis. Dès lors, l'option en usufruit du conjoint survivant, qui ne porte que sur les biens existants ne peut porter sur un usufruit qui n'était pas entré dans le patrimoine du défunt,

- **relève** qu'au décès de [D] [J], usufruitière des biens immeubles dont [M] [R], pré-décédé, détenait la nue-propriété, l'usufruit sur ces biens s'est éteint sans entrer dans le patrimoine de [O] [B] nonobstant l'option de celle-ci pour l'usufruit, sur les biens composant la succession de son époux,

-pour en déduire que les **conditions d'usufruits successifs n'étaient pas réunies** .

Je suis d'avis qu'e n statuant ainsi, la cour d'appel a violé les dispositions des articles 757 du code civil et 1965 B du code général des impôts.

Je conclus à la cassation.

---

[1] E. Berry, « *Analyse renouvelée de la donation d'usufruit successif* », précité ; S. Berre, « *Le régime fiscal des usufruits successifs* », La quotidienne du 25 septembre 2019, Lefebvre-Dalloz.

[2] La notion de « biens existants », également qualifiés de « biens présents », n'est pas définie par l'article 757 précité. Il s'agit des biens qui figurent dans le patrimoine du défunt et dont il était encore propriétaire au moment de son décès. Ils comprennent donc , lorsque les époux étaient mariés sous le régime de la communauté légale, sa part de communauté et les biens qui lui sont propres. L'usufruit grève tous les biens existants non légués, alors même qu'ils formeraient la réserve des enfants, qui en recevront la nue-propriété.

[3] Il n'existe pas de définition de l'usufruit successif. L'existence d'une situation d'usufruits successifs résulte de la situation dans laquelle deux personnes bénéficient successivement d'un usufruit sur le même bien, le second n'en profitant, en principe, qu'à compter du décès du premier.

[4] Soulignements ajoutés.