

COMPTES ANNUELS

Société publique locale (SPL) - Contrat de concession de droit d'usage pérenne (IRU) - Contrat de délégation de service public (DSP) - Contrat d'affermage - Comptabilisation des produits

(EC 2020-32)

Une Société Publique Locale (SPL) exploite des réseaux de fibres optiques dans le cadre de délégations de service public (DSP) de type « affermage ». Ces conventions prévoient la mise à disposition des réseaux à la SPL par l'autorité délégante, pour que celle-ci les exploite et les commercialise en échange du paiement de redevances aux délégants.

La mise à disposition par la SPL des réseaux de fibres optiques auprès des opérateurs de télécommunications, avec lesquels elle contractualise, peut prendre la forme d'une concession de droit d'usage pérenne, appelée aussi cofinancement ou contrat d'IRU (Indefeasible rights of use).

Ce contrat d'IRU confère à l'opérateur de télécommunications un droit permanent, définitif et irrévocable, d'usage du réseau de fibres optiques pour une durée relativement longue (20 ans renouvelables au cas particulier). Ce contrat lui confère ainsi le droit de commercialiser la fibre optique auprès des clients finaux ou, conformément à la réglementation, de sous-déléguer à d'autres opérateurs cette commercialisation.

Dans ce cadre, les tarifs des contrats d'IRU comprennent deux composantes :

- 1) un tarif dit « non-récurrent », d'un montant d'environ 500 € HT, dont la facturation est déclenchée lorsque le réseau du délégataire est mis à la disposition de l'opérateur. Ce montant correspond à chaque prise de connexion potentielle d'un client final pour une tranche de cofinancement. En pratique, le droit d'usage est facturé simultanément pour 1 000 à 2 000 clients finaux. Ainsi, selon les dispositions contractuelles, ce tarif rémunère l'octroi du droit d'usage spécifique des fibres optiques. Le contrat prévoit également que la SPL est responsable de la réalisation des prestations de maintenance du câblage, et qu'elle assurera, dans ce cadre, le maintien de la continuité optique des fibres optiques utilisées par le client ;
- 2) un tarif dit « récurrent » payé mensuellement par l'opérateur au délégataire, dont la facturation est déclenchée lors de l'accès au réseau d'un client final. Selon les dispositions contractuelles, ce tarif correspond notamment :
 - aux prestations de gestion, d'exploitation et de maintenance réalisée par la SPL sur l'infrastructure pendant la durée des droits d'usage spécifiques de l'utilisateur sur ladite infrastructure ;
 - à la location de Génie Civil.

Il est précisé que la durée des contrats d'IRU mis en place peut excéder le terme de la délégation de service public. Au cas présent, le contrat d'IRU précise que, à la fin normale ou anticipée de la délégation de service public, la collectivité locale délégante organisera la reprise par elle-même ou son nouveau délégataire des droits et des obligations du précédent délégataire au titre du contrat, ce que l'utilisateur accepte expressément.

Question :

Quel est le traitement comptable du tarif dit « non-récurrent » dans les comptes annuels de la SPL ?

*

Rappel des textes applicables

Code de commerce

Article L123-21 :

« Seuls les bénéfices réalisés à la date de clôture d'un exercice peuvent être inscrits dans les comptes annuels. [...] »

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

Art. 312-1 :

« Le montant des subventions d'investissement, lorsqu'il est inscrit dans les capitaux propres, est repris au compte de résultat selon les modalités qui suivent :

1. La reprise de la subvention d'investissement qui finance une immobilisation amortissable s'effectue sur la même durée et au même rythme que l'amortissement de la valeur de l'immobilisation acquise ou créée au moyen de la subvention.

2. La reprise de la subvention d'investissement qui finance une immobilisation non amortissable est étalée sur le nombre d'années pendant lequel l'immobilisation est inaliénable aux termes du contrat. À défaut de clause d'inaliénabilité, le montant de la reprise de chaque exercice est égal au dixième du montant de la subvention. [...] »

« Section 2 – Subventions d'investissement inscrites dans les capitaux propres

Définition des subventions d'investissement – PCG 1982

Subvention dont bénéficie l'entreprise en vue d'acquérir ou de créer des valeurs immobilisées (subvention d'équipement) ou de financer des activités à long terme. »

Art. 512-1 :

« Les produits comprennent :

