

COMPTES ANNUELS

Société publique locale (SPL) - Ensemble de géothermie - Date de début des amortissements - Modalités d'amortissement

(EC 2024-23)

Une société publique locale (SPL) a pour activité la production de chaleur par le procédé de la géothermie afin de la distribuer dans le réseau urbain destiné au chauffage de bâtiments publics et de bâtiments collectifs d'habitation.

Dans le cadre de cette activité, la SPL a conclu, avec un syndicat intercommunal, un contrat de délégation de service public (DSP) qui :

- a une durée de 30 ans ;
- comporte les caractéristiques d'une concession de service public ;
- prévoit que le retour au délégant des biens en fin de contrat est effectué à titre gratuit, sans indemnité ;
- met à la charge de la SPL le forage des puits puis la construction de la centrale de géothermie, de la chaufferie d'appoint, du réseau de distribution, etc.

Au 31 décembre N, cet équipement est en cours de construction. Le forage et la construction des puits de géothermie ont été finalisés au cours de l'exercice N. Des tests ont été effectués.

Ces puits ne sont toutefois pas encore mis en exploitation à fin N, puisque celle-ci ne débutera qu'au terme de l'ensemble des travaux. Le calendrier des travaux restants est le suivant :

- L'achèvement de la construction de la centrale de géothermie est prévu au cours du premier semestre N+1 ;
- La phase de test de l'ensemble de production de géothermie est prévue au cours de l'été N+1 ;
- La mise en service de l'ensemble du réseau de géothermie est prévue au 1^{er} octobre N+1, date d'ouverture de la saison de chauffe pour la distribution de la chaleur aux abonnés.

Ainsi, à la date de clôture de l'exercice N, seule une partie du projet est opérationnelle tels que les puits, mais les abonnés ne seront pas raccordés et donc aucune production de chaleur par géothermie ne sera possible.

Sur le plan comptable, il est précisé :

- que la SPL a décidé de mettre en place l'approche par composants pour cet ensemble de production de chaleur géothermique ;
- qu'à la clôture de l'exercice N, les durées d'amortissement des composants n'ont pas été déterminées par la SPL. Elles pourraient ainsi être supérieures (biens non renouvelables) ou être inférieures (biens renouvelables) à la durée de 30 ans de la DSP.

Question :

Dans les comptes annuels de la SPL, quelle date retenir pour commencer l'amortissement des éléments composant l'ensemble de production de géothermie ? Quelles en sont les modalités d'amortissement ?

*

Rappel des textes applicables

Commission des études comptables

Code de la commande publique

Article R3114-2 :

« Pour les contrats de concession d'une durée supérieure à cinq ans, la durée du contrat ne doit pas excéder le temps raisonnablement escompté par le concessionnaire pour qu'il amortisse les investissements réalisés pour l'exploitation des ouvrages ou services avec un retour sur les capitaux investis, compte tenu des investissements nécessaires à l'exécution du contrat. »

Règlement ANC n° 2014-03 relatif au Plan comptable général

Art. 214-1 :

« Un actif immobilisé dont la durée d'utilisation est limitée fait l'objet d'un amortissement. [...] »

Art. 214-9 :

« Lorsque des éléments constitutifs d'un actif sont exploités de façon indissociable, un plan d'amortissement unique est retenu pour l'ensemble de ces éléments. Cependant, si dès l'origine, un ou plusieurs de ces éléments ont chacun des utilisations différentes, chaque élément est comptabilisé séparément et un plan d'amortissement propre à chacun de ces éléments est retenu.

Les éléments principaux d'immobilisations corporelles devant faire l'objet de remplacement à intervalles réguliers, ayant des utilisations différentes ou procurant des avantages économiques à l'entité selon un rythme différent et nécessitant l'utilisation de taux ou de modes d'amortissement propres, doivent être comptabilisés séparément dès l'origine et lors des remplacements. »

Art. 214-11 :

« A la clôture de l'exercice, une dotation aux amortissements est comptabilisée conformément au plan d'amortissement pour chaque actif amortissable même en cas d'absence ou d'insuffisance de bénéfice. »

Art. 214-12 :

« L'amortissement d'un actif commence à la date de début de consommation des avantages économiques qui lui sont attachés. Cette date correspond généralement à la mise en service de l'actif. »

Art. 214-13 :

« L'amortissement d'un actif est la répartition systématique de son montant amortissable en fonction de son utilisation.

L'amortissement est déterminé par le plan d'amortissement établi en fonction de la durée et du mode d'amortissement propres à chaque actif amortissable, tels qu'ils sont déterminés par l'entité.

Les actifs de même nature ayant des conditions d'utilisation identiques doivent être amortis de la même manière.

Le mode d'amortissement doit permettre de traduire au mieux le rythme de consommation des avantages économiques attendus de l'actif par l'entité. Il est défini, soit en termes d'unités de temps, soit en termes d'unités d'œuvre. Le mode linéaire est appliqué à défaut de mode mieux adapté.

[...] »

Art. 621-8 :

Commission des études comptables

« Les biens mis dans la concession par le concédant ou par le concessionnaire sont inscrits à l'actif du bilan de l'entité concessionnaire.

