

## Notes de synthèse

La Revue Française de Comptabilité publie sous cette rubrique des notes de synthèse qui font le point sur des questions comptables, fiscales et juridiques ayant fait l'objet de modifications récentes. Ces notes réalisées par des membres de la Direction des Etudes Techniques

et des membres extérieurs sous la direction de Gilbert Gélard et Eric Delesalle doivent aider les lecteurs, et notamment les étudiants en expertise comptable, à appréhender plus complètement les réalités nouvelles.

### IMMOBILISATIONS INCORPORELLES ACQUISES AU MOYEN DE REDEVANCES ANNUELLES

Certaines immobilisations telles que les fonds de commerce ou des concessions de licences d'exploitation de brevets sont acquises moyennant le paiement d'une redevance périodique calculée sur un chiffre d'affaires, pendant une certaine durée.

La présente note de synthèse a pour objet d'étudier les particularités liées à cette modalité particulière de paiement de ces actifs en répondant aux questions suivantes (sur le plan fiscal et sur le plan comptable) :

S'agit-il vraiment d'immobilisations ? Quelle est la valeur d'entrée à retenir ? Sur quelles bases doit se calculer l'amortissement ?

#### I/ ASPECT FISCAL

Selon les principes fiscaux généraux, est un élément incorporel de l'actif immobilisé, un droit constituant une source régulière de profits dotée d'une pérennité suffisante : tel est le cas des droits conférés par le bénéfice de la concession d'une licence d'exploitation de brevet.

Ce principe est commenté par les décisions fiscales suivantes :

#### Conseil d'Etat du 5 novembre 1984 n° 43573

Selon une convention en date du 20 septembre 1965, la société X a obtenu de la société de droit japonais Y la concession d'une licence pour la fabrication d'acides glutamiques, ainsi que le savoir-faire correspondant, avec l'exclusivité pour la fabrication desdits acides dans treize pays européens, la fourniture de sources bactériennes et une assistance technique, moyennant le paiement, d'une part, d'une somme fixe versée en trois fractions lors de la conclusion du contrat et au cours des deux années suivantes, et, d'autre part, de redevances annuelles basées sur les quantités produites des acides concernés. Cette concession, initialement conclue pour dix ans, prévoyait qu'à l'expiration de celle-ci, les droits d'exploitation des brevets deviendraient la propriété de la société X.

La société a enregistré en immobilisations incorporelles le montant de la redevance fixe.

Le Conseil d'Etat a considéré que, dès la conclusion du contrat, la société est devenue titulaire de droits constituant une source régulière de profits dotée d'une pérennité suffisante et que ceux-ci devaient figurer parmi les éléments incorporels de l'actif immobilisé pour leur valeur d'acquisition réelle, laquelle était constituée par le montant de la somme fixe stipulée au contrat, majorée de la valeur estimée des redevances annuelles à verser ultérieurement, sans pouvoir, en ce qui concerne ces dernières, les regarder comme des charges de l'exercice au cours duquel elles seraient payées.

#### Réponse Chauvet - Assemblée Nationale 30 janvier 1960

*Remarque préliminaire :* Les dispositions suivantes concernent les éléments acquis au moyen de redevances annuelles. Les brevets ne sont pris qu'à titre d'exemple. Pour l'administration, l'amortissement des brevets acquis moyennant le versement de redevances annuelles (proportionnelles au chiffre d'affaires ou au nombre de produits vendus) doit, en principe, être effectué à la clôture de chacun des exercices compris dans la période à l'expiration de laquelle ils sont destinés à tomber dans le domaine public, en fonction de la valeur représentative des redevances telle qu'elle est inscrite en comptabilité et fixée par l'entreprise intéressée. Mais cette valeur ne constitue qu'une base provisoire et c'est en définitive, le prix de revient réel qui doit être amorti.

Il s'ensuit que, si le montant cumulé des redevances payées à la clôture d'un exercice vient à excéder la valeur ainsi retenue, ce montant constitue un nouveau prix de revient qui doit être substitué comme base de calcul à l'ancienne valeur estimative, et l'annuité d'amortissement, qui peut être inscrite en comptabilité à la clôture dudit exercice, est égale à la différence entre la somme des amortissements recalculés pour chacun des exercices écoulés, en fonction de ce nouveau prix de revient, et le montant total des amortissements effectivement pratiqués jusqu'alors.

