

Décision individuelle relevant du droit comptable

DIDC 2020/004 – Traitement comptable de l'affectation d'un portefeuille de brevets créé en interne à une succursale belge et amortissement appliqué

Décision du 21 octobre 2020

I. Synthèse

Un portefeuille de brevets créé en interne par une société étrangère et affecté à sa succursale belge est comptabilisé par celle-ci à sa valeur d'apport, qui ne peut être supérieure au coût de revient, ni à la valeur de marché ou à une estimation prudente de la valeur d'utilisation pour cette succursale. Ce portefeuille de brevets est amorti en linéaire sur sa durée d'utilisation probable, qui ne peut être supérieure à sa durée de vie juridique.

II. Publication anonyme

A. Evaluation lors de l'affectation à la succursale

1. La demande vise à savoir si le traitement comptable de l'opération décrite ci-dessous est conforme au droit comptable belge. Le demandeur souhaite plus particulièrement que l'on confirme que l'inscription du portefeuille de brevets au bilan de la succursale belge à la suite de son transfert vers celle-ci, telle que décrite, est conforme aux articles 3:17 et 3:38 de l'arrêté royal du 29 avril 2019 portant exécution du Code des sociétés et des associations (ci-après : AR CSA) ; et que l'amortissement de ce portefeuille, tel que décrit, est conforme à l'article 3:39, § 1^{er} de l'AR CSA.
2. La société étrangère X a ouvert une succursale en Belgique. Le demandeur a précisé que cette société étrangère a affecté son portefeuille de brevets, ses contrats de propriété intellectuelle et tous les droits et engagements y afférents à sa succursale belge à une certaine date.
3. Depuis cette date, la succursale est chargée de la gestion des licences aux tiers et aux sociétés du groupe. Cette affectation attire des travailleurs de l'étranger et crée de l'emploi en Belgique.
4. Les actifs affectés par la société étrangère à la succursale belge doivent être portés au bilan de celle-ci à leur valeur d'apport, conformément à l'article 3:17, alinéa 1^{er} de l'AR CSA. Le rapport au Roi précédant l'arrêté royal du 12 septembre 1983 modifiant l'arrêté royal du 8 octobre 1976 relatif aux comptes annuels des entreprises¹ et le point 35 de l'[avis CNC 2019/02 – Succursales belges de sociétés de droit étranger : obligations comptables propres](#) précisent qu'il convient d'entendre par valeur d'apport, « la valeur attribuée à ces biens lors [...] de leur affectation ».
5. Au point 36 de l'[avis CNC 2019/02](#) précité, la Commission ajoute que, conformément à l'article 3:17, alinéa 2 de l'AR CSA², cette valeur d'apport ne peut excéder la valeur de marché à l'achat des biens concernés au moment où l'affectation a lieu.
6. En outre, lorsqu'une immobilisation incorporelle créée en interne est destinée à la succursale, l'évaluation doit être conforme à l'article 3:38 de l'AR CSA, qui prévoit une évaluation au coût de revient. Au point 36 de l'[avis CNC 2019/02](#) précité, la Commission formule cela comme suit :

« Par conséquent, l'affectation par la maison mère d'une immobilisation incorporelle qu'elle a produite en interne, donne lieu à une application cumulative des articles 39, al. 2,³ et 60, al. 1^{er},⁴ de l'AR C.Soc. ».
7. En vertu de l'article 3:15 de l'AR CSA, le coût de revient s'obtient en ajoutant au prix d'acquisition des matières premières, des matières consommables et des fournitures, les coûts de fabrication directement imputables au produit ou au groupe de produits considéré ainsi que la quote-part des coûts de production qui ne sont qu'indirectement imputables au produit ou au groupe de produits considéré, pour autant que ces frais concernent la période normale de fabrication. Comme précisé au point 6 de l'[avis CNC 2012/13 – Le traitement comptable des immobilisations incorporelles](#), la société a la faculté de ne pas inclure dans le coût de revient tout ou partie de ces frais indirects de production.
8. Le coût de revient ne peut pas être supérieur à une estimation prudemment établie de la valeur d'utilisation ou du

rendement futur pour la succursale. Au point 9, 2e paragraphe de l'avis CNC 2012/13 précité, la Commission précise que cela signifie que le coût de revient ne peut pas dépasser la valeur attribuée par une entreprise à l'actif, sur base de l'estimation faite dans le plan d'entreprise des futurs flux de trésorerie à générer par cet actif (flux actualisés).

9. Au moment de l'affectation, un actif créé en interne conserve sa nature comptable initiale. Celui-ci sera donc comptabilisé à sa valeur d'apport lors de l'affectation. Comme mentionné ci-dessus, la valeur d'apport est la valeur attribuée au moment de l'affectation, étant entendu que cette valeur correspond au coût de revient et qu'elle ne peut être supérieure à la valeur de marché et à une estimation prudente de la valeur d'utilisation ou du rendement futur pour la succursale.

