

L'AMORTISSEMENT DES ELEMENTS INCORPORELS EN DROIT FISCAL : PLAIDOYER POUR L'ARRET DE LA COUR ADMINISTRATIVE D'APPEL DE PARIS DU 5 DECEMBRE 1995

[Retour aux résultats](#)

Vos outils pratiques

[Imprimer](#)[Enregistrer](#)[Partager](#)

M. Pupier a livré dans les colonnes de cette revue (Petites Affiches no 85 du 15 juillet 1996, p. 17) une analyse intéressante mais fort critique d'un arrêt très novateur rendu par la *Cour administrative d'appel* de Paris en matière d'amortissement des éléments incorporels du fonds de commerce. Par cet arrêt, rendu en formation solennelle de Plénière et sur les remarquables conclusions de Madame le Commissaire du gouvernement Martel (publiées à la Revue de jurisprudence fiscale 1/96, p. 5), la Cour admet, pour la première fois dans l'histoire de la fiscalité en France, l'amortissement d'un élément d'actif incorporel faisant partie du fonds de commerce, consistant en l'espèce en une clientèle.

L'auteur adresse à cet arrêt deux critiques fondamentales, dont aucune ne nous paraît justifiée. Etant donné l'importance de cet arrêt au plan des principes du droit fiscal comme au plan économique, il nous semble nécessaire d'y répondre.

La portée exacte de la 4e directive

L'auteur reproche en premier lieu à la solution retenue par la *Cour administrative d'appel* d'être en contradiction avec les termes de la 4e directive européenne. Critique paradoxale, car cette solution est précisément inspirée par cette norme du droit communautaire.

Rappelons le dispositif exact, en matière d'amortissement du fonds commercial, de la directive du Conseil de la Communauté européenne du 25 juillet 1978 dite « 4e directive ». C'est par une formule un peu simplificatrice que l'on a coutume de dire que la directive prescrit l'amortissement obligatoire sur une période maximale de cinq ans de ceux des éléments du fonds de commerce qui ne bénéficient pas d'une protection juridique leur



Issu de Petites affiches -
09/10/1996 - n° 122 - page 9

ID : PA199610099

Auteur(s) :

Jérôme TUROT

donnant une valeur certaine. Le texte même de la directive (articles 34 § 1 sous a) et article 37 § 2) prévoit que les éléments figurant au poste « fonds de commerce » doivent être amortis dans un délai maximal de cinq ans, les Etats membres pouvant cependant autoriser les sociétés à amortir sur une période limitée, supérieure à cinq ans, à condition que cette période n'excède pas la durée d'utilisation de cet actif.

La dérogation, relative à ceux des éléments du fonds de commerce qui bénéficient d'une protection juridique spécifique leur donnant valeur certaine, ne figure que dans les déclarations (déclaration 14) figurant au procès-verbal de la session au cours de laquelle a été adoptée la directive (voir Bull. C.N.C. n° 36, octobre 1978, p. 16). Or, il résulte de la jurisprudence de la C.J.C.E. (arrêt du 26 février 1991, aff. C.292/89, Rec. 1991. I. 745) que les déclarations inscrites à un procès-verbal du Conseil lors de travaux préparatoires aboutissant à l'adoption d'une directive ne sauraient être retenues pour son interprétation lorsque le texte de la déclaration ne trouve aucune expression dans le texte de la directive (la *Cour de cassation* a fait récemment application de ce principe dans l'affaire des droits de 1,20 % et de 3 % : *Cass. com.*, 9 juillet 1996, n° 1340 P, non publié)

On sait que sur ce point la directive n'a pas été transposée par la loi comptable du 30 avril 1983, ni par le décret du 29 novembre 1983. Il n'en a pas non plus été tenu compte par le décret fiscal-comptable du 14 mars 1994 : l'article 38 sexiès de l'annexe III au Code général des impôts, qui aborde la question de la dépréciation du fonds de commerce, autorise la constitution de provisions, mais est muet sur l'obligation d'amortir le fonds de commerce.