Prenons un exemple :

Un brevet est acquis moyennant le versement pendant 4 ans de redevances annuelles proportionnelles au chiffre d'affaires. Les redevances prévues sont respectivement de (2,7 ; 3 ; 3,3 ; 3).

La somme des redevances futures, soit 12, constitue la valeur d'inscription en immobilisation incorporelle.

Par conséquent, l'amortissement théorique est de 3 (12/4).

Les redevances payées sont respectivement de (3,8 ; 6,2 ; 4 ; 2).

Calculons les amortissements déductibles fiscalement :

Année	Redevances payées	Redevances cumulées	Base d'amortissement	Amortissement
1	3,8	3,8	12	3
2	6,2	10	12	3
3	4	14	14 (1)	4,5 (2)
4	2	16	16	5,5 (3)

(1) Car les redevances cumulées (soit 14) excèdent la valeur inscrite en immobilisation (soit 12).

(2)  $\frac{14}{4} \times 3 = (3 + 3)$

(3)  $16 - (3 + 3 + 4,5)$ .

Si, à un moment quelconque de la période de validité du brevet, il ressort de la quotité des redevances annuelles déjà payées, qu'il a été fait une estimation excessive du prix de cession, l'administration est fondée, sous le contrôle du juge de l'impôt, à réduire l'estimation ainsi retenue et à calculer, sur une base rectifiée, les amortissements afférents tant aux exercices antérieurs non encore prescrits qu'aux exercices restant à courir de la période de validité du brevet. Bien entendu, le montant global des amortissements déduits des bénéficiaires imposables ne peut, en définitive, excéder le chiffre total des redevances payées au cours de ladite période.

Reprenons l'exemple précédent, en supposant que les redevances payées sont respectivement de (1,5 ; 2 ; 2,5 ; 2).

Année	Redevances payées	Redevances cumulées	Base d'amortissement	Amortissement
1	1,5	1,5	12	3
2	2	3,5	12	3
3	2,5	6	8	0 <sup>(4)</sup>
4	2	8	8	2 <sup>(5)</sup>

En tout état de cause, il est admis, dans un souci de simplification, que, si le versement des redevances est échelonné sur toute la durée de validité de l'utilisation du brevet, l'acquéreur peut opérer chaque année un amortissement d'un montant égal à celui de la redevance versée au cours de la même année.

**Conseil d'Etat du 26 octobre 1983 n° 33457**

Il résulte de l'instruction que la société X a acheté à M. P, inventeur, la licence d'exploitation d'un brevet. Le litige porte sur la réintégration, dans les bénéfices de la société, des sommes de 44 822 F et 108 975 F versées à l'inventeur au cours des exercices 1968 et 1969.

Les sommes versées au cédant après le 21 février 1968, date d'achat du brevet, représentaient pour la société le prix d'acquisition d'un élément d'actif qu'elle s'est abstenue d'inscrire, pour sa valeur, à son bilan. Selon la réponse ministérielle à un parlementaire (ci-dessus mentionnée), celle-ci pouvait être admise à pratiquer un amortissement annuel égal aux sommes versées chaque année au cédant de ce brevet, à la condition qu'elle ait inscrit à l'actif de son bilan la valeur d'acquisition de ce brevet, laquelle doit être représentative de la valeur estimée des redevances qu'elle acquittera au cours de la durée d'exploitation dudit brevet.

La société s'est bornée à inscrire, dans les immobilisations, la contre-valeur des redevances versées dans l'année, sans procéder à l'inscription de la valeur estimée du prix d'acquisition du brevet. Par conséquent, le Conseil d'Etat a jugé que la société n'est pas fondée à demander le bénéfice de la doctrine administrative qu'elle invoque.

**II/ ASPECT COMPTABLE**

La qualification d'immobilisation résulte de la notion d'usage « de façon durable à l'activité de l'entreprise »,

et de non-consommation par le premier usage (P.C.G. p. I.32).

