



**HAL**  
open science

## FAUT-IL AMORTIR LE FONDS COMMERCIAL?

Jean Pierre Duvillier

► **To cite this version:**

Jean Pierre Duvillier. FAUT-IL AMORTIR LE FONDS COMMERCIAL?. Actes du neuvième congrès, May 1988, France. pp.cd-rom. hal-00823776

**HAL Id: hal-00823776**

**<https://hal.science/hal-00823776>**

Submitted on 14 Aug 2014

**HAL** is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.

FAUT-IL AMORTIR LE FONDS COMMERCIAL ?

DUVILLIER Jean Pierre

FAUT - IL AMORTIR

LE FONDS COMMERCIAL ?

par

Jean-Pierre DUVILLIER

Ancien Doyen

de la Faculté de Droit

et des Sciences Economiques de Nice

Le Plan Comptable Général de 1957 n'avait prévu aucun compte pour l'amortissement des éléments incorporels principaux composant le "fonds de commerce" et regroupés au sein du compte 21.800 sous cet intitulé. La constatation d'une diminution de leur valeur ne pouvait donc faire l'objet que d'une provision pour dépréciation. Cette conception se trouvait alors en total accord avec les dispositions du droit fiscal qui étaient alors en vigueur (art.38 sexies de l'annexe III du C.G.I. résultant de la codification du décret N°65-968 du 28 octobre 1965, art.5) et qui visaient le cas du fonds de commerce en ces termes:

"Les immobilisations qui ne se déprécient pas avec le temps (fonds de commerce, terrains) ne donnent pas lieu à un amortissement, mais éventuellement, leur dépréciation justifie la constitution de provisions."

La 4ème directive du Conseil des Communautés Européennes a prescrit en son article 37-2 que "dans le cas où la législation nationale autorise l'inscription à l'actif du "fonds de commerce" (dénommé "fonds commercial" par le Nouveau Plan), celui-ci doit être amorti dans un délai maximal de cinq ans. Les Etats membres peuvent cependant autoriser des sociétés à amortir systématiquement leurs fonds de commerce sur une période limitée supérieure à cinq ans à condition que cette période n'excède pas la durée d'utilisation de cet actif, qu'elle soit mentionnée dans l'annexe et qu'elle soit dûment motivée."

Il faut cependant préciser que, dans les déclarations portées au procès-verbal de la session au cours de laquelle a été adoptée cette directive, il a été spécifié (déclaration 14) que le terme "fonds de commerce" employé dans la directive "ne couvre pas les éléments qui bénéficient, dans la législation nationale, d'une protection juridique leur donnant une valeur certaine" (cf. Bull. du C.N.C. N° 36, octobre 1978, p. 16 et "Code annoté de la comptabilité", E-14, p. 221, La villeguérin Editions, 1986)

C'est donc en se conformant à ces dispositions que le Nouveau Plan Comptable a créé le compte 2807 - "Amortissements du fonds commercial", à propos duquel le Conseil National de la Comptabilité a indiqué (dans le Tableau de passage des comptes du P.C.G. 1957 au P.C.G. 1982) qu'il avait été spécialement créé "pour des éléments du fonds non juridiquement protégés".

En l'état actuel des textes à l'origine du nouveau droit comptable, une incertitude existe concernant ceux des éléments qui étant inscrits au compte 207 - "Fonds commercial" seraient à amortir. En effet, reprenant les expressions utilisées pour déterminer le cadre d'application des prescriptions de la 4ème directive, le Nouveau Plan Comptable s'est contenté de dire au sujet des éléments à enregistrer dans ce compte: "Ces éléments ne bénéficient pas nécessairement d'une protection juridique leur donnant une valeur certaine" (cf. p.120, Edit. du C.N.C.), sans faire mention desquels il pouvait s'agir.

Quant au décret comptable du 29 novembre 1983, s'il a repris en substance, en son art.19 al.3, la définition du contenu du compte 207 pour dire les éléments à enregistrer au poste "fonds commercial", il n'a fait aucune allusion aux règles d'amortissement susceptibles de s'appliquer.

Cette lacune est d'autant plus apparente que l'art.37-2 de la 4ème directive avait stipulé que les dispositions de l'art.34-1-a relatives au délai d'amortissement édictées pour les frais d'établissement étaient également applicables au "fonds de commerce". Or, on constate que si le décret a bien fixé, à l'alinéa 5 de son article 19, un délai maximal de cinq ans pour l'amortissement des "frais d'établissement" et des "frais de recherche appliquée et de développement" (de même que le Plan révisé l'avait déjà prévu), il n'a rien imposé de semblable pour certains des éléments devant faire partie du "fonds commercial". Il s'est même abstenu de reproduire la phrase précitée du Plan Comptable de 1982 concernant ceux des éléments qui n'auraient pas une valeur certaine en raison d'une absence de protection juridique.