Il importe de souligner que la 4e directive n'a pour objet que l'harmonisation des comptes annuels des sociétés ; il s'agit d'une directive de droit des sociétés, et non d'une directive fiscale. Elle n'a pas vocation à harmoniser l'impôt sur les sociétés, lequel n'entre d'ailleurs pas directement dans le champ du droit communautaire. C'est sans doute pourquoi la *Cour administrative d'appel* de Paris ne s'est pas référée à la directive dans son arrêt, suivant en cela également les conclusions de Mme Martel, qui avait cependant fait une remarquable synthèse du droit comptable communautaire et national.

Sous cette réserve, l'analyse de la 4e directive garde beaucoup d'intérêt, compte tenu de la volonté manifestée par le *Conseil d'Etat*, depuis des décennies, d'harmoniser autant que faire se peut le droit fiscal et le droit des sociétés, ou ce qu'on appelle le « droit comptable ». Ces dispositions de la 4e directive sont dans tous les esprits et la question, posée par M. Pupier, de savoir si cet arrêt est conforme ou non à la directive est fort importante.

La clientèle bénéficiaire d'une protection juridique ?

Pour affirmer que la solution retenue par la *Cour administrative d'appel* est en contradiction avec les termes de la 4^e directive européenne, l'auteur se fonde sur l'idée que la clientèle bénéficie d'une protection juridique. Si tel était le cas, en effet, compte tenu de la précision apportée au procès-verbal d'adoption de la directive, les sociétés ne seraient pas tenues d'amortir cet élément. En tout état de cause, abstraction faite de la 4^e directive, cette question est déterminante en droit fiscal français : la notion de protection juridique semble bien faire partie des critères dont use le *Conseil d'Etat* pour déterminer quels actifs incorporels sont susceptibles d'amortissement (voir notre analyse de la jurisprudence dans « Les incorporels ne sont plus immortels », *Droit fiscal* 1996, n^o 5 p. 168).

Mais tel n'est pas le cas. La clientèle d'une entreprise ne bénéficie d'aucune protection juridique spécifique, quoiqu'on ait pu en écrire çà ou là.

Les auteurs qui affirment que la clientèle est juridiquement protégée font référence à la jurisprudence commerciale en matière de concurrence déloyale, et notamment de détournement de clientèle. Cette jurisprudence ne permet cependant pas d'affirmer que la clientèle bénéficie d'une protection juridique spécifique : l'action en concurrence déloyale ne fait que mettre en oeuvre la responsabilité du concurrent indélicat, en vertu du principe général de responsabilité. Les tribunaux, lorsqu'ils sanctionnent une concurrence déloyale, ne visent rien d'autre que les articles 1382 et 1383 du Code civil.

Ceci ne constitue pas ce qu'on peut appeler une protection juridique, et encore moins une protection juridique spécifique, à supposer que cet adjectif ajoute quelque chose. Si mon voisin piétine mon massif de géranium, je serai en droit de lui réclamer réparation sur le fondement des articles 1382 et 1383 du Code civil ; peut-on pour autant soutenir que mon massif de géranium bénéficie d'une protection juridique ? Certainement pas, ou bien force serait de constater que tout est juridiquement protégé, et cette notion de protection juridique spécifique n'aurait plus aucune portée.

La possibilité dont dispose l'entreprise d'agir éventuellement contre ses concurrents n'est de toute façon pas susceptible de donner une valeur pérenne à sa clientèle. Les clients ont des pieds : ils peuvent s'en aller sans que l'entreprise ait été victime d'un détournement. A fortiori, les autres éléments qui concourent au maintien et au développement du potentiel d'activité, réunis sous la notion de survaleur, ne font l'objet d'aucune protection juridique : à la lumière de l'arrêt de la *Cour administrative d'appel* de Paris, l'amortissement de la survaleur devrait être fiscalement déductible.

