

**TOULOUSE
CAPITOLE**
Publications



« Toulouse Capitole Publications » est l'archive institutionnelle de
l'Université Toulouse 1 Capitole.

*L'ADMINISTRATION A TOUT FAUX : L'USUFRUIT VIAGER EST UN ACTIF INCORPOREL
ET IL PEUT ÊTRE AMORTI !*

ARNAUD DE BISSY

Référence de publication : Droit fiscal n° 44-45, 31 Octobre 2019, comm. 427

Pour toute question sur Toulouse Capitole Publications,
contacter portail-publi@ut-capitole.fr

L'ADMINISTRATION A TOUT FAUX : L'USUFRUIT VIAGER EST UN ACTIF INCORPOREL ET IL PEUT ÊTRE AMORTI !

Par un arrêt du 24 avril 2019, le Conseil d'État juge :

– que l'usufruit viager est limité dans le temps et qu'il est, en tant que droit réel, cessible ;

– que la valeur de l'usufruit viager est dégressive avec le temps et cette dépréciation peut justifier un amortissement ;

– et enfin, qu'il est possible de déterminer la durée prévisible des effets bénéfiques d'un usufruit viager en tenant compte de l'espérance de vie de son titulaire, estimée à partir de tables de mortalité de l'INSEE.

CE, 10e et 9e ch., 24 avr. 2019, n° 419913 et 419912, concl. A. Iljic, note A. de Bissy : JurisData n° 2019-006390

Mentionné aux tables du Recueil Lebon Décisions antérieures : TA Strasbourg, 14 mars 2017, n° 1402388, 1602812 ; CAA Nancy, 2e ch., 22 févr. 2018, n° 17NC00780 ; CAA Nancy, 2e ch., 22 févr. 2018, n° 17NC01196

1. Les pourvois visés ci-dessus présentent à juger les mêmes questions. Il y a lieu de les joindre pour statuer par une seule décision.

2. Il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond que Mme B détient le droit d'usufruit viager d'un bien immobilier situé à Antibes et loué de manière habituelle en meublé à compter de l'année 2010, la nue-propriété de ce bien étant détenue par la société civile immobilière Virginia. Mme B a déduit de son résultat imposable dans la catégorie des bénéficiaires industriels et commerciaux au titre des années 2011, 2012 et 2013 une dotation aux amortissements à hauteur de 67 500 euros. À la suite de deux vérifications de comptabilité, l'une portant sur l'année 2011, l'autre sur les années 2012 et 2013, l'Administration a remis en cause l'amortissement du droit d'usufruit viager de Mme B et assujetti celle-ci à des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu et de contributions sociales. Mme B a saisi le tribunal administratif de Strasbourg qui, par deux jugements du 14 mars 2017, a rejeté sa demande de décharge des cotisations supplémentaires d'imposition auxquelles elle a été assujettie au titre de l'année 2011 et l'a déchargée des cotisations supplémentaires auxquelles elle a été assujettie au titre des années 2012 et 2013. Par deux arrêts du 22 février 2018, la cour administrative d'appel de Nancy a prononcé la décharge des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu et de contributions sociales de l'année 2011 et rejeté l'appel du ministre de l'action et des comptes publics contre le jugement déchargeant Mme B des impositions

supplémentaires des années 2012 et 2013. Le ministre de l'action et des comptes publics se pourvoit en cassation contre ces deux arrêts.

3. L'article 39 du Code général des impôts dispose : « *Le bénéfice net est établi sous déduction de toutes charges, celles-ci comprenant, [...], notamment : [...] 2° [...] les amortissements réellement effectués par l'entreprise, dans la limite de ceux qui sont généralement admis d'après les usages de chaque nature d'industrie, de commerce ou d'exploitation [...]* ». En vertu de l'article 38 quater de l'annexe III au Code général des impôts : « *Les entreprises doivent respecter les définitions édictées par le Plan comptable général, sous réserve que celles-ci ne soient pas incompatibles avec les règles applicables pour l'assiette de l'impôt* ». Aux termes de l'article 322-1 du Plan comptable général dans sa rédaction applicable au litige : « *1. Un actif amortissable est un actif dont l'utilisation par l'entité est déterminable. 2. [...] L'utilisation d'un actif est déterminable lorsque l'usage attendu de l'actif par l'entité est limité dans le temps. Cet usage est limité dès lors que l'un des critères suivants, soit à l'origine, soit en cours d'utilisation, est applicable : physique, technique juridique [...]* ». Aux termes de l'article 595 du Code civil : « *L'usufruitier peut jouir par lui-même, donner à bail à un autre, même vendre ou céder son droit à titre gratuit* », et aux termes de l'article 617 du même code : « *L'usufruit s'éteint : Par la mort de l'usufruitier [...]* ».

4. Il résulte des dispositions citées au point 3 qu'un élément d'actif incorporel ne peut donner lieu à une dotation annuelle à un compte d'amortissement que s'il est normalement prévisible, lors de sa création ou de son acquisition par l'entreprise, que ses effets bénéfiques prendront fin à une date déterminée.

5. En premier lieu, il résulte des dispositions, citées au point 3, du Code civil que l'usufruit viager est limité dans le temps et qu'il est, en tant que droit réel, cessible. Ses effets bénéfiques diminuent chaque année. Dès lors, c'est sans erreur de droit que la cour a jugé que la valeur de l'usufruit viager est dégressive avec le temps et que cette dépréciation peut justifier un amortissement.

6. En second lieu, en vertu des dispositions de l'article 669 du Code général des impôts, relatif à la liquidation des droits d'enregistrement et de la taxe sur la publicité foncière en cas de démembrement de propriété, la valeur de l'usufruit est déterminée, sur le plan fiscal, en fonction de l'âge de l'usufruitier et de son espérance de vie telle qu'elle ressort des tables de mortalité établies par l'institut national de la statistique et des études économiques. Il est dès lors possible de déterminer la durée prévisible des effets bénéfiques d'un usufruit viager en tenant compte de l'espérance de vie de son titulaire, estimée à partir de ces tables de mortalité. Il s'ensuit qu'en jugeant que, compte tenu de l'âge de Mme B et de son espérance de vie déterminée à partir de ces données, une période de vingt ans correspondait à la durée prévisible durant laquelle l'usufruit viager produirait des effets bénéfiques sur l'activité de loueur en meublé de l'intéressée, la cour, qui n'a pas dénaturé les pièces du dossier, n'a entaché ses arrêts ni d'erreur de droit, ni d'inexacte qualification juridique des faits.

7. Il résulte de tout ce qui précède que le ministre de l'action et des comptes publics n'est pas fondé à demander l'annulation des arrêts qu'il attaque.