Dans de telles circonstances, la différence de traitement que comporte la réglementation instituée sur des points qui auraient dû être l'objet de dispositions identiques ou approchantes (comme le voulait la 4ème directive, et comme le Plan Comptable le laissait prévoir) ne peut être fortuite et résulter d'un simple oubli. Il appartenait en effet aux rédacteurs du décret de préciser la durée d'amortissement des éléments incorporels du fonds commercial non couverts par une protection juridique (5 ans ou plus, selon les possibilités de choix ménagées par la 4ème directive). Le mutisme observé sur ce point paraît signifier que les auteurs du décret n'ont pas cru devoir apporter la précision attendue, pour le seul motif qu'ils n'ont pas discerné de cas d'application possible de cette règle dans la situation présente du droit français, car

tous les éléments entrant dans la composition du fonds commercial ont dû leur apparaître suffisamment protégés.

Au regard du principe de la hiérarchie régissant les sources du droit interne et de la primauté du décret comptable sur l'arrêté ministériel ayant porté antérieurement approbation du Plan comptable général de 1982, à lui tout seul cet argument de texte était, semble-t-il, assez fort pour amener à considérer qu'aucun des éléments constitutifs du fonds commercial n'avait à être amorti et que, partant, le compte 2807 n'était pas appelé à servir (en ce sens: cf. Daniel CHIRON et Jean TOURNIAIRE: "Comptabilité générale approfondie", Edit. d'Organisation, 1982, p. 30, et aussi, en ce qui concerne le "fonds commercial proprement dit d'un commerce": "Memento Pratique Francis Lefebvre - COMPTABLE 1983, N° 1613 in fine, p. 324).

Cette opinion n'est toutefois pas unanimement partagée. En effet, une partie de la doctrine estime que les fonds commerciaux, dans certains cas et en particulier pour ce qui est de la clientèle formant leur assise essentielle, devraient donner lieu à amortissement. L'étude des arguments développés à l'appui de cette conception différente montre d'ailleurs que, face aux premières objections qui lui ont été adressées une évolution s'est faite pour tenter d'établir sur un nouveau fondement l'obligation d'amortir. La difficulté à identifier des circonstances dans lesquelles les éléments incorporels principaux du fonds commercial ne seraient pas vraiment l'objet d'une protection en droit français leur donnant une "valeur certaine" a conduit à invoquer une autre justification reposant sur le défaut de permanence de la clientèle acquise. Ainsi, d'après les termes de la distinction actuellement proposée, seraient ou non amortissables les éléments des fonds commerciaux acquis selon qu'ils ne bénéficient pas ou au contraire qu'ils bénéficient d'une protection juridique particulière assurant leur "perennité" (cf. en ce sens: "Memento Pratique Francis Lefebvre - COMPTABLE, N° 1613 depuis l'édition de 1986 et les éditions suivantes de 1987 et 1988).

Cette reformulation des raisons susceptibles de motiver un amortissement, sinon complet, du moins partiel du fonds commercial ne clôt pas pour autant le débat ouvert sur ce point depuis l'adoption de la 4<sup>me</sup> directive communautaire et toujours pendant à cause uniquement de la création dans la liste des comptes du Nouveau plan comptable d'un compte d'amortissement dont les conditions d'utilisation ont été insuffisamment précisées et à l'emploi duquel le décret d'application n'a fait aucune allusion. En fait, cet essai de reformulation est simplement révélateur de l'embarras éprouvé par les tenants de la thèse de l'amortissement dans leur recherche d'une solution satisfaisante, qui soit à la fois cohérente sur le plan conceptuel et juridique et acceptable en pratique au niveau de sa mise en application.

1) JUSTIFICATION PAR L'ABSENCE OU L'INSUFFISANCE DE PROTECTION JURIDIQUE DONNANT UNE "VALEUR CERTAINE" A CERTAINS ELEMENTS DU FONDS COMMERCIAL :

Si l'on s'en rapporte aux expressions employées, tant dans l'interprétation de l'article 37-2 de la 4<sup>me</sup> directive du Conseil des communautés européennes par la déclaration N° 14 précitée que dans le Plan comptable général de 1982 (cf. également supra), c'est seulement dans

la mesure où ils ne jouissent pas d'une protection juridique leur conférant une "valeur certaine" que les éléments du fonds commercial relèvent d'un amortissement.

La question qui se pose avant tout est de savoir de quelle nature est cette protection juridique dont l'absence justifierait l'amortissement des éléments acquis. Il convient ensuite d'examiner si, en l'état de la législation nationale française, il existe des situations dans lesquelles des fonds commerciaux ou quelques uns de leurs principaux éléments ne seraient pas suffisamment protégés.

