



USUFRUIT ET CONTRÔLE



La RFC de décembre 2006 a évoqué la notion de contrôle appliquée à l'usufruit et à la nue-propiété. Cette notion sert à retenir la qualification d'actif (article 211-1 du PCG), où un actif est « un élément générant une ressource que l'entité contrôle du fait d'événements passés et dont elle attend des avantages économiques futurs ».

4 La notion de contrôle en comptabilité

La notion de contrôle en comptabilité peut être analysée de trois points de vue différents.

Dans l'avis 2004-01 du CNC relatif au traitement comptable des fusions (qui a conduit au règlement 2004-01 du CRC), pour la définition de la notion de contrôle, il est fait référence à la définition donnée par le § 1002 du règlement 99-02 relatif aux comptes consolidés, lequel précise notamment que « le contrôle exclusif est le pouvoir de diriger les politiques financière et opérationnelle d'une entreprise afin de tirer avantage de ses activités ». Si ce contrôle peut s'effectuer par la détention de droits de vote dans une entité ou par la désignation de la majorité des organes d'administration, de direction ou de surveillance, il peut aussi être lié au droit d'exercer une influence dominante sur une entité en vertu d'un contrat ou de clauses statutaires.

Le deuxième point de vue est celui du contrôle proprement dit de l'actif identifié. Ce pourrait être un contrôle de droit (droit de propriété notamment) ou un contrôle de fait (pour certains cas en France comme les contrats de concession, les immeubles construits sur sol d'autrui, les biens faisant l'objet d'une clause de réserve de propriété, les agencements et installations détenus sur des immeubles en location).

Le troisième point de vue, enfin, est celui du contrôle de la ressource générée par

l'actif. C'est celui qui a été retenu par l'avis 2004-15 du CNC (qui a conduit au règlement 2004-06 du CRC) et dans la définition de l'actif de l'article 211-1 du PCG. Cet article, construit à partir de l'ancien article 211-1 du PCG, version 1999, pour lequel « tout élément du patrimoine ayant une valeur économique positive pour l'entité est considéré comme un élément d'actif » a été complété par la notion de contrôle tirée du cadre conceptuel de l'IASB (§ 49 a) où « un actif est une ressource contrôlée par l'entreprise du fait d'événements passés et

(ou procure-t-il des avantages futurs à l'entité) ;

- l'entité recevra-t-elle le produit de cette ressource ;
- l'entité assumera-t-elle les risques associés à cette ressource.

Application à l'usufruit d'un bien

On peut appliquer ces cinq questions à l'usufruit d'un bien (par exemple à l'usufruit d'un immeuble apporté dans une société) :

Questions	Réponses
L'usufruit de l'immeuble est-il un élément du patrimoine ?	Oui, l'usufruit est un droit, démembrement du droit de propriété de l'immeuble, et fait partie du patrimoine juridique (et comptable) de la société.
L'usufruit de l'immeuble est-il identifiable ?	Oui, l'immeuble est identifiable et l'usufruit de cet immeuble constaté de manière légale (cas d'une succession, par exemple) ou conventionnelle est également identifiable.
L'usufruit de l'immeuble génère-t-il une ressource ?	Oui, l'immeuble dégage une ressource (son utilisation permet à la société de produire des biens et des services).
L'entité recevra-t-elle le produit de la ressource ?	Oui, le produit de la ressource reviendra à la société.
L'entité assume-t-elle les risques associés à cette ressource ?	Oui, puisque conformément à l'article 578 du Code civil, l'usufruitier de l'immeuble « a la charge d'en conserver la substance » et en cas de destruction, devrait offrir une solution de remplacement au nu-propiétaire.

dont les avantages futurs sont attendus par l'entreprise ». Il est à noter (avis 2004-15 du CNC § 3.1) que « l'existence d'une certitude suffisante que les avantages économiques futurs iront à l'entité demande que l'on s'assure que celle-ci recevra les avantages attachés à cet actif et assumera les risques associés ».

L'usufruit est-il un actif ?

Pour savoir si l'usufruit (ou la nue-propiété) d'un bien est un actif, on peut se poser les questions suivantes :

• s'agit-il d'un élément du patrimoine (il est à noter que la notion de patrimoine en comptabilité est bien plus large que la notion juridique, permettant la comptabilisation à l'actif, par exemple, des agencements et installations réalisées dans des immeubles détenus en location) ;

- cet élément est-il identifiable ;
- cet élément génère-t-il une ressource

On peut ainsi en conclure que l'usufruit de l'immeuble est un actif. On pourrait se poser les mêmes questions pour la nue-propiété et en conclure que cette nue-propiété est un actif (différent de l'usufruit) pour le nu-propiétaire.

Pour en savoir plus

- R. Obert – Le traitement comptable de l'usufruit et de la nue-propiété - RFC 394 - décembre 2006.
- IASB – Cadre conceptuel § 49 à 59, 89 et 90.
- CNC - Avis 2004-01 du 25 mars 2004 relatif au traitement comptable des fusions et opérations assimilées ; avis 2004-15 du 23 juin 2004 relatif à la définition, à la comptabilisation et à l'évaluation des actifs.

■ Robert OBERT

Diplômé d'expertise comptable
Docteur en sciences de gestion