[...]

L'ADMINISTRATION A TOUT FAUX : L'USUFRUIT VIAGER EST UN ACTIF INCORPOREL ET IL PEUT ÊTRE AMORTI !

Conclusions

1. Faits et procédure

1 – L'usufruit viager d'un bien immobilier donné en location meublée revêt-il le caractère d'un actif incorporel immobilisé susceptible de faire l'objet de dotations à un compte d'amortissement ? Telle est la question sur laquelle vous allez devoir prendre position.

Mme B a acquis avec son époux, décédé en 2009, l'usufruit viager d'une villa située sur le cap d'Antibes, dénommée « villa Virginia » et dont la nue-propriété appartenait à une SCI détenue à hauteur de 99,82 % par sa fille et de 0,08 % par elle-même. De 2010 à 2013, elle a donné la villa en location meublée à titre non professionnel, les revenus tirés de cette activité étant imposables dans la catégorie des BIC. Sans doute consciente que rien n'est plus certain dans ce monde que la mort et les impôts, selon la formule de Benjamin Franklin, elle a déduit de ses BIC imposables à compter de 2010 un amortissement sur 20 ans calculé à partir de la valeur d'apport de l'usufruit viager relatif à la construction, qui s'élevait à 1 350 000 €, et de sa propre espérance de vie estimée selon les tables de mortalité de l'INSEE, soit une dotation annuelle de 67 500 €.

À l'occasion de la vérification de comptabilité de cette activité, l'administration fiscale a notamment réintégré à ses résultats imposables les dotations aux amortissements constatés au titre de 2011, 2012 et 2013 au motif que l'élément d'actif que constituait l'usufruit viager de la contribuable n'était pas susceptible de faire l'objet d'un amortissement. En ont résulté d'importantes cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu.

Le ministre vous demande aujourd'hui l'annulation des arrêts du 22 janvier 2018 (*CAA Nancy, 2e ch., 22 févr. 2018, n° 17NC00780 ; RJF 6/2018, n° 583. – CAA Nancy, 2e ch., 22 févr. 2018, n° 17NC01196*) par lesquels la cour administrative d'appel de Nancy a au contraire estimé que la contribuable pouvait valablement procéder de la sorte, et prononcé la décharge des impositions litigieuses. Mais les moyens qu'il soulève ne nous paraissent pas fondés.

2. Discussion

2 – Vous savez que lorsque la propriété d'un bien est démembrée, la valeur de la nue-propriété est inscrite à l'actif du bilan du nu-propriétaire en tant qu'immobilisation corporelle (*Mémento comptable Lefebvre,*

n° 1345) et que ce dernier est seul titulaire du droit d'amortissement (*CE, 8e et 9e ss-sect., 5 oct. 1977, n° 4718 : Lebon, p. 374 ; Dr. fisc. 1979, n° 16, comm. 786, concl. P. Lobry ; RJF 11/1977, n° 586* – au sujet de la nue-propriété d'un wagon-citerne inscrite à l'actif du bilan d'une entreprise. – *A contrario*, jugeant que les éléments mobiliers ou immobiliers dont une entreprise a l'usufruit ne peuvent être inscrits à son actif, *CE, 16 nov. 1936, n° 48224 : Dupont 1937, p. 42. – CE, sect., 8 nov. 1965, n° 63472 : Lebon T., p. 910 ; Dr. fisc. 1965, n° 50, comm. 1181 et Dr. fisc. 1966, n° 2, doct., concl. F. Lavondès ; Dupont 1965, p. 508. – CE, 24 févr. 1967, n° 65699 : Lebon T., p. 770 ; Dupont 1967, p. 293. – Et pour la reprise de cette position par BOI-AMT-10-20, 1er mars 2017, § 260). Mais l'amortissement du bien lui-même ne doit pas être confondu avec celui du droit que constitue l'usufruit.*

Comme l'ont rappelé certains de nos prédécesseurs (*V. not. concl. S. Austry sur CE, 3e et 8e ss-sect., 19 févr. 2003, n° 229373 : Lebon, p. 39 ; JurisData n° 2003-080298 ; Dr. fisc. 2003, n° 28, comm. 524 ; RJF 5/2003, n° 573*), l'usufruit constitue un droit réel défini par l'article 578 du Code civil comme celui « *de jouir des choses dont un autre a la propriété, comme le propriétaire lui-même, mais à la charge d'en conserver la substance* », l'usufruitier pouvant en vertu de l'article 595 du même code jouir du bien par lui-même, le donner à bail à un autre et même vendre ou céder son droit à titre gratuit, ce qui recouvre à la fois l'« *usus* », c'est-à-dire la possibilité d'user du bien, et le « *fructus* », c'est-à-dire celle d'en recueillir les fruits. Il ne se distingue du droit de propriété dont il constitue un démembrement que par l'absence du droit de disposer de la chose, également dénommée « *abusus* ». Il ne fait donc pas de doute à nos yeux que le droit d'usufruit constitue un élément d'actif, qui revêt au sens des articles 211-1 et 211-3 du Plan comptable général le caractère d'une immobilisation incorporelle. Telle est la comptabilisation qui emporte la préférence de la Compagnie des commissaires aux comptes (*Bull. CNCC, n° 158, juin 2010, EC 2009-72 p. 440 à 442*). Fiscalement, le droit d'usufruit remplit les critères permettant de caractériser un élément incorporel de l'actif immobilisé, dégagés par votre jurisprudence *SA Sife (CE, 8e et 9e ss-sect., 21 août 1996, n° 154488, SA Sife : JurisData n° 1996-045024 ; Lebon, p. 343 ; Dr. fisc. 1996, n° 50, comm. 1482, concl. J. Arrighi de Casanova ; RJF 10/1996, n° 1137, chron. S. Austry, p. 634 ; BGFE 1996, n° 10, p. 1 et s., obs. J.-L. Pierre ; GA, 5e éd., n° 28. – V. M. Cozian, La reconnaissance fiscale des incorporels. Propos introductifs : Dr. fisc. 1998, n° 4, étude 100040. – M. Cozian et J.-L. Rossignol, Les immobilisations incorporelles à la lumière de la jurisprudence SA Sife : arrêt de principe ou arrêt d'espèce ? : Dr. fisc. 2007, n° 42, étude 914)* dès lors qu'il constitue une source de profits dotée d'une pérennité suffisante et revêt un caractère cessible. C'est ce que vous avez jugé par vos décisions du 19 février 2003 (*CE, 3e et 8e ss-sect., 19 févr. 2003, n° 229373, préc.*) et du 16 février 2015 (*CE, 8e et 3e ss-sect., 16 févr. 2015, n° 363223 : JurisData n° 2015-003202 ; Lebon T., p. 654 ; Dr. fisc. 2015, n° 21, comm. 314, note S. Quilici ; RJF 5/2015, n° 403 ; BDCF 5/2015, n° 58, concl. N. Escaut. – V. C. Acard, fiscalité financière : Dr. fisc. 2015, n° 24, étude 396, spéc. n° 8*), et il ne nous semble faire ici aucun doute que l'usufruit acquis par Mme B sur la villa « Virginia » remplit les conditions requises par votre jurisprudence, y compris celle tenant à sa pérennité suffisante puisqu'il s'agit d'un usufruit viager, qui ne s'éteindra qu'avec sa mort.