1) Nature de la protection juridique spécifique dispensant les éléments incorporels du fonds commercial de la nécessité d'un amortissement :

Comme condition d'inscription et de maintien au sein de l'actif immobilisé, qui comprend par définition des "éléments destinés à servir de façon durable à l'activité de l'entreprise", il était absolument normal d'exiger que ceux des éléments/<sup>acquis</sup> qui composent le fonds commercial (à savoir: la clientèle et l'achalandage, le nom commercial et l'enseigne, ainsi que le droit au bail, à moins que ce dernier soit acquis séparément et fasse l'objet d'un enregistrement dans un compte distinct) aient une "valeur certaine", c'est-à-dire déterminée et objectivement appréciée. De même, il était tout aussi logique d'admettre, comme il a été spécifié dans la déclaration N° 14 relative à l'interprétation de l'article 37-2 de la 4<sup>me</sup> directive (cf. supra) que ne sont pas exposés de manière prévisible à un "amoindrissement irréversible de leur valeur" nécessitant un amortissement ceux de ces éléments qui bénéficient d'une protection juridique.

A cet égard, il faut constater que le droit français ne s'est pas contenté de consacrer, depuis déjà fort longtemps (loi du 17 mars 1909 sur la vente et le nantissement du fonds de commerce), le caractère patrimonial du fonds de commerce en reconnaissant son existence en tant qu'entité et en en faisant un objet de droits. Pour assurer son utilité et l'efficacité des actes d'administration ou de disposition le concernant, le législateur, la jurisprudence et la pratique contractuelle se sont préoccupés d'organiser la préservation de sa consistance. A cette fin a été mis en place un dispositif très étendu de moyens visant à la sauvegarde de son intégrité ou de ses éléments constitutifs et à la défense des droits possédés par celui qui en est devenu propriétaire (suite à une cession, une transmission, un don ou un apport) ou par celui auquel en a été confiée l'exploitation (suite à une location-gérance ou un crédit-bail).

Qu'elles soient d'origine légale ou conventionnelle, ces règles sont conçues de façon suffisamment protectrice (voir sous-paragraphe suivant) pour qu'il soit hors de doute qu'elles mettent bien le fonds ou ses éléments à l'abri des conséquences d'agissements dommageables commis par des tiers ou par un cocontractant en sa qualité de cédant, bailleur ou locataire-gérant.

Ces mesures ayant pour finalité la conservation des droits sur les biens incorporels formant le fonds, il est évident qu'elles contribuent à lui "donner une valeur certaine", mais uniquement sur le plan juridique, autrement dit en assurant le maintien en vie de ces droits par la préservation de leur assiette et de leur étendue. Il est tout aussi évident

qu'on ne saurait prétendre que cette protection puisse aller au-delà, et rien ne permet d'attendre d'elle une garantie de l'invariabilité de la valeur économique des éléments sur lesquels ces droits portent. Celle-ci est fonction à la fois de facteurs internes à l'entreprise (notamment la qualité de son exploitation) et de facteurs externes liés à son environnement (comme sa situation sur le marché ou la conjoncture).

D'ailleurs ces éléments, qui paraissent juridiquement suffisamment protégés, ne sont pas exposés plus que d'autres à un amoindrissement de leur valeur économique. L'expérience montre que leur durée d'utilisation s'étend normalement sur toute la longueur de vie de l'entreprise, et lorsque cesse son activité ils possèdent encore le plus souvent une valeur vénale. De plus, rien ne justifie l'assimilation des éléments incorporels principaux du fonds, pour leur traitement comptable, à des actifs fictifs ou éphémères, tels que les frais d'établissement ou les frais de recherche et de développement qui n'ont pas véritablement une valeur substantielle et que l'on aurait pu tout aussi bien classer en "charges à répartir sur plusieurs exercices" puisque c'était l'étalement du montant de leurs dépenses dans le temps qui était visé. Si, pour une cause quelconque, une diminution de valeur du fonds venait à être constatée, elle ne devrait donner lieu qu'à la constitution d'une provision pour dépréciation.

2) L'inexistence en droit français d'une protection insuffisante des éléments incorporels principaux du fonds commercial :

Il est avéré que, concernant les éléments principaux constituant le fonds commercial, l'état du droit français n'a pas évolué dans un sens moins protecteur au cours de la période comprise entre l'ancien Plan comptable général de 1957 et le Nouveau Plan de 1982. Aussi perçoit-on mal les raisons, restées inexprimées, qui ont pu conduire les auteurs de ce dernier à affirmer que "ces éléments ne bénéficient pas nécessairement d'une protection juridique ..." (cf. supra) et qui, expliquant un changement de position, aideraient à comprendre pourquoi s'imposera désormais une obligation d'amortir le fonds commercial ou quelques uns de ses éléments, alors que lui-même et ceux-ci en étaient affranchis auparavant.

Certains des premiers commentateurs des textes du nouveau droit comptable français se sont quand même attachés à découvrir des situations dans lesquelles pourrait être utilisé le compte 2807 - "Amortissement des immobilisations incorporelles: Fonds commercial" prévu dans la liste des comptes du Plan révisé et créé "pour les éléments du fonds non juridiquement protégés" (cf. "tableau de passage des comptes du P.C.G. 1957 aux comptes du P.C.G. 1982", C.N.C., Impr. Nat.). Croyant être parvenus à déceler des lacunes dans la législation nationale, et sans s'inquiéter du fait que ni la loi comptable du 30 avril 1983 ni le décret comptable du 29 novembre 1983 n'ont fait la moindre allusion à une obligation d'amortissement pour ces éléments, ces auteurs ont estimé qu'un amortissement était à pratiquer dans au moins deux cas.