- les sommes ou valeurs reçues ou à recevoir :
 - en contrepartie de la fourniture par l'entité de biens, travaux, services ainsi que des avantages qu'elle a consentis ;
 - en vertu d'une obligation légale existant à la charge d'un tiers ;
 - exceptionnellement, sans contrepartie ;
- la production stockée ou déstockée au cours de l'exercice ;
- la production immobilisée ;
- les reprises sur amortissements et provisions ;
- les transferts de charges ;
- le prix de cession des éléments d'actifs cédés, sous réserve des dispositions particulières fixées à l'article 221-6 pour les titres immobilisés de l'activité de portefeuille, à l'article 222-1 pour les titres de placement et à l'article 619-12 pour les jetons détenus. »

Art. 512-2 :

« Le chiffre d'affaires correspond au montant des affaires réalisées par l'entité avec les tiers dans le cadre de son activité professionnelle normale et courante. »

Art. 944-48 :

« [...]

Le compte 487 "Produits constatés d'avance" enregistre les produits perçus ou comptabilisés avant que les prestations ou les fournitures les justifiant aient été effectuées ou fournies. Il est crédité, en fin d'exercice, par le débit des comptes de produits intéressés. [...] Ces comptes sont débités, à l'ouverture de l'exercice suivant, par le crédit de ces mêmes comptes. Un autre procédé de comptabilisation consiste, lors de l'enregistrement initial de la facture ou de l'émission de jetons, à affecter directement au compte de régularisation 487 ou au compte 4871 la quote-part des produits se rapportant à un exercice ultérieur. »

Réponse de la Commission des études comptables EC 2013-63 publiée dans le bulletin CNCC n°173 de mars 2014 (p.116 et s.)

« Une société X s'apprête à signer un contrat d'achat d'énergie thermique pour faire fonctionner son usine.

Le projet de contrat entre la société X et le fournisseur des installations de transmission de chaleur portant sur la fourniture de vapeur nécessaire au fonctionnement de l'usine de la société X:

- comprend la construction, l'exploitation et la maintenance par le fournisseur des installations de transmission de chaleur;
- inclut la construction d'un réseau de raccordement entre les installations et l'usine de la société X dont les travaux sont réalisés par le fournisseur et sont partiellement financés au moyen du versement d'un droit de raccordement payable par la société X à l'avancement des travaux qui restera acquis au fournisseur au fur et à mesure des versements;
- prévoit le versement annuel au titre de la fourniture de vapeur de deux rémunérations P1 et P2 respectivement pour la première, proportionnelle à la quantité de vapeur livrée et pour la seconde, égale à une somme forfaitaire annuelle;
- est conclu pour une durée initiale de dix ans reconductible et peut être résilié par l'une des parties avant son terme.

Questions:

Ce droit de raccordement payé doit-il être comptabilisé comme une immobilisation incorporelle amortissable et le cas échéant sur quelle durée ou doit-il être comptabilisé en charge ?

Dans cette dernière hypothèse, quel serait le compte à utiliser et la charge devrait-elle être, ou non, étalée par le biais d'une charge constatée d'avance, par exemple sur la durée du contrat ou sur une autre durée ?

[...]

Réponse de la Commission des études comptables

La Commission considère que le versement d'un droit de raccordement servant à financer partiellement la construction d'installations de raccordement doit être comptabilisé en immobilisation corporelle si et seulement si les critères énoncés aux articles 211-1, 211-2 et 311-1 du PCG sont remplis. La nature corporelle des installations financées grâce à ce versement exclut que la somme versée puisse être qualifiée d'immobilisation incorporelle.

Or au vu des différents éléments du projet de contrat, la Commission a relevé que les installations de transmission de vapeur ainsi que les installations de raccordement ne sont pas sous le contrôle de la société X. En effet le fournisseur doit contractuellement, exploiter sous sa responsabilité, réparer, entretenir et faire réaliser les contrôles périodiques des équipements sous pression qui restent sa propriété au terme du contrat. La société X n'a donc pas le contrôle des installations de raccordement.

Ainsi la Commission estime que le droit de raccordement payé par la société X ne répond pas à la définition d'une immobilisation corporelle et constitue un élément de la rémunération des prestations futures de fourniture de chaleur reçues par la société X. Le coût relatif au droit de raccordement constitue un complément du prix de la vapeur fournie, à comptabiliser en charges constatées d'avance et à reprendre annuellement en charges, en proportion des quantités de vapeur livrées annuellement sur les quantités de vapeur totales estimées sur la durée du contrat, au moyen du compte d'approvisionnements non stockés d'énergie (compte « 6061. Fournitures non stockables »). A défaut d'évaluation fiable des quantités livrées sur la durée du contrat, la reprise annuelle en charge est effectuée de manière linéaire.

