

Relatif au traitement comptable des redevances de fortage (ou foretage)

Sommaire

1 - Redevances de fortage visées par le présent avis

1.1. - Définition des redevances de fortage visées par le présent avis

1.2 - Caractéristiques contractuelles des redevances de fortage

2 - Comptabilisation

2.1 - Rappel des textes relatifs à la définition d'un actif

2.2 - Comptabilisation des redevances de fortage

2.3 - Comptabilisation du droit exclusif d'exploitation

L'Union nationale des industries de carrières et de matériaux de construction – UNICEM – a saisi le CNC d'une question relative au traitement comptable des redevances versées par un exploitant dans le cadre d'un contrat de fortage.

Le présent avis traite uniquement de la comptabilisation des **redevances de fortage**, à l'exclusion de tout autre élément induit par l'exploitation d'une carrière (frais de prospection, remise en état...).

Rappel : les dispositions comptables prévues pour la dégradation progressive par l'avis n° 2005-H du Comité d'urgence du CNC ⁽¹⁾ sont applicables aux exploitants de carrières dans le cadre de leurs obligations de remise en état des sites.

Le collège du Conseil national de la comptabilité, réuni le 10 avril 2009, a adopté le présent avis relatif au traitement comptable des redevances de fortage.

1 - Redevances de fortage visées par le présent avis

1.1. - Définition des redevances de fortage visées par le présent avis

Le contrat de fortage est un contrat de droit privé par lequel un propriétaire foncier accorde à un exploitant de carrière le droit exclusif d'exploiter le sous-sol d'un terrain pendant une certaine durée et moyennant un prix généralement versé sous la forme de redevances annuelles.

⁽¹⁾ Avis n° 2005-H du Comité d'urgence du CNC relatif à la comptabilisation des coûts de démantèlement, d'enlèvement et de remise en état de site dans les comptes individuels

Le présent avis s'applique uniquement aux redevances prévues par les contrats de fortage répondant à cette définition et ayant les caractéristiques suivantes :

- les redevances de fortage sont déterminées **proportionnellement aux quantités extraites** soit à la tonne, soit au volume et rémunèrent l'ensemble des composants du contrat détaillé ci-avant.
- des **redevances annuelles minimales** peuvent être prévues afin de garantir un certain niveau de revenus aux propriétaires de terrains. Ces redevances minimales sont imputables sur les sommes dues en fonction des quantités extraites mais ne sont pas remboursables.

1.2 - Caractéristiques contractuelles des redevances de fortage

Selon une jurisprudence constante, le contrat de fortage est défini comme « une vente de matériaux envisagés dans leur état futur de meubles, comme meubles par anticipation » (arrêt Veuve Gielen C. Morel de la Cour de Cassation chambre civile du 23 juin 1952, et arrêt de la Cour de Cassation, chambre commerciale, du 4 février 1963).

Ainsi deux éléments d'inégale importance caractérisent un contrat de fortage :

- l'acquisition des matériaux extraits constitue l'élément primordial du contrat (la caractéristique du fortage étant que l'exploitant épuise irrémédiablement le terrain) ;
- le droit exclusif d'exploiter le sous-sol et d'occuper les lieux, d'y installer des pistes de circulation pour les engins, des lieux de stockage des matériaux et du matériel de transformation constitue un élément accessoire indissociable à l'acquisition des matériaux.

Suivant cette analyse, le contrat de fortage est assimilable à un contrat d'approvisionnement exclusif dans lequel la rémunération prévue (la redevance de fortage) rémunère l'acquisition des matériaux dont le prix, qui ne sera dû qu'au moment de l'achat effectif des matériaux (l'extraction au cas particulier), est néanmoins fixé à l'avance dans le contrat.

Remarque : Le contrat de fortage ne peut être assimilé à un contrat de concession de droits de propriété industrielle, qui pourrait éventuellement donner lieu à la comptabilisation d'un droit incorporel ⁽²⁾, en raison des caractéristiques du contrat de fortage qui sont les suivantes :

- *des matières premières sont extraites du sol,*
- *la redevance rémunère effectivement ces matières, la rémunération est proportionnelle aux quantités extraites (et non aux ventes réalisées par l'exploitant),*
- *le sol, objet du contrat, s'épuise inexorablement au fur et à mesure de l'exploitation, faisant ainsi perdre à son propriétaire une partie de son actif,*

⁽²⁾ Même dans ce cas, la comptabilisation d'un droit incorporel n'est pas explicitement prévue par les textes du fait de l'exclusion des contrats de louage de brevet et de marque du champ d'application de l'avis CNC n° 2004-15 relatifs à la définition et à la comptabilisation des actifs.

- le contrat n'a de valeur que si les matières premières sont extraites. Il n'est pas possible de générer du chiffre d'affaires uniquement avec le droit acquis,
- l'entreprise n'a aucun engagement de verser la redevance prévue au contrat en cas de non extraction des matériaux, dans la mesure où en cas d'arrêt d'exploitation durant deux années consécutives, l'autorisation d'exploitation devient caduque

2 - Comptabilisation

2.1 - Rappel des textes relatifs à la définition d'un actif

Article 211-1 du règlement n° 99-03 du CRC

« 1 - Un actif est un élément identifiable du patrimoine ayant une valeur économique positive pour l'entité, c'est-à-dire un élément générant une ressource que l'entité contrôle du fait d'événements passés et dont elle attend des avantages économiques futurs.

[...]

3 - Une immobilisation incorporelle est un actif non monétaire sans substance physique ».