- a) Un premier exemple donné a été celui du "fonds commercial d'une entreprise de production (parfois appelé "fonds d'industrie") ne bénéficiant pas d'une protection juridique" (cf. Memento Pratique Française Lefebvre - COMPTABLE 1983, N° 1613, p. 324 et COMPTABLE 1984, N° 1613, p. 346). Cette distinction (qui d'ailleurs a été abandonnée dans les éditions ultérieures de 1986, 1987 et 1988, cf. N° 1613) n'était pas

pertinente, car les entreprises industrielles accomplissent des actes de commerce tout comme les entreprises commerciales. Il est admis que "pour qu'il y ait fonds de commerce, il faut que l'objet de l'exploitation soit commercial, de telle sorte que celui qui exploite ait la qualité de commerçant" (cf. A. JAUFFRET, "Manuel de droit commercial" L.G.D.J., 1955, N° 144, p. 79), ce qui est bien le cas des fonds d'industrie et des industriels. Mais tel ne serait pas le cas des fonds d'artisan (coiffeur, cordonnier, etc...) et des fonds civils (cabinet d'architecte, partefeuille d'agent d'assurance, etc...).

- b) Un second exemple cité est celui de la "clientèle acquise qui serait en principe amortissable" (cf. en ce sens: "La Revue Fiduciaire Comptable", N° 83 de janvier 1984, p. 28, note 1). Cette autre distinction amenant à traiter séparément l'élément majeur et essentiel du fonds de commerce, en supposant qu'il ne jouit pas d'une protection analogue à celle des autres éléments incorporels principaux de celui-ci (comme le droit au bail et le nom commercial ou l'enseigne) ne paraît pas davantage convaincante. C'est oublier, en effet, que cet élément peut être l'objet d'une protection spécifique, s'ajoutant aux effets de l'obligation de livraison et de garantie du vendeur, et découlant de l'insertion habituelle de clauses dites de "non-concurrence" dans les actes portant cession de fonds de commerce. Ces stipulations ont pour but d'interdire au cédant de se rétablir dans un secteur limitrophe et pendant un délai déterminé (souvent fixé entre deux et cinq ans) en lui faisant défense de créer, posséder et exploiter un fonds semblable ou similaire à celui vendu ou de s'intéresser directement ou indirectement, même à titre de simple associé ou commanditaire dans un établissement du même genre. C'est aussi oublier l'existence de l'action en concurrence déloyale qui protège le propriétaire du fonds contre les agissements tendant soit attirer la clientèle, soit à la détourner d'un concurrent de manière fautive.

En cet état de l'argumentation, devenait manifeste la nécessité d'assigner une autre finalité à l'obligation d'amortir que celle d'une "valeur certaine" conférée par la protection juridique du fonds.

## II) JUSTIFICATION PAR LE DEFAUT DE PERENNITE DE LA CLIENTELE ACQUISE :

Un renouveau est intervenu dans le débat quand furent modifiés les termes au moyen desquels initialement avait été évoquée la question de la portée de la protection juridique entourant le fonds commercial. De cette protection il devrait résulter non plus simplement une "valeur certaine" (selon l'expression employée pour l'interprétation de la 4<sup>me</sup> directive par la déclaration N° 14 et reprise par le P.C.G. de 1982) mais une "pérennité" de ses éléments. Ainsi redéfinie, cette exigence se situe sur un plan différent. Elle a trait à la durée probable d'utilisation des divers éléments incorporels principaux, et celle-ci devrait, sinon être sans limite, du moins pouvoir se prolonger très longtemps et être aussi longue que la vie de l'entreprise.

Cette nouvelle formulation fut adoptée par la Commission des opérations de bourse lorsqu'elle estima utile de rappeler aux sociétés faisant publiquement appel à l'épargne les règles qu'elles ont à observer pour l'établissement de leurs comptes annuels à propos du fonds commercial. Elle en traduisit le contenu comme suit (cf. Bull. C.O.B., N° 168, mars 1984, p. 4 et 5) :



"En ce qui concerne les fonds commerciaux, qui ne peuvent figurer au bilan, sous le compte 207 du Plan comptable général, que s'ils ont été acquis (art. 19, 3e alinéa, du décret), leur amortissement (compte 2807 du P.C.G.) n'est pas requis pour les éléments qui bénéficient d'une protection juridique particulière assurant leur pérennité. Cette exception jouera essentiellement pour les commerces de détail et ne devrait concerner que de manière limitée les sociétés cotées".

En ramenant le thème de la discussion en cours sur son véritable terrain, qui est celui de la longévité du bien dont dépend la nécessité ou non de son amortissement et non pas celui sa "valeur certaine" dont l'existence est seulement une condition de son inscription à l'actif immobilisé, cette observation de la C.O.B. avait eu également le mérite de circonscrire la question. Délimitée de la sorte, elle apparaissait n'avoir plus à se poser que dans des cas assez rares et par suite de circonstances exceptionnelles (au demeurant, non précisées). Le rétrécissement de son champ d'intérêt donnait, en effet à penser que l'occasion de débattre de ce problème cesserait de se présenter. Les difficultés susceptibles de subsister ne devant survenir que dans des situations très marginales, on pouvait même espérer que leur particularité serait telle que leur solution serait évidente.