10. Le portefeuille de brevets qui fait l'objet de la présente décision a été affecté à une date donnée à la succursale belge de la société étrangère C et a été créé en interne. Il s'agit de brevets demandés par la société étrangère X et non de brevets acquis de tiers.

11. L'immobilisation incorporelle créée au sein de la société étrangère X et affectée à la succursale belge doit être reprise au bilan de celle-ci à sa valeur d'apport/son coût de revient à la date donnée.

12. En vue de la détermination du coût de revient, l'entreprise a identifié les dépenses suivantes, engagées lors de l'exercice au cours duquel l'affectation à la succursale belge a eu lieu :

- les frais des services de soutien dans le cadre de l'ingénierie de recherche et de développement et sur le plan juridique en ce qui concerne la création du portefeuille de brevets ;
- la rémunération des collaborateurs concernant la création du portefeuille de brevets (notamment dans le cadre de l'enregistrement des brevets) ;
- autres frais en lien avec l'enregistrement des brevets.

13. Le montant de ces dépenses ne dépasse pas la valeur de marché/valeur d'utilisation qui ressort du rapport d'évaluation ajouté à la demande.

B. Amortissement du portefeuille de brevets

14. Il ressort de la lecture conjointe des articles 3:23, alinéa 1^{er}, et 3:39, § 1^{er}, alinéa 1^{er} de l'AR CSA que les immobilisations incorporelles dont la durée de vie est limitée dans le temps doivent être amorties sur leur durée d'utilité ou d'utilisation probable. Le point 13 de l'avis CNC 2012/13 précité établit que lorsque ces actifs ont une base juridique déterminée dans le temps (p. ex. brevets, concessions), leur durée de vie économique ne peut en aucun cas dépasser leur durée de vie juridique pour le calcul des amortissements.

15. La Commission des normes comptables a exposé en détail dans son [avis CNC 2010/15 – Méthodes d'amortissement](#) quelles méthodes d'amortissement peuvent être appliquées par les entreprises. L'on peut y lire que le régime d'amortissement peut être linéaire, dégressif ou lié à des critères objectifs tels que l'intensité de l'utilisation du bien ou le volume de la production. Du point de vue fiscal, il n'est toutefois pas autorisé d'amortir une immobilisation incorporelle de manière accélérée. En effet, le Code des impôts sur les revenus 1992 prévoit en son article 63 que les immobilisations incorporelles, à l'exception des investissements en œuvres audio-visuelles, sont amorties par annuités fixes dont le nombre ne peut être inférieur à 3 lorsqu'il s'agit d'investissements en recherche et développement et à 5 dans les autres cas. L'application d'un amortissement accéléré tel que visé au titre IV.D. de l'avis CNC 2010/15 précité n'est donc pas permise.

16. Le portefeuille de brevets qui fait l'objet de la présente décision représente une immobilisation incorporelle dont la durée de vie économique est limitée dans le temps. La durée de vie juridique des brevets est en effet limitée dans le temps.

17. Le demandeur estime que, compte tenu de la durée de protection juridique des brevets, le portefeuille de brevets générera des flux de trésorerie sur les vingt prochaines années pour la succursale. Le demandeur en déduit que la durée d'utilité ou d'utilisation attendue du portefeuille de brevets pour la succursale s'élèvera à vingt ans. Etant donné que le demandeur part du principe que la durée de vie du portefeuille de brevets ne sera pas influencée par son 'utilisation', la succursale amortira l'immobilisation en fonction du temps, en linéaire. Le demandeur avance que des amortissements accélérés ne sont pas appropriés car, dans le respect des dispositions fiscales en la matière, il n'est pas possible d'appliquer un plan d'amortissement accéléré. A l'exception des investissements en œuvres audio-visuelles, les immobilisations incorporelles doivent être amorties par annuités fixes, conformément à l'article 63 du Code des impôts sur les revenus 1992. Vu ce qui précède, la succursale belge de la société étrangère X souhaite amortir le portefeuille de brevets en linéaire sur vingt ans.

18. Compte tenu des articles III.93 et III.93/1 du Code de droit économique et des considérations détaillées ci-dessus, le Collège de la CNC décide en sa séance du 21 octobre 2020 que l'inscription du portefeuille de brevets au bilan de la succursale belge à la suite de son transfert vers celle-ci, telle que décrite, qui fait l'objet de la présente décision, est conforme aux articles

3:17 et 3:38 de l'AR CSA, et que l'amortissement de ce portefeuille, tel que décrit, est conforme à l'article 3:39, § 1^{er} de l'AR CSA.

-
1. *MB*, 1983, p. 11897.
 2. Ancien article 39, alinéa 2, AR C.Soc.
 3. Actuellement article 3:17, alinéa 2, AR CSA.
 4. Actuellement article 3:38, alinéa 1^{er}, AR CSA.