La qualification d'élément incorporel de l'actif immobilisé du droit d'usufruit viager, qui était en débat en première instance, n'est plus en litige en cassation. Le ministre concentre sa critique sur le caractère amortissable d'un tel actif dans les conditions prévues par l'article 39 du CGI, qui dispose que le bénéfice

net est établi sous déduction de toutes charges et notamment des « amortissements réellement effectués par l'entreprise, dans la limite de ceux qui sont généralement admis d'après les usages de chaque nature d'industrie, de commerce ou d'exploitation [...] » (CGI, art. 39, 1, 2°).

3 – Alors que les dotations aux amortissements constituent plutôt l'apanage des actifs corporels, qui portent la marque physique de l'usure et du passage du temps, vous avez pris acte de ce que tous les incorporels ne sont pas immortels (*J. Turot, Les incorporels ne sont plus immortels. À propos de l'arrêt SA Franco-suisse Gestion (CAA Paris, 5 déc. 1995) : Dr. fisc. 1996, n° 5, étude 100008*) en admettant la possibilité d'amortir certains éléments incorporels de l'actif immobilisé, à la condition « qu'il soit normalement prévisible, lors de leur création ou de leur acquisition par l'entreprise, que leurs effets bénéfiques sur l'exploitation cesseront à une date déterminée » (*CE, sect., 1er oct. 1999, n° 177809, SA Franco-suisse de gestion : JurisData n° 1999-051288 ; Dr. fisc. 1999, n° 45, comm. 824, concl. G. Goulard ; RJF 11/1999, n° 1324 ; AJDI 2000, p. 135, obs. J.-P. Maublanc ; BGFE 1999, n° 11, p. 3, obs. J.-M. Tirard*). Tel est notamment le cas des programmes informatiques (*CE, 7e et 8e ss-sect., 22 févr. 1984, n° 39535, SA Sosi : JurisData n° 1984-600591 ; Dr. fisc. 1984, n° 27, comm. 1300, concl. J.-F. Verny ; JCP E 1984, 14516 ; RJF 4/1984, n° 408. – CE, plén., 6 déc. 1985, n° 53001, Sté Sofilec : Dr. fisc. 1986, n° 18, comm. 898, concl. M.-A. Latournerie ; RJF 1/1986, n° 9, chron. Ph. Crouzet p. 6*), des brevets (*CE, 7e et 8e ss-sect., 24 avr. 1981, n° 9665 : Lebon, p. 189 ; Dr. fisc. 1981, n° 33-39, comm. 1635 ; Dr. fisc. 1981, n° 33-39, comm. 1636 ; RJF 7-8/1981, n° 649*), des droits d'exploitation d'un film (*CE, 8e et 7e ss-sect., 3 févr. 1989, n° 58260, Gaumont : Dr. fisc. 1990, n° 52, comm. 2443, concl. N. Chaid-Nourai ; RJF 3/1989, n° 263*) ou encore des droits de commercialisation d'une spécialité pharmaceutique (*CE, 9e et 10e ss-sect., 14 oct. 2005, n° 260486, SCA Pfizer : JurisData n° 2005-080779 ; Lebon, T. p. 856 ; et n° 260511, SA Chiesi : Lebon, p. 428 ; Dr. fisc. 2005, n° 48, comm. 767, concl. S. Verclytte, note M. Sieraczek-Abitan ; RJF 1/2006, n° 4 et 5, chron. Y. Bénard, p. 3*).

4 – Le premier volet de la critique du ministre consiste à contester qu'un usufruit viager subisse une dépréciation du fait du passage du temps et puisse donc donner lieu à la comptabilisation d'amortissements. Il soutient que tant que l'usufruitier reste en vie, la valeur de l'usufruit ne subit aucune dépréciation et présente pour lui un caractère pérenne, la sortie de l'usufruit de l'actif devant être constatée en une seule fois à sa mort par la déduction en charges d'une moins-value.

Pour intuitive qu'elle apparaisse de prime abord, cette interprétation ne résiste pas à l'analyse. Car comme tout usufruit (*C. civ., art. 595*), l'usufruit viager est cessible entre vifs, mais il demeure indissolublement lié à la personne de l'usufruitier originaire, de sorte que la valeur du droit d'usufruit viager décroît à mesure que l'échéance de la mort de ce dernier se rapproche (*J. Carbonnier, Droit civil, t. 3, Les biens : PUF, 18e éd., 1998. – V. également en ce sens, implicitement, Cass. com., 26 sept. 2018, n° 16-26.503 : JurisData n° 2018-016986 – publié au bulletin*). Le barème applicable pour la détermination de l'assiette des droits de mutation est celui prévu au I de l'article 669 du CGI, qui prévoit justement que la valeur de l'usufruit décroît à mesure que l'âge de l'usufruitier augmente, entraînant l'appréciation corrélative de la valeur de la nue-propriété. Ainsi, même si les conditions de jouissance de son droit par l'usufruitier ne s'en

ressentent pas tant que l'intéressé ne s'avise pas de le céder, la valeur de l'usufruit viager se déprécie bien avec le temps. Nous vous invitons à écarter le moyen d'erreur de droit soulevé par le ministre sur ce point.

Le second moyen des pourvois est tiré de l'erreur de droit, de l'inexacte qualification juridique des faits et de la dénaturation à avoir jugé qu'il était possible de déterminer la durée prévisible de l'usufruit viager à la date de son entrée dans le patrimoine de l'intéressée.