Néanmoins et contre toute attente, la référence à ce nouveau critère de la pérennité des éléments du fonds ne fit que raviver la controverse. Cette partie de la doctrine qui s'était déclarée favorable à l'amortissement du prix d'acquisition de la clientèle, tout en reconnaissant que n'entrent pas dans la catégorie des éléments amortissables le "droit au bail" et le "nom commercial" en raison de la protection juridique qui leur est octroyée, a cru pouvoir conforter sa thèse en tirant, par ailleurs, argument du "caractère, par essence temporaire, des éléments concourant à la détermination à un moment donné de cette survaleur". D'après ces auteurs, "constatée au moment de l'acquisition, celle-ci diminue avec le temps et est substituée à cette valeur acquise une valeur créée par l'entreprise qui ne doit pas figurer dans la comptabilité. La disparition de la survaleur, telle qu'elle existait au moment de l'acquisition, est causée par le renouvellement dû à l'évolution de l'entreprise et notamment les changements de produits, de marché, de personnel, etc. Conserver le montant inscrit en "Fonds commercial" sans l'amortir, en tout ou partie selon le contenu, serait en réalité admettre l'enregistrement en comptabilité d'un fonds commercial créé par l'activité de l'entreprise, ce qui est précisément interdit par les textes" (cf. Rev. Fiduc., N° 713, déc. 1986 "Memento des difficultés comptables", fiche 3: "Fonds commercial - amortissements", p. 41).

Aussi habiles ou séduisantes soient-elles, de telles considérations sont en vérité étrangères aux circonstances et conditions retenues par la 4me directive communautaire européenne ou par le Nouveau Plan comptable comme seuls fondements possibles d'une obligation d'amortir le fonds acquis. Visiblement, elles n'ont aucun lien avec la question de l'existence ou non d'une protection juridique spécifique susceptible de donner une "valeur pérenne" au fonds commercial, ou encore avec le problème de la conservation par celui-ci d'une "valeur certaine". En tentant, par le biais d'une substitution de motifs, de trouver une meilleure assise à la thèse de l'amortissement nécessaire de la "clientèle acquise",

l'argumentation développée procède à une assimilation de cette dernière aux personnes qui la composaient lors de la passation de l'acte de cession ou ramène celle-ci aux divers facteurs dont dépendait le potentiel d'activité qu'elle représentait à cette époque.

En outre, à vouloir cerner le problème en le confinant dans les limites de la "clientèle acquise", les tenants de cette thèse n'ont abouti qu'à attirer l'attention sur les obstacles auxquels en pratique la mise en oeuvre d'un amortissement de ce seul élément se trouvera nécessairement exposée en raison de la difficulté de le dissocier des autres éléments auxquels il est intimement lié.

1) L'objet véritable du droit acquis et protégé relatif à la clientèle :

A cet égard, le raisonnement ainsi mené encourt une première critique d'ordre juridique, du fait qu'il repose sur une confusion à propos de l'objet même de l'acquisition réalisée. L'opération connue sous l'expression usuelle de "cession de clientèle" ne porte pas sur la clientèle elle-même, c'est-à-dire sur l'ensemble des personnes (clients ou chalands) avec lesquelles le cédant est en relation d'affaires, et qui, soit par habitude ou fidélité, soit occasionnellement et alors surtout à cause de l'emplacement du fonds, acquièrent ses marchandises ou recourent à ses services. Les clients ne sont ni cessibles ni transmissibles, car il est évident que rien ne permet d'exiger de ces personnes qu'elles maintiennent leur attachement au fonds (une telle stipulation serait d'ailleurs en contravention avec l'article 1598 du Code civil).

L'élément qui est cédé est uniquement "le droit à la clientèle", lequel possède une valeur patrimoniale, constituée principalement par l'aptitude constante du fonds, en raison de ses caractéristiques, à attirer un nombre relativement stable d'acheteurs formant la "clientèle". Elle même est protégée juridiquement tant contre le risque d'éviction par l'ancien propriétaire du fonds qui chercherait à la reprendre que contre les manoeuvres ou procédés contraires aux usages loyaux du commerce et à l'aide desquels des concurrents pourraient essayer de se l'accaparer. En outre, la conservation de cette clientèle, qui est exposée à un risque de déperdition par suite du changement d'exploitant, est facilitée par le "droit de présentation" reconnu au cédant et lui conférant la possibilité d'entreprendre toutes démarches utiles auprès des clients afin que ceux-ci poursuivent leurs rapports avec son successeur désigné.