4 - Un stock est un actif détenu pour être vendu dans le cours normal de l'activité, ou en cours de production pour une telle vente, ou destiné à être consommé dans le processus de production ou de prestation de services, sous forme de matières premières ou de fournitures ».

Article 211-2 du règlement n° 99-03 du CRC

« L'avantage économique futur représentatif d'un actif est le potentiel qu'a cet actif de contribuer, directement ou indirectement, à des flux nets de trésorerie au bénéfice de l'entité.

[...] ».

Article 211-3 du règlement n° 99-03 du CRC

« Une immobilisation incorporelle est identifiable :

- si elle est séparable des activités de l'entité, c'est-à-dire susceptible d'être vendue, transférée, louée ou échangée de manière isolée ou avec un contrat, un autre actif ou passif ;
- ou si elle résulte d'un droit légal ou contractuel même si ce droit n'est pas transférable ou séparable de l'entité ou des autres droits et obligations ».

Article 321-1 du règlement n° 99-03 du CRC

« Les immobilisations corporelles ou incorporelles et les stocks, répondant aux conditions de définition et de comptabilisation définies aux articles 211-1 et 311-1 et suivants, doivent être évalués initialement à leur coût.

A leur date d'entrée dans le patrimoine de l'entité, la valeur des actifs [...] acquis à titre onéreux sont comptabilisés à leur coût d'acquisition [...] ».

2.2 - Comptabilisation des redevances de fortage

Conformément à l'analyse menée ci-avant, les redevances de fortage sont comptabilisées comme le coût des matériaux qu'elles rémunèrent.

Les matériaux extraits ne sont des éléments identifiables du patrimoine de l'exploitant que lorsqu'ils sont extraits du sol (ils ne peuvent pas être individualisés avant). Ils ne sont donc comptabilisés à l'actif du bilan de l'exploitant qu'au fur et à mesure de leur extraction.

S'agissant de matières premières destinées à être incorporées dans la production, ils répondent à la définition d'un stock.

Ce mode de comptabilisation est conforme à celui retenu par le CNC ⁽³⁾ d'une acquisition de forêts dont le coût est réparti entre :

- le sol (et les éléments qui lui sont attachés) qui constitue une immobilisation corporelle non amortissable ;
- les bois sur pied, mûrs ou en cours de croissance, qui constituent un stock.

En conséquence, les redevances variables sont comptabilisées de la manière suivante :

- au fur et à mesure de l'extraction des matériaux, les redevances à verser sont comptabilisées en charges, en contrepartie d'un compte de tiers (à solder au moment du versement de la redevance correspondante) ;
- à la clôture, le coût (incluant les redevances versées) des matériaux extraits non encore utilisés dans le cours de la production de l'exercice est comptabilisé en stocks ;

Les redevances minimales garanties imputables sur le coût des matières premières extraites sont considérées comme faisant également partie du coût d'acquisition des matières premières dès lors qu'il est quasi-certain que l'extraction sera suffisante pour absorber les redevances minimales.

Cette quasi-certitude est justifiée lorsque l'exploitant est en mesure de démontrer que les redevances minimales sont dimensionnées en fonction du potentiel de la carrière et de ses prévisions d'extraction.

Les redevances minimales garanties, dès lors qu'il est démontré qu'elles sont imputables sur le coût d'acquisition des matériaux extraits, sont comptabilisées :

- en charges constatées d'avance pour le montant non imputé au cours de l'exercice mais dont il est quasi-certain qu'il sera imputable au cours des exercices suivants ;
- en charge de l'exercice au cours duquel sont extraits les matériaux qu'elles rémunèrent.

⁽³⁾ Avis CNC n° 2002-15 du 22 octobre 2002 relatif aux règles comptables applicables aux sociétés forestières, § 2.2.1.1. coût d'acquisition du patrimoine forestier.

2.3 - Comptabilisation du droit exclusif d'exploitation

Rappel des dispositions du règlement n° 99-03 du CRC relative à l'évaluation initiale d'un actif incorporel

Article 321-15

« Éléments du coût d'acquisition initial

Le coût d'acquisition d'une immobilisation incorporelle acquise séparément est constitué de :

- *son prix d'achat, y compris les droits de douane et taxes non récupérables, après déduction des remises, rabais commerciaux et escomptes de règlement, et*
- *de tous les coûts directement attribuables à la préparation de cet actif en vue de l'utilisation envisagée.*

Dans les comptes individuels, les droits de mutation, honoraires ou commissions et frais d'actes, liés à l'acquisition, peuvent sur option, être rattachés au coût d'acquisition de l'immobilisation ou comptabilisés en charges.

Le point de départ d'attribution des coûts est déterminé conformément à l'article 321-11.

Les coûts d'emprunt peuvent être rattachés au coût d'acquisition selon les conditions prévues à l'article 321-5. »

Selon l'analyse menée précédemment (§ 1.2), le contrat de fortage confère à l'exploitant un droit exclusif d'exploitation du sous-sol et d'occupation des lieux. Il s'agit d'un élément accessoire indissociable du fortage. Ce droit est identifiable et contrôlé (droit contractuel), et est porteur d'avantages économiques (il est nécessaire pour extraire la matière première qui sera ultérieurement vendue). Il est activable à son coût d'acquisition si celui-ci est évaluable.

Conformément à l'article 321-15 précité, ce coût inclut le prix d'achat du droit en cas de rachat du contrat de fortage à un autre exploitant ainsi que tous les coûts directement attribuables à l'acquisition de ce droit. Il exclut en revanche toute redevance variable rémunérant exclusivement les matériaux extraits.

Le droit comptabilisé le cas échéant à l'actif est amorti et déprécié selon les règles générales en la matière.