Le ministre rappelle que les juges du fond ont déjà pris position sur cette question en ce qui concerne des usufruits à caractère temporaire (V s'agissant de l'usufruit d'un immeuble consenti à une société, amortissable sur la durée maximale de trente ans prévue à l'article 619 du Code civil, qui dispose que : « *L'usufruit qui n'est pas accordé à des particuliers ne dure que trente ans* », *TA Paris, 2e sect., 6 juill. 2009, n° 04-19716, SELARL Grossin et associés : RFN 2010 comm. 20 ; JCP N 2010, n° 13, 1162, obs. J.-P. Garçon. RJF 1/2010, n° 5.* – S'agissant de l'usufruit de titres de participation consenti pour une durée de dix ans, *TA Poitiers, 2e ch., 21 nov. 1996, n° 95-1701, SA Hôtel Grill de Poitiers Nord : Dr. fisc. 1997, n° 3, comm. 15 ; RJF 1/1997, n° 7*), mais il conteste qu'il puisse en aller de même pour un usufruit viager au motif que la date de décès de l'usufruitier est par nature imprévisible et dépend de facteurs divers tels que son état de santé, son mode de vie ou la pénibilité de la profession exercée. Le moyen revient en fait à contester que le recours aux tables de mortalité de l'INSEE soit assimilable à un usage généralement admis au sens de l'article 39, 1, 2° du CGI.

Il s'agit sans doute du point le plus délicat des pourvois. Deux raisons nous conduisent à vous inviter, là encore, à écarter le moyen.

La première est que si vous avez un temps subordonné l'amortissement d'actifs incorporels à la détermination certaine de la fin de leurs effets bénéfiques sur l'exploitation, vous vous contentez depuis votre décision de plénière *Sté Sofilec* du 6 décembre 1985 d'exiger qu'il soit seulement « *normalement prévisible* » qu'ils cessent leurs effets à une date déterminée (*CE, plén., 6 déc. 1985, n° 53001, Sté Sofilec, préc.*). L'absence de limitation dans le temps des effets bénéfiques de mandats de gestion acquis par une société administratrice de biens, d'une marque viticole ou encore de droits à construire vous ont ainsi conduit à leur dénier tout caractère amortissable (*CE, sect., 1er oct. 1999, n° 177809, SA Franco-suisse de gestion, préc. – CE, 9e et 10e ss-sect., 28 déc. 2007, n° 284899, min. c/ SA Domaine Clarence Dillon et n° 285506, SA Domaine Clarence Dillon : JurisData n° 2007-081254 ; Lebon, p. 550 ; Dr. fisc. 2008, n° 14, comm. 246, concl. L. Vallée, note J.-L. Pierre ; RJF 3/2008, n° 269 ; LPA 26 janv. 2009, p. 6, note J.-P. Maublanc. – CE, 9e et 10e ss-sect., 23 déc. 2010, n° 308206 : JurisData n° 2010-026175 ; Lebon, p. 524 ; Dr. fisc. 2011, n° 15, comm. 297, concl. P. Collin, note J.-P. Maublanc ; RJF 4/2011, n° 407*), mais l'impossibilité de prévoir avec exactitude la date à laquelle de tels effets bénéfiques prendront fin ne constitue pas en soi une circonstance déterminante. Elle ne vous a en tout cas pas empêchés d'admettre le caractère amortissable de droits d'exploitation cinématographiques, dont les effets bénéfiques varient pourtant selon le plus ou moins grand succès de l'œuvre (V. *CE, 8e et 7e ss-sect., 3 févr. 1989, n° 58260*,

Gaumont, préc.), ou de droits de commercialisation de spécialités pharmaceutiques, dont la durée de vie est elle aussi incertaine (*CE, 9e et 10e ss-sect., 14 oct. 2005, n° 260486, SCA Pfizer et n° 260511, SA Chiesi, préc.*).

La seconde raison est que les tables de mortalité de l'INSEE constituent à nos yeux une référence valable pour déterminer la durée attendue des effets bénéfiques d'un usufruit viager. Comme nous vous l'avons dit, c'est en effet en fonction de l'espérance de vie qu'est exprimé le barème prévu à l'article 669 du CGI permettant de calculer les valeurs respectives de l'usufruit et de la nue-propiété servant de base au calcul de l'assiette des droits de mutation, et l'espérance de vie est également utilisée pour évaluer la valeur économique d'un usufruit viager selon une méthode consistant à actualiser les flux de revenus futurs attachés à ce droit (*V. not. Mémento transmission d'entreprises Lefebvre, n° 88160 et s.*). Nous vous proposons de juger que le recours aux tables de mortalité de l'INSEE est assimilable aux « usages de la profession » auquel se réfère l'article 39, 1, 2° du CGI, étant entendu qu'est seule contestée par le ministre la possibilité de se référer à ces tables pour le calcul des amortissements et non le rythme selon lequel le droit d'usufruit viager détenu par Mme B devait être amorti. Précisons sur ce point que même s'il nous semble que l'intéressée pouvait valablement procéder comme elle l'a fait, il était possible de se demander si le rythme d'amortissement ne devait pas être calé sur le barème de l'article 669, en vertu duquel la valeur de l'usufruit servant d'assiette aux droits de mutation varie en fonction de l'âge de l'usufruitier par tranche de dix ans.

Par ces motifs, nous concluons au rejet des pourvois et ce que soit mise à la charge de l'État sous chacun des deux numéros, une somme de 3 000 € à verser à Mme B au titre des frais de procédure.

Anne Iljic rapporteur public

L'ADMINISTRATION A TOUT FAUX : L'USUFRUIT VIAGER EST UN ACTIF INCORPOREL ET IL PEUT ÊTRE AMORTI !

1 – Pour classique et répandue qu'il soit, le démembrement du droit de propriété n'a, au fond, rien de naturel. Scinder, au sein du droit réel, le droit « fondamental » lié à la disposition de la chose (la nue-propriété qui confère *l'abusus*), et le droit « auxiliaire » lié à son usage (l'usufruit qui permet *l'usus*), sans consentir à son titulaire un droit personnel, revient en fait à fissurer l'atome de la propriété, sans que, toujours, les conséquences ne soient parfaitement maîtrisées.

Au plan comptable notamment (et donc fiscal...), on ne peut pas tricher avec la « pluritularité » des droits ; qui inscrit le bien (ou le droit) à son bilan et pour quelle valeur ? Quelle est la nature du profit (ou de la perte) au cas de cession du bien (ou du droit) et comment le calculer ? Quelles sont les possibilités d'amortissement ou de dépréciation et comment les calculer ?

L'arrêt rendu par le Conseil d'État le 24 avril 2019 conformément aux conclusions d'Anne Iljic, et qui sera mentionné dans les tables du recueil Lebon, répond de façon pragmatique à certaines de ces questions, sans toutefois révolutionner ni le droit civil ni le droit fiscal.