Ce qu'envisage l'acquéreur dans le cadre de cette cession et au travers de cet élément incorporel particulier, c'est la perspective de continuer à réaliser au moins un niveau donné de chiffre d'affaires dont dépend la rentabilité correcte de l'exploitation. A ce point de vue s'avère déterminante la fréquentation du fonds par un effectif permanent de clients. Par conséquent, il importe peu que, tôt ou tard, se manifeste la disparition de certains clients s'ils sont remplacés par d'autres de même qualité. Peu importe aussi que leur présence soit due à de nouvelles motivations ou à des transformations dans les modalités d'exploitation, pourvu qu'elle soit maintenue. Dans la mesure où le mobile de l'acquisition est, par l'intermédiaire des moyens mis à sa disposition, l'obtention de l'avantage, conféré sous des garanties de droit,

que représente la possibilité d'être en contact, de façon immédiate et selon toute vraisemblance également durable, avec un "volume régulier de clientèle", on ne voit vraiment pas pourquoi des modifications dans la composition de cette clientèle, même si elles sont prévisibles et peuvent être jugées irréversibles, seraient de nature à justifier la constatation d'une dépréciation par voie d'amortissement, du moment que ces modifications n'emportent aucune altération quantitative ou qualitative. La clientèle est une notion collective. Même si cet ensemble est fait de clients individuels, il ne faut pas l'oublier, ce ne sont pas eux qui ont été acquis, mais simplement "le droit à la clientèle", lequel n'est pas sujet à dépréciation, pour autant que l'exploitation soit convenablement poursuivie. Dans l'hypothèse où surviendraient des transformations portant atteinte à la valeur de la clientèle, il suffira de constituer une dotation aux provisions pour dépréciation.

2) La difficulté pratique d'isoler la valeur de la clientèle de celle des autres éléments incorporels principaux constitutifs du fonds commercial :

La seconde critique encourue par la thèse soutenue est que sa mise en oeuvre se heurte, en pratique, à de très sérieuses difficultés d'application. Elle suppose qu'une distinction soit faite entre les éléments amortissables du fonds commercial et ceux qui ne le sont pas (cf. Rev. Fiduc., N° 713, déc. 1986: "Memento des difficultés comptables", note 2 de la p. 41). Parmi ces derniers, il est admis que figurent le "droit au bail" et le "nom commercial". Or, quand on sait que ces éléments sont généralement acquis en même temps que la "clientèle" et donnent lieu à un prix global, on voit qu'il faudra pour les dissocier opérer une estimation de leur valeur respective, qui ne serait pas indispensable autrement.

L'évaluation du droit au bail pourra être réalisée suivant des méthodes particulières, assez courantes en matière d'expertise, et qui consistent le plus souvent à retenir comme valeur un montant correspondant à un multiple de la valeur locative commerciale, ce multiple étant variable en fonction de l'état du marché. Par différence avec le prix total payé sera alors dégagée la valeur restante qui semble imputable aux autres éléments incorporels concomitamment acquis.

Quand il faudra ensuite apprécier la valeur propre du nom commercial séparément de celle de la clientèle, on abordera un exercice d'un genre peu fréquent et autrement périlleux, qui relève davantage de la supputation que de l'évaluation. Sinon dans des cas limites, attribuer une valeur à chacun de ces éléments est une véritable gageure. Au-delà du plan conceptuel des définitions, il est bien malaisé de les disjoindre. En effet, c'est l'existence d'une clientèle importante qui finit par faire la réputation d'un nom. Ce n'est qu'une fois parvenu à ce stade de consécration qu'un nom, à lui tout seul, peut devenir un moyen d'attraction suffisamment puissant pour être capable de provoquer la réunion rapide d'une clientèle nouvelle autour d'un établissement ouvert sous cette appellation. S'il en est ainsi, la raison est que ce nom s'est peu à peu chargé d'un sens évocateur: il suggère une identité et tout au moins un lien avec l'entreprise qui le portait. Comment alors faire la part exacte entre le rêve et la réalité ?

En supposant que l'on parvienne à dépasser ces obstacles, plus en les contournant qu'en les surmontant, la solution adoptée sera sans nul doute entachée par la marque d'une dose plus ou moins élevée d'arbitraire et d'approximation, toujours inévitable dans le domaine de l'évaluation. Reste cependant une dernière difficulté à résoudre, celle tenant à l'élaboration d'un plan d'amortissement qui implique la détermination de la durée et des modalités de cet amortissement.

La durée à retenir ne paraît pas devoir excéder le maximum de cinq ans, puisque, si la 4<sup>me</sup> directive communautaire européenne avait autorisé les Etats membres à déroger à cette limite en faveur de certaines sociétés, la législation française a conservé le plus total mutisme sur ce point, n'ayant même pas évoqué la possibilité d'un pareil amortissement dans la loi et le décret comptables de 1983. Cette contrainte semble acceptée par la doctrine qui se prononce pour la réalisation d'un amortissement dans un délai à fixer comme suit (cf. Rev. Fiduc. N° 713, déc. 1986: "Memento des difficultés comptables", p. 42) :

"S'agissant du fonds commercial acquis, il appartient, à notre sens, aux entreprises de fixer librement le plan d'amortissement correspondant à chacun des éléments du fonds concerné en fonction de ses caractéristiques propres (taux naturel de rotation de la clientèle ou des composantes du réseau commercial, taux normal d'érosion de l'image en dehors de tout effort de promotion, etc.).