La solution fiscale ci-dessus mentionnée (activation pour le montant des redevances futures) est donc conforme au principe comptable énoncé par l'article 12 du Code de commerce (« A leur date d'entrée dans le patrimoine de l'entreprise, les biens acquis à titre onéreux sont enregistrés à leur coût d'acquisition ») et précisé par l'article 7 du décret du 29 novembre 1983 (« Le coût d'acquisition est égal au prix d'achat majoré des frais accessoires nécessaires à la mise en état d'utilisation du bien »). En effet, le versement de redevances ne constitue qu'une modalité de paiement d'un élément de l'actif incorporel immobilisé dans le cas visé (fonds de commerce, brevet,...).

Prenons un exemple :

Une société X commercialise des appareils destinés au public. Elle a signé avec un inventeur, le 6 mars de l'année N, un contrat de licence qui, moyennant une redevance fixe de 10 000 000 F et une redevance variable de 500 F par appareil, autorise la société à commercialiser le produit sur la France pendant 5 ans.

La société X s'engage à fabriquer et/ou à faire fabriquer et vendre, pendant la période du contrat, un minimum de 30 000 appareils, cet engagement s'apprécie globalement sur une période de cinq années (avec ajustement au terme de la cinquième année).

Les prévisions de fabrication, ventes, s'analysent comme suit :

Année	Nombre d'appareils
1	3 000
2	7 500
3	9 000
4	6 000
5	4 500
	30 000

**1/ Premier cas**

On suppose que les ventes annuelles correspondent exactement aux prévisions.

La licence est à immobiliser pour la valeur probable des redevances futures, soit 25 000 000 F [10 000 000 + (30 000 × 500)].

En fait, dans le cas présent, il s'agit d'une valeur certaine et non d'une valeur probable puisque la société s'est engagée à produire et vendre ces 30 000 appareils. L'immobilisation est à amortir sur la durée du privilège dont bénéficie la société, soit 5 ans. L'amortissement pratiqué peut être l'amortissement linéaire sur la période du contrat (5 ans), ou selon une modalité de calcul fixée en fonction des appareils réellement vendus.

On retient dans la suite de l'exemple par hypothèse l'amortissement linéaire.

Les écritures sont donc les suivantes :

(4) La société constate qu'elle n'atteindra pas le montant des redevances prévisionnelles de 12. Aussi, les amortissements sont recalculés pour une base de 8 (somme des redevances payées durant les 3 premières années soit 6, et de la redevance prévisionnelle de l'année 4 réajustée à 2).

Le montant de l'amortissement de l'année 4 est donc de :  $\frac{8}{4} \times 3 - (3 + 3)$ .

(5) 8 - (3 + 3).

# FORMATION

Année 1

		Année 1		
205	404	A) Concessions et droits similaires, brevets, licences Fournisseurs d'immobilisations	25.000.000	25.000.000
404	512	B) Fournisseurs d'immobilisations Banques	10.000.000 (1)	10.000.000
404	512	C) Fournisseurs d'immobilisations Banques	1.500.000 (2)	1.500.000
681	2805	D) Dotations aux amortissements Amortissements des licences	5.000.000 (3)	5.000.000

(1) Paiement de la redevance fixe de 10 000 000 F.

(2)  $3\ 000 \times 500 = 1\ 500\ 000$  F.

(3)  $25\ 000\ 000 / 5 = 5\ 000\ 000$  F.

L'amortissement est déductible fiscalement.

## 2/ Deuxième cas

On suppose qu'en fait seulement 80 % des ventes d'appareils ne sont effectuées (et cela chacune des années).

La société s'étant engagée, au terme du contrat, à payer des redevances sur un quota minimum de 30 000 appareils, cette hypothèse revient exactement à la précédente au niveau de la valeur d'entrée de la licence.

Mais la première année, une redevance sur 2 400 appareils ( $3\ 000 \times 80\%$ ) sera payée. Par conséquent, le compte fournisseurs d'immobilisations sera régularisé au terme du contrat lors du versement effectué pour respecter l'engagement minimum de 3 000 000 F ( $20\% \times 30\ 000 \times 500$ ).

## 3/ Troisième cas

On suppose que des ventes supérieures à l'engagement pris sont effectuées (ventes réelles = 120 % ventes escomptées).

Dans ce cas, la somme des redevances futures reste égale à 25 000 000 F. Aussi, la valeur d'entrée de la licence reste fixée à ce montant comme dans les deux cas précédents. Au titre de l'année 1, seule l'écriture c) correspondant au paiement de la redevance variable est modifiée puisqu'elle porte désormais sur un montant de 1 800 000 F ( $3\ 000 \times 120\% \times 500$ ).