Voici les faits. Mme B détenait avec son époux (décédé toutefois en 2009), l'usufruit viager d'une villa située au cap d'Antibes, alors qu'une SCI (dont sa fille était associée à 99,82 %, et elle-même de façon résiduelle) en possédait la nue-propriété. En tant qu'usufruitière, Mme B avait donné cette villa en location meublée et était imposée sur les loyers perçus au titre des BIC non professionnels. Pour calculer le bénéfice imposable, Madame B avait déduit de ses résultats l'amortissement de son droit (l'usufruit viager), calculé de façon linéaire à partir des tables de mortalité établies par l'INSEE, soit : $1\,350\,000 \text{ € (valeur de l'usufruit viager)} / 20 \text{ ans (espérance de vie de l'usufruitière)} = 67\,500 \text{ € par an}$.

À l'occasion de plusieurs vérifications de comptabilité de l'activité de location meublée portant sur les années 2011, 2012 et 2013, le vérificateur a considéré que l'usufruit viager ne pouvait être amorti ; il a donc remis en cause la déduction des amortissements avant de notifier au contribuable une proposition de rectification en matière d'impôt sur le revenu.

S'il faut reconnaître à l'Administration la vertu de la constance (eu égard à ses propres critères naturellement), il faut aussi observer que cela lui a coûté le prix de trois échecs successifs ; en première instance (quoi qu'une première décision du tribunal administratif de Strasbourg du 14 mars 2017 relative à

la seule année 2011, lui fût favorable), en appel (*CAA Nancy, 2e ch., 22 févr. 2018, n° 17NC00780 : R.J.F. 6/2018, n° 583. – CAA Nancy, 2e ch., 22 févr. 2018, n° 17NC01196*), et en cassation (*CE, 9e et 10e ss-sect., 24 avr. 2019, n° 419912 et 419913*).

Tant d'opiniâtreté forcerait notre admiration si la position de l'Administration ne présentait pas tous les symptômes d'une cause perdue. En effet, sur le fondement des articles 595 et 617 du Code civil, des articles 39 du CGI et 38 quater de l'annexe III au CGI, ainsi que de l'article 322-1 du Plan comptable général (excusez du peu...), le Conseil d'État juge que « l'usufruit viager est limité dans le temps et qu'il est, en tant que droit réel, cessible », que « la valeur de l'usufruit viager est dégressive avec le temps et que cette dépréciation peut justifier un amortissement » et enfin qu'il « est possible de déterminer la durée prévisible des effets bénéfiques d'un usufruit viager en tenant compte de l'espérance de vie de son titulaire, estimée à partir [des] tables de mortalité [de l'INSEE] ». Autrement dit, selon le Conseil d'État, toutes les conditions tenant à l'amortissement de l'usufruit viager sont réunies ; au regard de sa nature d'immobilisation incorporelle (1), de sa dépréciation liée au temps (2) et de sa durée prévisible (3).

1. La nature d'immobilisation incorporelle de l'usufruit viager

2 – Elle n'était certes plus débattue au niveau de la cassation, mais le Conseil d'État croit bon de rappeler dans sa décision que l'usufruit viager est, en tant que droit réel, *cessible*. Or, on se souvient que la « cessibilité » d'un droit fut, l'espace d'une jurisprudence que l'on croyait en grande partie abandonnée, considérée comme un marqueur des immobilisations incorporelles.

En ce qui concerne la cessibilité de l'usufruit, elle est prévue par l'article 595 du Code civil. Et selon l'article 621 du même Code civil : « *en cas de vente simultanée de l'usufruit et de la nue-propiété d'un bien, le prix se répartit entre l'usufruit et la nue-propiété selon la valeur respective de ses droits, sauf accord des parties pour reporter l'usufruit sur le prix* ». La doctrine y voit l'expression d'une indépendance entre l'usufruit et la nue-propiété qui sont conçus « comme deux droits réels coexistant sur la chose et juxtaposés, mais séparés : il n'y a pas communauté, mais bien séparation d'intérêts entre l'usufruitier et le nu-propiétaire » (*F. Terré et Ph. Simler, Droit civil, Les biens : Dalloz, 10e éd., 2018, n° 779*).

L'indépendance de la nue-propiété et de l'usufruit en droit civil trouve son prolongement dans la comptabilité de l'entreprise. En principe, le nu-propiétaire inscrira le bien dans le compte correspondant à l'actif démembré, en immobilisation corporelle ou incorporelle selon sa nature (*V. R. Obert, Le traitement comptable de l'usufruit et de la nue-propiété, RFC 2006, n° 393, p. 4*), alors que l'usufruitier inscrira son

droit dans un compte d'immobilisation incorporelle (CE, 3e et 8e ss-sect., 19 févr. 2003, n° 229373 : *Lebon*, p. 39 ; *JurisData* n° 2003-080298 ; *Dr. fisc.* 2003, n° 28, *comm.* 524, *concl.* S. Austray ; *RJF* 5/2003, n° 573 – bénéfices agricoles. – CE, 8e et 3e ss-sect., 16 févr. 2015, n° 363223 : *JurisData* n° 2015-003202 ; *Lebon T.*, p. 654 ; *Dr. fisc.* 2015, n° 21, *comm.* 314, *note* S. Quilici ; *RJF* 5/2015, n° 403 ; *BDCF* 5/2015, n° 58, *concl.* N. Escaut. – V. C. Acard, *fiscalité financière* : *Dr. fisc.* 2015, n° 24, *étude* 396, *spéc.* n° 8 – bénéfices non commerciaux), même si la Compagnie nationale des commissaires aux comptes (CNCC) avait également proposé une analyse "en substance" de l'usufruit qui consiste à le traiter comme un droit *personnel* et non pas *réel*, de telle sorte que la somme versée par l'usufruitier pour l'acquisition de son droit d'usage figurera comme un loyer constaté d'avance, à rapporter aux résultats sur la durée du contrat (V. *Bull. CNCC*, juin 2010, n° 158, *EC* 2009-72, p. 440).