"L'utilisation de statistiques fiables, confortée, le cas échéant par des enquêtes, permettra de justifier ce plan d'amortissement dans l'annexe. Cela dit, les survaleurs résultant d'éléments financiers (actualisation de bénéfices futurs par exemple), de critères subjectifs ou d'avantages tenant non pas à la nature du fonds acquis mais à la mise en valeur, du fait de l'acquisition, du fonds de l'acquéreur, devraient selon nous, compte tenu de la règle de prudence et l'interdiction de réévaluation des éléments incorporels, être amortis sur une durée maximum de cinq ans".

Autrement dit, pour arriver à déterminer la durée de l'amortissement, il sera nécessaire d'entreprendre un véritable travail d'expertise qu'aucune entreprise et bien peu de cabinets comptables auront le moyen ou même le souci de faire. A défaut de se livrer à de telles investigations, qui demanderaient l'intervention d'un praticien spécialisé en matière d'évaluation (ce qui ne fera qu'accroître, pour ne satisfaire qu'un problème de comptabilité, les dépenses occasionnées par l'acquisition d'un fonds !), il est de toute probabilité que la facilité conduira à s'en remettre arbitrairement à la solution forfaitaire de l'étalement de la dépréciation sur le délai maximum de cinq ans.

Quant aux modalités de calcul des annuités, l'opinion à laquelle se range cette doctrine est que "l'amortissement du fonds commercial acquis à titre onéreux doit commencer le premier jour de la vie économique de l'élément d'actif qui, habituellement, coïncide avec sa date d'acquisition (règle du prorata temporis). Ainsi, dans le cas où un élément d'actif à amortir sur cinq ans est acheté dans le courant de l'exercice, l'amortissement doit normalement être calculé proportionnellement pour l'exercice d'acquisition". Serait donc à proscrire toute autre solution qui "par mesure de simplification" aboutirait à "compter une année entière ou une demi-année selon que

l'élément a été acquis au cours du premier ou au cours du second semestre" (cf. Rev. Fiduc., N° 713, ididem, et Bull. C.N.C. N° 64, 3me trim. 1985, p. 17).

Enfin, il serait bon de ne pas feindre ignorer qu'à vouloir de la sorte réduire à zéro au sein de l'actif par voie d'amortissement un élément qui n'était pas forcément sujet à dépréciation, pour des raisons juridiques peu convaincantes et dans des conditions peu réalistes, on aura seulement réussi à créer une "réserve occulte" et corrélativement pendant plusieurs années une distorsion supplémentaire entre le résultat comptable et le résultat fiscal (1).

En effet, depuis l'intervention de la réforme du droit comptable français, suite à l'adoption de la 4me directive communautaire européenne, la position du droit fiscal n'a pas varié sur cette question. Le nouvel article 38 sexies de l'annexe III du C.G.I., modifié uniquement dans sa forme rédactionnelle par le décret N° 84-183 du 14 mars 1984, édicte toujours la même règle, qui est exprimée actuellement comme suit :

"La dépréciation des immobilisations qui ne se déprécient pas de manière irréversible, notamment les terrains, les fonds de commerce, les titres de participation, donne lieu à la constitution de provisions dans les conditions prévues à l'article 39-1-5e du code général des impôts".

L'interprétation de ces dispositions apportée par l'instruction du 17 décembre 1984 concernant les obligations fiscales et comptables des entreprises soumises à un régime de bénéfice réel (B.O.D. G.I. 4 G-6-84, N° 135, cf. Juris-classeur de COMPTABILITE, T. II, Fasc. 812) est à ce sujet aussi claire que catégorique :

"Les éléments du fonds de commerce - qu'ils soient ou non protégés - ne peuvent faire l'objet d'aucun amortissement, leur dépréciation éventuelle peut seulement être constatée par voie de provisions (C.G.I. art. 38 sexies, annexe III)".

En conséquence, et cela mérite d'être souligné, si l'entreprise a constaté en comptabilité un amortissement de son fonds, quand bien même aura-t-elle été obligée de le réintégrer pour la détermination de son résultat fiscal, elle se trouvera alors privée de la possibilité de constituer une provision pour dépréciation qui aurait pu être déduite de son résultat imposable.

x  
x x

(1) cf. notre article publié dans la REVUE FRANCAISE DE COMPTABILITE, N° 183, d'obre 1987, p. 36 à 43, et N° 184, de novembre 1987, p. 38 à 48 : "L'absence d'enregistrement à l'actif du fonds de commerce".