S'agissant d'un contrat aléatoire, le montant payé en plus par rapport aux prévisions (c'est-à-dire 300 000 F) s'impute sur le compte fournisseurs.

Ce n'est qu'au cours de la quatrième année, que le montant des redevances payées excède la dette initiale.

Cette différence constitue une charge exceptionnelle. Ce traitement comptable se rapproche donc de celui retenu pour les immobilisations acquises moyennant paiement de rente viagère.

On obtient donc l'évolution suivante du compte 404 « fournisseurs d'immobilisations » :

Année	Redevances versées	Solde du compte 404 "Fournisseurs d'immobilisations"
1	11.800.000 (1)	13.200.000 (6)
2	4.500.000 (2)	8.700.000
3	5.400.000 (3)	3.300.000
4	3.600.000 (4)	-
5	2.700.000 (5)	-

(1)  $10\ 000\ 000 + 1,2 \times 3\ 000 \times 500$ . (4)  $6\ 000 \times 1,2 \times 500$ .

(2)  $7\ 500 \times 1,2 \times 500$ .

(5)  $4\ 500 \times 1,2 \times 500$ .

(3)  $9\ 000 \times 1,2 \times 500$ .

(6)  $25\ 000\ 000 - 11\ 800\ 000$ .

Ainsi, les redevances payées durant les trois premières années sont débitées au compte 404 « Fournisseurs d'immobilisations ».

Par contre, l'année 4, l'écriture est la suivante :

404 6788	512	Fournisseurs d'immobilisations Charges exceptionnelles diverses Banques	3.300.000 300.000	3.600.000
-------------	-----	---	----------------------	-----------

A la fin de l'année, les redevances cumulées, soit 25 300 000 F, excèdent la valeur d'origine. Aussi, l'amortissement fiscal est à recalculer sur cette nouvelle base ; l'amortissement déductible l'année 4 est donc de :

$$5\ 240\ 000\ \text{F} \left( \frac{25\ 300\ 000}{5} \times 4 - 5\ 000\ 000 \times 3 \right)$$

Les 300 000 F de charges sont à réintégrer fiscalement.

La valeur d'origine n'étant pas modifiée en comptabilité, il convient de constituer un amortissement dérogatoire pour 240 000 F ( $5\ 240\ 000 - 5\ 000\ 000$ ) correspondant à la différence entre l'amortissement déductible et l'amortissement comptabilisé.

687	145	Dotations aux amortissements Amortissements dérogatoires	240.000	240.000
-----	-----	---	---------	---------

L'écriture est la suivante :

6788	512	Charges exceptionnelles diverses Banques	2.700.000 (1)	2.700.000
------	-----	---	------------------	-----------

(1)  $4\ 500 \times 1,2 \times 500$ .

A la fin de l'année 5, les redevances cumulées s'élèvent à 28 000 000 F. Les amortissements déduits les quatre premières années ont été de 20 240 000 F ( $5\ 000\ 000 \times 3 + 5\ 240\ 000$ ). Par conséquent, l'amortissement fiscalement déductible s'élève, l'année 5, à 7 760 000 F ( $28\ 000\ 000 - 20\ 240\ 000$ ).

Un amortissement dérogatoire de 2 760 000 F est à comptabiliser ( $7\ 760\ 000 - 5\ 000\ 000$ ).

## Conclusion

Les immobilisations acquises au moyen de redevances annuelles sont à comptabiliser pour la valeur des redevances probables qui seront versées au cours de la période prévue (valeur estimée) ; le compte 404 « Fournisseurs d'immobilisations » est crédité d'un montant équivalent. Par la suite, les redevances versées sont imputées sur ce compte.

A l'expiration de la période, si la valeur totale des redevances est inférieure ou supérieure à la valeur d'entrée comptabilisée, la différence doit être comptabilisée en résultat exceptionnel.

Fiscalement, il n'en est pas de même ; la base d'amortissement est ajustée en fonction des redevances effectivement versées.

Le suivi fiscal qui en résulte peut donc être complexe, avec notamment la mise en œuvre d'amortissements dérogatoires calculés sur une base fiscale non inscrite en actif immobilisé au niveau comptable.

Laurent BAILLY  
Eric DELESALLE