Pour autant, sans aller jusqu'à remettre en cause la nature "réelle" de l'usufruit, la question du lien entre la cessibilité du bien et sa nature d'immobilisation incorporelle reste posée. C'est à ce niveau que l'arrêt nous surprend un peu car, si le Conseil d'État avait autrefois jugé que « ne doivent suivre le régime des éléments incorporels de l'actif immobilisé de l'entreprise que les droits constituant une source régulière de profit, dotés d'une pérennité suffisante et susceptible de faire l'objet d'une cession » (CE, 8e et 9e ss-sect., 21 août 1996, n° 154488, *SA Sife* : *JurisData* n° 1996-045024 ; *Lebon*, p. 343 ; *Dr. fisc.* 1996, n° 50, *comm.* 1482, *concl.* J. Arrighi de Casanova ; *RJF* 10/1996, n° 1137, *chron.* S. Austray, p. 634 ; *BGFE* 1996, n° 10, p. 1 et s., *obs.* J.-L. Pierre ; *GA*, 5e éd., n° 28. – V. M. Cozian, *La reconnaissance fiscale des incorporels. Propos introductifs* : *Dr. fisc.* 1998, n° 4, *étude* 100040. – M. Cozian et J.-L. Rossignol, *Les immobilisations incorporelles à la lumière de la jurisprudence SA Sife : arrêt de principe ou arrêt d'espèce ?* : *Dr. fisc.* 2007, n° 42, *étude* 914), il avait ensuite fait un pas en arrière en considérant que l'absence de cessibilité d'une marque viticole acquise – qui n'est pas cessible séparément de l'exploitation dans son ensemble – ne s'oppose pas nécessairement à ce qu'il soit qualifié d'élément d'actif incorporel (V. CE, 9e et 10e ss-sect., 28 déc. 2007, n° 284899, *min. c/ SA Domaine Clarence Dillon et n° 285506, SA Domaine Clarence Dillon* : *JurisData* n° 2007-081254 ; *Lebon*, p. 550 ; *Dr. fisc.* 2008, n° 14, *comm.* 246, *concl.* L. Vallée, *note* J.-L. Pierre ; *RJF* 3/2008, n° 269 ; *LPA* 26 janv. 2009, p. 6, *note* J.-P. Maublanc. – CE, 10e et 9e ch., 6 juin 2018, n° 409501, *Sté fermière du Château de Camensac* : *Dr. fisc.* 2018, n° 51-52, *comm.* 507, *concl.* A. Bretonneau), ce qui a été compris comme venant restreindre le critère de la cessibilité aux seuls contrats de concession de droits de la propriété industrielle qui étaient en cause en 1996 (V. A. de Bissy, *Comptabilité et fiscalité* : *LexisNexis*, 2e éd., 2016, n° 378. – J. Jeausserand, *Jurisprudence Sife : vingt ans après* : *Dr. fisc.* 2015, n° 23, *étude* 390).

Est-ce à dire que la cessibilité du droit incorporel, tel l'usufruit viager, est de nouveau requise pour qu'il puisse être immobilisé ? Sans doute non. Plus vraisemblablement, ce qu'a voulu dire le Conseil d'État c'est que, à partir du moment où le droit est cessible, il possède une certaine valeur qui est susceptible de figurer au bilan en tant qu'immobilisation incorporelle. Mais ce n'est pas parce que le droit n'est pas cessible, qu'il ne doit pas figurer au bilan. Il faut bien comprendre en effet que ce que le juge cherche à vérifier lorsqu'il se trouve confronté à la question de l'immobilisation d'un droit incorporel c'est sa nature "patrimoniale", c'est-à-dire son aptitude à être une richesse pour l'entreprise. Le Plan comptable général (PCG) l'exprime à sa manière en posant que : « *Un actif est un élément identifiable du patrimoine ayant une valeur économique positive pour l'entité, c'est-à-dire un élément générant une ressource que l'entité contrôle du fait d'événements passés et dont elle attend des avantages économiques futurs* » (PCG, art. 211-1), avant d'enchaîner qu'une immobilisation incorporelle est identifiable dans deux situations : « *si elle est séparable des activités de l'entité, c'est-à-dire susceptible d'être vendue, transférée, louée ou échangée de manière isolée ou avec un contrat, un autre actif ou passif, ou si elle résulte d'un droit légal ou contractuel même si ce droit n'est pas transférable ou séparable de l'entité ou des autres droits et obligation* » (PCG, art. 211-5).

On voit donc bien que les deux critères comptables (cessibilité du droit et protection du détenteur de ce droit) sont alternatifs et non pas cumulatifs, et que le critère de la cessibilité est abandonné en tant que critère exclusif des immobilisations incorporelles. Au demeurant, la jurisprudence fiscale est conforme aux dernières évolutions du droit comptable. Certes, le Conseil d'État continu d'exiger la cessibilité du droit pour les contrats de location de brevets ou de marques (V. CE, 9^e et 10^e ch., 7 déc. 2016, n° 369814, Sté eBay France : JurisData n° 2016-026913 ; Dr. fisc. 2017, n° 8, comm. 165, concl. É. Bokdam-Tognetti, note J.-L. Pierre ; FR 3/2017, inf. 1, p. 3, concernant des droits d'utilisation d'un nom de domaine sur Internet), mais, ainsi que le rappelle l'administration fiscale elle-même : « cette nouvelle définition [NDLR : des immobilisations incorporelles en comptabilité] ne s'applique pas aux contrats de location, y compris crédit-bail et locations avec option d'achat, ni aux contrats de louage de marque et de brevet », avant d'ajouter que : « Pour ces contrats de location ou de concession, les critères dégagés par la jurisprudence pour l'identification d'un actif immobilisé incorporel à l'occasion du versement de redevances demeurent pleinement applicables et plus particulièrement, le critère de cessibilité dégagé dans la jurisprudence précitée » (BOI-BIC-CHG-20-10-10, 13 oct. 2014, § 70).

2. La dépréciation de l'usufruit viager liée au temps

3 – C'est sur ce point que porte le premier moyen du ministre. Ce dernier conteste en effet qu'un usufruit viager se déprécie du fait de l'écoulement du temps et puisse donc donner lieu à un

amortissement. Il soutient au contraire que, tant que l'usufruitier reste en vie, son droit présente pour lui un caractère pérenne, de telle sorte que l'usufruitier – qui est rappelons-le ici un contribuable relevant des BIC – ne peut pas déduire une charge d'amortissement tant que dure l'usufruit, mais seulement une perte (« moins-value ») lorsqu'il disparaît de l'actif du bilan.

Aussi surprenante soit-elle, cette position mérite qu'on s'y arrête, au moins pour essayer de la comprendre. Il faut dire qu'elle possède l'avantage de la logique et la force des axiomes ; si un actif ne se déprécie pas avec le temps qui passe ou l'usage qu'on en fait, sa perte en valeur ne peut être constatée que par le biais d'une dépréciation (tant qu'il est au bilan), ou d'une moins-value (quand il en sort). Revenons sur ces deux affirmations, en commençant par la dernière.