[...] »

Réponse de la Commission des études comptables

La Commission relève que le contrat d'IRU vendu par la SPL peut être analysé selon les deux phases suivantes :

- une première phase qui permet à l'opérateur de télécommunications d'avoir accès au réseau de fibres optiques de la SPL pour un nombre défini de prises optiques à commercialiser auprès de clients finaux, au sein d'une zone donnée. Cette première phase engendre pour la SPL une rémunération égale à un montant fixé à 500 euros HT multiplié par le nombre de prises de raccordement potentielles auprès des clients finaux de l'opérateur de télécommunications. La facturation de la SPL intervient le jour où elle donne à l'opérateur téléphonique accès au réseau de fibres optiques qui lui a été délégué.
- une seconde phase, qui débute à partir du jour où l'opérateur de télécommunications obtient l'accès au réseau de fibres optiques de la SPL, et qui se déroule jusqu'au terme de la durée de 20 ans du contrat d'IRU. La facturation mensuelle résultant du contrat d'IRU, émise par la SPL au titre des clients finaux de l'opérateur de télécommunications, est déclenchée lors de chaque raccordement d'un client final de l'opérateur au réseau de fibres optiques. La SPL est informée de ce raccordement car elle l'assure elle-même. Le nombre de facturations mensuelles émises par la SPL évolue dans le temps en fonction du nombre de contrats conclus par l'opérateur avec les clients finaux. Cette facturation prend fin avec le terme du contrat d'IRU. Pour un client final donné de l'opérateur, les factures mensuelles sont émises par la SPL entre la date de son raccordement au réseau et le terme du contrat d'IRU.

Sur le plan de la tarification, du mode de facturation et de la nature des prestations, le contrat opère une distinction entre le branchement initial de l'opérateur de télécommunications et les prestations ultérieures de la SPL justifiant ses facturations mensuelles, correspondant à des prestations de gestion,

d'exploitation et de maintenance de l'infrastructure réalisées par la SPL pendant la durée de l'IRU et par la location du génie civil, selon les termes du contrat d'IRU.

La Commission considère qu'il résulte de ces clauses contractuelles une autonomie de la phase initiale de branchement au réseau de la SPL par rapport à la phase de commercialisation aux clients finaux, au cours de laquelle chaque raccordement d'un client final au réseau déclenche la facturation mensuelle de la SPL au titre de ce client.

En ce qui concerne les contrats d'IRU dont la durée excèdera le terme de la délégation de service public, vous avez indiqué à la Commission que le contrat de délégation exclut tout reversement d'une fraction du produit initial au délégant en fin de contrat. Dès lors, ce produit initial doit être considéré comme définitivement acquis au délégataire dès sa facturation, nonobstant la circonstance que le contrat d'IRU survivra à la délégation.

Par ailleurs, la Commission observe que ni la SPL en tant que délégataire, ni son client opérateur de télécommunications, ni les clients finaux de celui-ci, ne sont propriétaires du réseau de fibres optiques. Ce réseau demeure la propriété du délégant.

Approche 1 : Le produit initial est comptabilisé en chiffre d'affaires dès sa facturation

Vous avez précisé que la solution assimilant le produit initial à un produit de cession d'un droit ne vous semble pas possible dans le cas d'un affermage, puisque, en tant que fermier, l'entité délégataire n'a pas construit le réseau de fibres optiques et ne dispose d'aucun actif à céder.

Cependant, la Commission considère que les droits reconnus à un fermier par une délégation de service public sont de même nature que ceux attribués à un concessionnaire. Aussi bien dans un affermage que dans une concession, le délégataire dispose d'un droit à commercialiser le service public et à facturer les usagers. Dans les deux cas, le délégataire n'est pas propriétaire des ouvrages utilisés pour gérer le service public, peu importe qu'il les ait construits (cas du concessionnaire). Il en découle qu'aussi bien le concessionnaire que le fermier sont en position de céder des droits de commercialisation dans les limites prescrites par le contrat de délégation.