L'inscription à l'actif du bilan du concessionnaire de la valeur des biens mis gratuitement dans la concession par le concédant comporte une contrepartie au passif du bilan, classée dans les autres fonds propres. »

Art. 621-9 :

« Le maintien au niveau exigé par le service public du potentiel productif des installations concédées est assuré par le jeu des amortissements ou, éventuellement, par des dépréciations adéquates et en particulier les provisions pour renouvellement.

Dans la mesure où la valeur utile d'une installation peut être conservée par un entretien convenable, l'installation ne fait pas l'objet de dotations aux amortissements au compte de résultat du concessionnaire. »

Conseil d'État, 7ème et 2ème sous-sections réunies, Décision n°323158 du 8 février 2010

« [...] le point de départ de l'amortissement étant la date d'achèvement des investissements et de mise en service de l'ouvrage, il convient, afin d'évaluer la durée maximale de la délégation, d'ajouter le temps nécessaire à la réalisation de ces investissements à leur durée normale d'amortissement ; [...] »

Bulletin Officiel des Finances Publiques (BOFIP- BOI-BIC-AMT-20-40-40)

« [...] »

C. Calcul des amortissements

100

L'amortissement de caducité, qui doit être soigneusement distingué en comptabilité de l'amortissement industriel, peut se faire ou bien en appliquant au prix de revient de l'ensemble des immobilisations faisant partie du domaine concédé un taux d'amortissement convenable pour reconstituer avant l'expiration de la concession tous les capitaux investis, ou bien en retranchant chaque année des bénéfices d'exploitation les sommes nécessaires à l'amortissement des obligations et des actions. Cette deuxième formule est celle de l'amortissement financier.

[...] »

Réponse de la Commission des études comptables EC 2005-87 publiée dans le bulletin CNCC n°140 de décembre 2005 (p.723)

« Application du règlement n° 2004-06 du 23 novembre 2004 du CRC relatif à la définition, la comptabilisation et l'évaluation des actifs et du règlement n° 2002-10 du 12 décembre 2002 du CRC relatif à l'amortissement et à la dépréciation des actifs aux immobilisations faisant l'objet d'une concession de service public

Question :

[...]

La Commission a ainsi interrogé le Conseil National de la Comptabilité afin qu'il précise si les règlements n° 2004-06 et n° 2002-10 ci-dessus mentionnés s'appliquent aux immobilisations faisant l'objet d'une

Commission des études comptables

concession de service public et plus particulièrement les traitements comptables relatifs aux points suivants :

- L'approche par composants est-elle obligatoire pour les immobilisations amortissables faisant l'objet d'une concession de service public inscrites à l'actif du bilan de l'entreprise concessionnaire ?

- Les amortissements spécifiques (ex : amortissement financier de caducité) comptabilisés par les entreprises concessionnaires peuvent-ils toujours l'être ?

- Les provisions pour renouvellement prévues à l'article 393-1/3 du PCG comptabilisées par les entreprises concessionnaires peuvent-elles toujours l'être ?

*

Réponse de la Commission

Le Conseil National de la Comptabilité a répondu dans une lettre datée du 4 janvier 2006 et a précisé que :

- pour les immobilisations faisant l'objet de contrats de concession et qui sont remises au concédant en fin de concession, qu'elles aient été remises au concessionnaire par le concédant ou acquises par le concessionnaire, ce dernier peut ne pas procéder à la détermination des composants tout en continuant à doter les provisions pour renouvellement. Le concessionnaire continue dans ce cas à appliquer les dispositions comptables spécifiques relatives aux méthodes d'amortissement (dont l'amortissement de caducité) et aux provisions pour renouvellement.*
- en dehors de ces dispositions spécifiques, les règles générales prévues par les règlements relatifs aux passifs (n° 2000-06) et aux actifs (n° 2002-10 et n° 2004-06) s'appliquent pour la comptabilisation des immobilisations faisant l'objet de contrats de concession (immobilisations « concédées »). Il en est ainsi notamment pour les règles de dépréciation prévues aux articles 322-1.4 et 322-5 du règlement n° 99-03 relatif au Plan comptable général, la suppression des charges différées ou à étaler et l'application des options prévues par le règlement n° 2004-06 du CRC.*

Il en résulte que pour les immobilisations « concédées » détenues en propre par les concessionnaires et qui seront conservées au terme de la concession, toutes les dispositions des règlements sur les passifs et les actifs mentionnés dans la réponse du CNC s'appliquent y compris la mise en place de la méthode par composants. »

Guide comptable des entreprises concessionnaires approuvé en 1975 par le Conseil national de la comptabilité (Guide qui n'a jamais été mis à jour et sans force réglementaire, mais utilisé en pratique notamment quant à la définition de l'amortissement de caducité) :

« Les biens non renouvelables mis en concession par le Concessionnaire doivent faire l'objet d'un amortissement de caducité lui permettant de reconstituer les capitaux qu'il a investis. Cet amortissement est défini :

Amortissement justifié par le caractère temporaire de la Concession et l'obligation pour le Concessionnaire de remettre gratuitement, à l'expiration de la Concession, les biens mis par lui à l'autorité concédante [...] »

Réponse de la Commission des études comptables

La Commission relève que les articles du PCG relatifs à la définition, à la comptabilisation et à l'amortissement des actifs, ne s'appliquent pas aux concessions de service public.