La position de l'Administration selon laquelle la perte en valeur de l'usufruit est constatée en une seule fois, au décès de l'usufruitier, est très différente des traitements comptables proposés jusque-là. Elle s'oppose naturellement à la déduction d'un amortissement pour dépréciation d'une immobilisation incorporelle tout au long de la vie de l'usufruitier (nous y reviendrons au paragraphe suivant, ; c'est le cœur du litige). Elle s'oppose également à un traitement *en charges* de l'usufruit lors de son acquisition (mais ce n'est pas notre hypothèse de travail, puisque l'usufruit figurait au bilan de l'entreprise de location en meublé). Elle se rapproche davantage du traitement comptable du « droit au bail », dont on sait qu'il n'est pas en principe amortissable en raison de son caractère renouvelable (*CE, 7^e et 8^e ss-sect., 15 oct. 1982, n° 26585 : Dr. fisc. 1983, n° 15, comm. 754, concl. P. Rivière ; RJF 12/1982, n° 1090. – BOI-BIC-AMT-10-20, 1^{er} mars 2017, § 370*), quoique la CNCC avait en son temps indiqué quelle ne s'y opposait pas par principe (*V. Bull. CNCC, n° 88, déc. 1992, EC 92-30, p. 624*), et qui de toute manière n'interdit pas la déduction de provisions pour dépréciation tout au long de l'usufruit (*V. en ce sens, J. Turot, L'usufruit d'actions peut s'amortir : BF 6/1997, p. 374 et s., n° 11. – V. également, dans le cas particulier d'une cession d'usufruit par un propriétaire qui conserve la nue-propriété du bien, L. de Maintenant, Cession de l'usufruit : et si on voyait les choses autrement ? BF 7-8/2000, p. 407 et s., n° 18*). Ce mélange des genres entre droits réels et droits personnels est certes peu conforme à nos classifications juridiques traditionnelles, mais le législateur lui-même n'est pas toujours irréprochable en la matière (*V. par ex., C. com., art. 239-3, al. 2, relatif à la location d'actions ou de parts sociales, selon lequel : « Pour l'exercice des autres droits attachés aux actions et parts sociales louées, le bailleur est considéré comme le nu-propriétaire et le locataire comme l'usufruitier »*).

La position de l'Administration selon laquelle la valeur de l'usufruit viager ne subit aucune dépréciation chez l'usufruitier tant qu'il est en vie soulève des objections beaucoup plus fortes tant il paraît

évident et communément admis que la valeur de l'usufruit repose sur l'espérance de vie de l'usufruitier... laquelle diminue avec l'âge ! Mais essayons tout de même de comprendre le cheminement de pensée de l'Administration. Celle-ci se place exclusivement du côté de l'usufruitier, et elle en déduit qu'en définitive, *pour lui*, la valeur de l'usufruit n'évolue pas : elle restera la même jusqu'à son décès. Autrement dit, ce qui fait la valeur d'un usufruit, c'est son caractère illimité (nous voulons dire : en ce qu'il est conçu comme un terme indéfini, qui se produira, mais on ne sait pas quand). C'est évidemment une différence majeure avec l'usufruit temporaire (« à durée fixe »), dont la durée est limitée contractuellement ; ces usufruits sont amortis sur leur durée d'utilisation (*TA Poitiers, 2e ch., 21 nov. 1996, n° 95-1701, SA Hôtel Grill de Poitiers Nord : Dr. fisc. 1997, n° 3, comm. 15 ; RJF 1/1997, n° 7* – usufruit de titres de participation consenti pour 10 ans), ou le maximum prévu par la loi (*TA Paris, 2e sect., 6 juill. 2009, n° 04-19716, SELARL Grossin et associés : RFN 2010 comm. 20 ; JCP N 2010, n° 13, 1162, obs. J.-P. Garçon. RJF 1/2010, n° 5* – Usufruit d'un immeuble consenti pour 30 ans, maximum autorisé par l'article 619 du Code civil lorsque l'usufruit n'est pas accordé à des particuliers). Même ainsi justifiée, la position de l'Administration n'est pas convaincante. On comprend bien que l'important pour l'usufruitier est qu'il puisse profiter du bien jusqu'à son dernier souffle, mais il n'en demeure pas moins que la perspective change si l'on se place dans l'optique d'une cession du droit, ceci parce que la valeur d'une chose repose sur le prix qu'est prêt à payer un potentiel acquéreur, or ce prix dépend nécessairement de l'espérance de vie de l'usufruitier initial étant donné que la durée de l'usufruit reste la même avant et après la cession (V. *F. Terré et Ph. Simler, Droit civil, Les biens, préc., n° 819*).

À l'évidence, ce moyen ne pouvait perdurer devant le Conseil d'État. Le second moyen de l'Administration – finalement relatif à l'évaluation de l'usufruit viager – est un peu plus sérieux.

3. La durée prévisible de l'usufruit viager

4 – Conformément à une jurisprudence désormais bien établie (*CE, sect., 1er oct. 1999, n° 177809, SA Franco-suisse de gestion : JurisData n° 1999-051288 ; Dr. fisc. 1999, n° 45, comm. 824, concl. G. Goulard ; RJF 11/1999, n° 1324 ; AJDI 2000, p. 135, obs. J.-P. Maublanc ; BGFE 1999, n° 11, p. 3, obs. J.-M. Tirard. – CE, 9e et 10e ss-sect., 14 oct. 2005, n° 260486, SCA Pfizer : JurisData n° 2005-080779 ; Lebon, T. p. 856 ; et n° 260511, SA Chiesi : Lebon, p. 428 ; Dr. fisc. 2005, n° 48, comm. 767, concl. S. Verclytte, note M. Sieraczek-Abitan ; RJF 1/2006, n° 4 et 5, chron. Y. Bénard, p. 3. – CE, 9e et 10e ss-sect., 28 déc. 2007, n° 284899, min. c/ SA Domaine Clarence Dillon et n° 285506, SA Domaine Clarence Dillon, préc.), le Conseil d'État rappelle « qu'un élément d'actif incorporel ne peut donner lieu à une dotation annuelle à un compte d'amortissement que s'il est normalement prévisible, lors de sa création ou de son acquisition par l'entreprise, que ses effets bénéfiques prendront fin à une date déterminée ». En*

termes choisis, cette formulation signifie d'abord que la dépréciation doit être *irréversible* ; c'est ce caractère qui permet d'opposer les *amortissements* pour dépréciation et les *provisions* pour dépréciation (V. A. de Bissy, *Comptabilité et fiscalité, préc.*, n° 423). S'agissant ici d'un usufruit viager, ce point n'était naturellement pas en discussion. Mais, et c'est ce que contestait l'Administration en l'espèce, elle suppose aussi que soit précisément établie la durée d'utilité de l'usufruit viager pour l'entreprise. L'Administration soutient en effet qu'il n'est pas possible de fixer avec suffisamment de précision la date à laquelle l'usufruit prendra fin, ce qui la conduit à rejeter la référence aux tables de mortalités publiées par l'INSEE. Cette position administrative soulève en réalité un double problème ; quant à savoir quel niveau de précision il faut atteindre pour faire la preuve de la fin « prévisible » de la dépréciation, et quant à savoir si les tables de mortalités publiées par l'INSEE permettent d'atteindre cet objectif.