Une confusion à dissiper sur la clientèle qu'il s'agit d'amortir

La seconde critique que fait M. Pupier à l'arrêt de la Cour administrative de

Paris consiste à soutenir que le mécanisme de la provision donnerait une image plus fidèle de la valeur de la clientèle que le mécanisme de l'amortissement. Dans sa démonstration, l'auteur raisonne visiblement sur la clientèle de l'entreprise dans son ensemble, y compris sur la clientèle créée par l'entreprise par son action commerciale. Ainsi fait-il valoir qu'il est tout à fait exceptionnel qu'une entreprise perde la totalité de sa clientèle dans un laps de temps connu dès l'origine, et que l'entreprise, après avoir perdu une partie de sa clientèle, de manière accidentelle, peut la reconquérir au travers d'une politique commerciale nouvelle.

Cette analyse fait apparaître une grave confusion. Ce qui en jeu dans le débat sur l'amortissement de la clientèle, et en particulier dans l'arrêt de la *Cour administrative d'appel* de Paris, n'est pas l'amortissement de l'ensemble de la clientèle de l'entreprise, mais celui d'un élément d'actif identifié et valorisé au bilan, c'est-à-dire d'une clientèle acquise auprès d'une autre entreprise ou reçue en apport (fichier de clients, portefeuille de mandats, contrats, abonnements...).

L'usage comptable est en effet que les entreprises n'inscrivent pas à leur bilan les éléments incorporels nés de leur propre activité, et qui ne sont pas la contrepartie de dépenses identifiées ; le décret du 29 novembre 1983 ne traite d'ailleurs que des éléments de fonds de commerce acquis. Ainsi, la clientèle que génère l'activité commerciale d'une entreprise n'a pas à être valorisée au bilan. Seule la clientèle acquise ou apportée peut être inscrite à l'actif du bilan, pour le prix d'acquisition ou la valeur d'apport. C'est cet élément d'actif précisément identifié et figé qu'il s'agit de suivre en comptabilité.

Or, les clients ne sont pas éternels. Les anciens (ceux qui ont été acquis ou apportés à l'entreprise) sont remplacés par de nouveaux (que l'entreprise s'est attiré par ses propres efforts). Les seconds « remplacent » commercialement les premiers, mais pas juridiquement : sinon on constaterait que l'entreprise a valorisé à son bilan un élément incorporel né de son activité, ce que n'autorisent pas les usages comptables. S'engager dans une telle voie serait périlleux pour la sincérité des bilans des entreprises françaises.

Tel était bien le cas de la société requérante, qui exerçait l'activité d'administrateur de biens, et qui avait acquis un portefeuille de mandats de gestion d'immeubles. Elle démontrait, selon ce qu'a jugé la Cour, que ce portefeuille de mandats de gestion était appelé à se déprécier régulièrement sur cinq ans. Il aurait été peu orthodoxe de lui refuser le droit d'amortir ce portefeuille de mandats au motif que la société s'était attirée par ailleurs d'autres clients.

Un arrêt sans mode d'emploi

L'obstacle qui subsiste à l'amortissement d'une clientèle acquise ou reçue en apport, et d'une façon plus large à l'amortissement des survaleurs, n'est pas, à

notre avis, un obstacle de principe, mais une difficulté d'application : comment déterminer si tel élément d'actif incorporel se déprécie par nature ? selon quel rythme ? et sa valeur résiduelle sera-t-elle zéro, ou en restera-t-il toujours quelque chose, comme de la calomnie ?

Il est clair que si l'on s'en tenait à l'exigence d'une certitude que cet incorporel n'aura plus aucune valeur à une certaine date, le principe ne trouverait jamais aucune application, sauf en matière de brevets où justement le *Conseil d'Etat* a déjà admis la faculté d'amortir.

Dans ce cas, le droit fiscal se couperait du droit communautaire des sociétés (prévisions de la 4e directive), et du droit comptable international (normes I.A.S.C. et F.A.S.B.) qui va dans cette direction à grand pas. L'I.A.S.C. a récemment confirmé son intention de rendre obligatoire l'amortissement des immobilisations incorporelles, quoique sur une durée beaucoup plus longue que la 4e directive (20 ans au maximum, voire plus si l'immobilisation fait l'objet d'un test de dépréciation).

On devine avec quel intérêt le monde des fiscalistes et celui des comptables attendent du *Conseil d'Etat*, qui est saisi d'un recours en cassation par le ministre, qu'il se prononce.