Au terme de cette étude, il apparaît que les prémisses de cette controverse, née autour de l'obligation d'amortir le fonds commercial qui avait été inscrite dans l'article 37-2 de la 4<sup>me</sup> directive de la Communauté européenne, ont pris corps lorsque, par le biais de la déclaration N° 14 portant interprétation des termes de cet article, l'étendue de cette règle a été restreinte aux seuls éléments non juridiquement protégés du fonds. Apparemment justifiée et claire dans sa conception, cette restriction s'est révélée être imprécise dans son énoncé quand vint le moment de la mise en application de cette disposition introduite dans le Plan comptable général révisé et approuvé par l'arrêté ministériel du 27 avril 1982.

Le trouble suscité en doctrine a été provoqué par le remaniement d'une règle, suivie jusque là en comptabilité et tirée d'un texte fiscal, qui établissait sans attirer la moindre contestation à l'époque que le fonds de commerce n'a pas à faire l'objet d'un amortissement. Aucune incertitude n'existait alors sur ce point, car il était communément admis que le fondement de cette règle résidait dans le fait que le fonds de commerce jouissait d'une protection juridique suffisante pour ne pas devoir être exposé au risque d'une dépréciation relevant d'un amortissement. Cette position a d'ailleurs été maintenue dans le décret fiscal du 14 mars 1984. Le doute survint chez certains commentateurs des nouveaux textes devant l'affirmation par les rédacteurs du Nouveau Plan comptable que tous les éléments du fonds ne bénéficient pas nécessairement d'une protection juridique leur donnant une valeur certaine. Se contenter de dire cela, c'en était trop ou pas assez. Comme le droit interne français n'avait pas subi entre temps de modification dans le domaine de cette protection du fonds, il était indispensable d'être plus explicite. Il n'était pas convenable de se borner à retranscrire une règle nouvelle sans se préoccuper de sa mise en oeuvre.

La confusion atteignit le comble quand il fallut constater que "les pouvoirs publics ont estimé ne pas devoir traduire cette règle dans le décret du 29 novembre 1983" (cf. Bull. C.N.C.C., N° 58, juin 1985, p. 274).

Au milieu de cet enchevêtrement de textes contradictoires, comment fixer l'attitude que les entreprises et les professionnels de la comptabilité ont à prendre en la matière pour ne pas être en infraction avec la réglementation en vigueur ? Bien des litiges pourraient s'alimenter du prétexte s'appuyant sur le non respect des règles comptables pour tenter de remettre en cause des opérations accomplies au vu des comptes annuels, tant sur le plan civil que pénal (comme, par exemple: l'invocation d'un vice du consentement pour faire annuler une cession ou la distribution de dividendes fictifs).

Dans une réponse faite à l'un de ses membres, le Conseil National des Commissaires aux comptes paraît avoir donné l'analyse qu'il fallait de la situation juridique existante (cf. Bull. C.N.C.C., N° 58, juin 1985, p.274):

" ... en l'absence d'obligation prévue par un texte, les sociétés ont le droit de ne pas procéder à de tels amortissements sans que le commissaire aux comptes puisse considérer qu'il s'agit d'une irrégularité. Cependant, s'il n'y a pas obligation, il n'y a pas non plus interdiction et les sociétés peuvent donc choisir d'amortir; dans ce cas le commissaire aux comptes aura à apprécier si les conditions de

cet amortissement sont acceptables. L'amortissement du fonds commercial est du reste expressément prévu par le Plan comptable général approuvé par arrêté ministériel du 27 avril 1982 (compte 2807, liste des comptes page 67; annexe page 164, point 11).

" Dans ces conditions, la société, en l'absence de règles impératives du droit français, a la possibilité d'opter pour l'une ou l'autre des solutions, sous réserve du droit de recours de tout intéressé visant à faire appliquer les dispositions de la quatrième directive.

" Cependant, s'il s'agit d'une société cotée, l'attention de la société doit être attirée sur la recommandation de la C.O.B."

Il est bien certain qu'en fait la solution vers laquelle va et continuera à aller la préférence des dirigeants d'entreprise et des professionnels de la comptabilité est celle qui s'avère la plus favorable. De ce point de vue, c'est évidemment celle qui consiste à considérer que tous les éléments du fonds sont assortis d'une protection juridique suffisante, comme dans le passé, de façon à disposer d'une image de l'entreprise aussi bonne et flatteuse que possible vis-à-vis des tiers quant à sa situation patrimoniale et son résultat. Qui donc voudra détériorer cette image en amenuisant l'actif et en dégradant les bénéfices ou en gonflant les pertes par des dotations aux amortissements, dont l'obligation n'est pas certaine et qui ne constituent pas fiscalement des charges déductibles, alors même qu'en cas de diminution effective de la valeur des éléments du fonds commercial il suffira d'effectuer une provision pour dépréciation qui, elle, sera déductible ? Si la valeur du fonds, qui doit faire l'objet d'une évaluation lors de l'inventaire annuel en même temps que tous les éléments actifs et passifs, est correctement déterminée, rien ne devrait permettre d'affirmer que l'absence d'amortissement de la clientèle n'ait pas respecté l'exigence d'une image fidèle de l'état réel de l'entreprise (comme le veut l'article 9, alinéa 5 de la loi comptable du 30 avril 1983).

x  
x x