Commission des études comptables

Ainsi, les dispositions relatives à la décomposition initiale des immobilisations par composants ne s'appliquent pas aux contrats de concession.

A ce titre, la Commission constate que le Conseil National de la Comptabilité, tel que rappelé dans la réponse EC 2005-87 précitée, avait confirmé que le concessionnaire peut ne pas procéder à la détermination des composants, en donnant ainsi un caractère optionnel à la méthode des composants pour les concessions de service public.

Au cas d'espèce, la SPL fait usage de la méthode des composants.

En l'absence d'indication sur la durée d'utilisation des différents composants de l'investissement réalisé par la SPL, il convient de distinguer ceux qui auront une durée d'utilisation inférieure à la durée du contrat de concession conclu par la SPL (biens renouvelables), soit 30 ans au cas particulier, de ceux qui auront une durée d'utilisation supérieure (biens non renouvelables).

Biens renouvelables

Les amortissements applicables aux immobilisations renouvelables de la concession ont la même finalité que l'amortissement des immobilisations d'entreprises non concessionnaires. Ils visent à répartir de manière systématique le montant amortissable de l'actif en fonction de son utilisation, conformément à l'article 214-13 du PCG.

Il en résulte que :

- ces amortissements ne sont pas spécifiques aux entreprises concessionnaires ;
- les règles de droit commun sur les amortissements s'appliquent.

En conséquence, le début des amortissements des composants renouvelables du contrat de concession confié à la SPL, doit correspondre au début de la consommation des avantages économiques attachés à ces composants, qui coïncide généralement à la mise en service, tel que rappelé à l'article 214-12 du PCG.

Sur la base des informations communiquées, il apparaît que les différents composants de l'investissement réalisé par la SPL, renouvelables et non renouvelables, ne peuvent être utilisés indépendamment les uns des autres. L'investissement dans son ensemble sera testé au cours de l'été N+1 et sa mise en service est prévue au début du mois d'octobre N+1.

Il en résulte que la consommation des avantages économiques procurés par les divers composants commencera au même moment, au cas particulier, au début du mois d'octobre N+1.

La Commission estime ainsi que c'est à partir de cette date que les divers composants renouvelables de l'investissement de la SPL doivent être amortis.

Biens non renouvelables

Les biens non renouvelables se définissent comme ceux que le concessionnaire ne sera pas tenu de renouveler d'ici le terme du contrat puisque leur durée d'utilisation excède la durée résiduelle du contrat de concession.

Dans ce cas, en application de l'article 621-9 du PCG et sous réserve que l'installation fasse l'objet d'un entretien convenable, l'installation ne fait pas l'objet de dotations aux amortissements au compte de résultat du concessionnaire.

Commission des études comptables

Toutefois, cette absence d'amortissements ne concerne pas une autre catégorie d'amortissements, non définis par le PCG, appelés communément amortissements de caducité, qui dans le contexte de contrats de concession ne prévoyant pas l'indemnisation des biens de retour à leur terme, consiste à répartir le coût des investissements non renouvelables sur une durée prenant fin avec la durée du contrat de concession.

En effet, tel que rappelé dans la réponse EC 2005-87 précitée, le Conseil National de la Comptabilité avait indiqué que le concessionnaire applique des méthodes comptables spécifiques pour constater l'amortissement de caducité. La Commission relève que ces méthodes ne font pas l'objet de dispositions spécifiques dans le PCG, tant dans leur définition que dans leur mode de calcul et de présentation au bilan.

En l'absence de texte comptable, la Commission considère que les amortissements de caducité pourraient être comptabilisés selon des méthodes analogues aux dispositions de droit commun du PCG en matière d'amortissement.

Selon la pratique dominante, cet amortissement est présenté au passif du bilan.

En particulier, l'amortissement de caducité pourrait débiter lors de la mise en service des composants non renouvelables, soit début octobre N+1 au cas d'espèce. Cette solution permettrait ainsi de rendre homogènes les dates de départ des amortissements des biens renouvelables et les dates de départ des amortissements de caducité des biens non renouvelables.

D'autres solutions pour fixer le point de départ des amortissements pourraient être admises, telles que la date de réception individuelle par la SPL de chaque composant non renouvelable.

La Commission rappelle enfin que le champ de l'amortissement de caducité ne se limite pas aux seuls biens non renouvelables (en ce sens, guide comptable des entreprises concessionnaires de 1975). L'entreprise concessionnaire peut également comptabiliser des amortissements de caducité, en sus de l'amortissement défini par le PCG, au titre des biens renouvelables, en vue de préfinancer le coût des renouvellements. Le choix de la date de départ de ces amortissements de caducité est effectué selon le même processus que celui décrit ci-avant pour les immobilisations non renouvelables.

L'annexe des comptes annuels devra faire état des méthodes retenues pour comptabiliser les amortissements des composants renouvelables et non renouvelables.