La première difficulté concerne le principe même de l'amortissement. Dans les faits, l'Administration s'attachait exclusivement à l'exigence supposée selon laquelle il convient, pour admettre un amortissement, de situer précisément la fin de la durée d'utilité du bien ou du droit pour l'entreprise. Et il est bien évident que cela est impossible s'agissant d'un usufruit viager dont la durée est par hypothèse aléatoire. En réalité, une lecture d'ensemble du considérant traditionnel ci-dessus reproduit permet de comprendre qu'en aucun cas il est requis que soit rapportée la preuve de la date à laquelle les effets bénéfiques prendront fin, mais simplement que cette date existe (c'est le *terme indéfini* évoqué plus haut), et qu'elle puisse être fixée de manière suffisamment fiable (c'est la référence à la fin « normalement prévisible » de l'utilité). À cet égard, et depuis longtemps, le Conseil d'État se contente d'une simple estimation, ce qui l'a conduit par exemple à admettre l'amortissement des autorisations de mise sur le marché de spécialités pharmaceutiques en dépit du caractère aléatoire de leur durée de commercialisation (CE, 9e et 10e ss-sect., 14 oct. 2005, n° 260486, SCA Pfizer et n° 260511, SA Chiesi, préc. – CE, 9e et 10e ss-sect., 7 nov. 2013, n° 348777, Sté Laboratoire Legras : Dr. fisc. 2014, n° 7-8, comm. 166 ; RJF 2014, n° 119), quoique cela n'ait rien d'automatique (V. CE, 8e et 3e ss-sect., 28 déc. 2005, n° 260450, Sté Les laboratoires du docteur E. Bouchara : RJF 3/2006, n° 240 ; BDCF 3/2006, n° 27, concl. P. Collin – il ne suffit pas de faire référence à la durée de l'autorisation qui est limitée à 5 ans et à l'obsolescence de tout médicament pour pouvoir amortir les autorisations de mise sur le marché), ou encore l'amortissement des droits d'exploitation d'un film dont le succès commercial est incertain (CE, 8e et 7e ss-sect., 3 févr. 1989, n° 58260, Gaumont : Dr. fisc. 1990, n° 52, comm. 2443, concl. N. Chaid-Nourai ; RJF 3/1989, n° 263). En définitive, ce qui compte aux yeux du Conseil d'État, c'est davantage la certitude que le droit s'éteindra à une certaine date plus que la certitude de cette date.

La seconde difficulté touche au plan d'amortissement. Selon l'article 39, 1, 2° du CGI, sont déductibles « *les amortissements réellement effectués par l'entreprise, dans la limite de ceux qui sont généralement admis d'après les usages de chaque nature d'industrie, de commerce ou d'exploitation* ». Comme il n'existe aucun usage comptable en matière de démembrement de propriété (V. A. de Bissy, *Comptabilité et fiscalité, préc.*, n° 419), toute la question est de savoir quelle peut être la référence acceptable afin de déterminer la durée d'amortissement de l'usufruit viager. On a bien compris que si les statistiques sur l'espérance de vie établies par l'INSEE ne trouvent pas grâce aux yeux de l'administration fiscale, c'est davantage à cause du principe de l'amortissement, qu'elle conteste, que de ses modalités, qui finalement n'étaient pas en cause. Comment en effet contester que l'espérance de vie diminue au fur et à mesure que l'on avance en âge ? ! Toute la question est alors de savoir dans quelle mesure... Sans aller jusqu'à assimiler les tables de mortalité établies par l'INSEE aux « *usages de la profession* » visés à l'article 39, 1, 2° précité, comme le lui suggérait pourtant la rapporteure publique, le Conseil d'État juge qu'« Il est dès lors possible de déterminer la durée prévisible des effets bénéfiques d'un usufruit viager en tenant compte de l'espérance de vie de son titulaire, estimée à partir de ces tables de mortalité ». En l'espèce, il valide l'amortissement de l'usufruit viager sur 20 ans, compte tenu de l'espérance de vie de l'usufruitière d'après les données de l'INSEE.

La question de la durée de l'amortissement étant réglée, reste – *pour l'avenir* – celle du mode d'amortissement. À côté du mode linéaire, qui n'était pas en discussion dans l'arrêt, la rapporteure publique, Anne Iljic, avait évoqué la possibilité d'utiliser le barème de l'article 669 du CGI (669, I en fait) qui, comme on le sait, permet d'établir les valeurs respectives de l'usufruit et de la nue-propriété pour la liquidation des droits de mutation et de la taxe de publicité foncière. Le Conseil d'État n'est pas allé jusque-là ; il cite seulement l'article 669 pour fonder en droit la référence aux tables de mortalité de l'INSEE, celles-ci ayant vraisemblablement été utilisées lorsqu'il s'est agi de réviser le barème de l'ancien article 762 du CGI (devenu l'article 669, I), précisément afin de tenir compte de l'allongement de la vie humaine (*L. n° 2003-1311, 30 déc. 2003, art. 19, 1° : Dr. fisc. 2004, n° 1-2, comm. 1* – le précédent barème n'avait en effet pas été révisé depuis son instauration en 1901 !). Il est vrai qu'on voit mal comment un plan d'amortissement pourrait se satisfaire du barème de l'article 669 qui prévoit une modification de la valeur des démembrements tous les 10 ans seulement ! Peut-être alors pourrait-on envisager la comptabilisation d'un amortissement "*croissant*"; les annuités augmenteraient au fur et à mesure que l'usufruitier se rapproche de la date prévisible de son décès. Le droit comptable permet ce mode d'amortissement (V. *Mémento comptable Lefebvre 2020, n° 27260*), et l'administration fiscale, quoique très prudente, n'est pas hostile à des modes d'amortissement dérogatoires (V. *BOI-BIC-AMT-10-40-10, 16 déc. 2016, § 260*).

Il ne reste plus à l'administration fiscale qu'à rapporter sa doctrine qui, se fondant sur une jurisprudence d'un autre âge, énonce encore que : « Les éléments mobiliers ou immobiliers dont une entreprise industrielle ou commerciale a la jouissance en qualité d'usufruitier ne font pas partie de son actif. Cette entreprise, dès lors, ne peut pratiquer aucun amortissement à raison de ces éléments » (BOI-BIC-AMT-10-20, 1er mars 2017, § 260). **Tout est faux : l'usufruit est un actif incorporel et il peut être amorti.** Le Conseil d'État donne ainsi raison à tous ceux qui prônent, parfois depuis longtemps, le caractère amortissable de l'usufruit (V. P. Fernoux, *Monsieur le juge, persistez... l'usufruit est bien un droit amortissable*, BF 2/1998, p. 77 et s.).