Par ailleurs, si le contrat d'IRU met à la charge de la SPL des obligations d'entretien du réseau, ces obligations présentent plus un caractère formel que réel puisque, que des contrats d'IRU soient conclus ou non par la SPL, le contrat de délégation met à sa charge une obligation générale d'entretien du réseau de fibres optiques et toutes les parties du réseau sont dans le champ de cette obligation.

De plus, la Commission observe qu'aucune fraction du produit initial ne devra être reversée au délégant en fin de contrat de délégation, si cette fin devait survenir avant le terme de la durée de 20 ans du contrat d'IRU. Il en résulte que le produit initial est définitivement acquis à la SPL dès sa facturation, même dans le cas où le contrat d'IRU aurait une durée excédant celle résiduelle de la délégation.

En conséquence, la Commission estime que le branchement au réseau de fibres optiques constitue le fait générateur du produit initial procuré à la SPL par le contrat d'IRU conclu avec l'opérateur de télécommunications. C'est à cette date que la facturation au titre de ce produit initial est émise par la SPL, et que le produit est acquis à l'exercice au sens des articles L123-21 du code de commerce et 512-1 du PCG.

Ce produit initial peut être assimilé à un produit de cession d'un droit à commercialiser la fibre optique auprès des clients finaux. La Commission considère que la SPL est fondée à le comptabiliser en chiffre d'affaires, tel que défini par l'article 512-2 du PCG, pour sa totalité dès sa facturation.

Approche 2 : le produit initial est assimilé à une location

Une autre approche de la comptabilisation du produit initial issu du contrat d'IRU se fonde sur l'analogie qui existe avec un contrat de location. Le contrat d'IRU met à disposition de l'opérateur téléphonique un réseau représentant un nombre potentiel de prises de raccordement de clients finaux pour une durée déterminée, de même qu'un bail met un bien à disposition du preneur, en vue de son utilisation pendant la durée du bail.

Suivant cette approche, le produit initial est assimilé à un loyer payé d'avance devant être étalé sur la durée du contrat de location par le biais d'un compte de produit constaté d'avance, conformément aux dispositions de l'article 944-48 du PCG.

En ce qui concerne la durée de l'étalement au cas particulier du contrat d'IRU, elle doit coïncider avec la durée de ce dernier, sauf lorsqu'elle est plus longue que la durée résiduelle de la délégation de service public. Dans un tel cas, l'étalement du produit initial devra être effectué sur cette durée résiduelle et non sur la durée du contrat d'IRU.

Dans tous les cas, le produit est à étaler de manière linéaire. En cas de résiliation anticipée de la concession, le compte de produit constaté d'avance correspondant au produit initial non encore repris en résultat est soldé.

La Commission estime que cette solution peut être appliquée au cas particulier. Comme la délégation a une durée résiduelle plus courte que la durée de 20 ans des IRU, elle aboutira à étaler le produit initial sur la durée résiduelle de la délégation.

Approche 3 : Le produit initial est considéré comme une augmentation du montant des factures mensuelles émises par la SPL

Sur la base d'une réponse précédente publiée par la Commission des études comptables et rappelée ci-dessus (EC 2013-63), une autre approche serait de considérer le produit initial en tant qu'élément accessoire des factures mensuelles émises par la SPL au titre de chaque client final de l'opérateur téléphonique. Il conviendrait alors de comptabiliser le produit initial en produit constaté d'avance et de l'étaler par la suite en proportion des facturations mensuelles émises par la SPL.

Cette méthode suppose que l'on dispose d'une évaluation fiable du chiffre d'affaires de la SPL provenant des facturations mensuelles, sur la durée pendant laquelle elle sera en mesure de les émettre (durée du contrat d'IRU ou durée résiduelle de la délégation).

Au cas particulier, cette évaluation paraît difficile à obtenir car il n'est pas possible de connaître à l'avance le nombre de clients finaux de l'opérateur de télécommunications. Ces clients seront obtenus au fil du temps et non en bloc lors de la mise en place du contrat d'IRU. La SPL n'a pas accès aux systèmes de prévision de l'opérateur de télécommunications.

Dans sa réponse EC 2013-63, la Commission indique que, à défaut d'évaluation fiable des quantités livrées sur la durée du contrat, la reprise annuelle en charge est effectuée de manière linéaire. Cette solution peut être transposable au produit initial procuré par le contrat d'IRU.

Comme le contrat d'IRU a une durée de 20 ans, le produit initial qu'il procure est étalé linéairement sur cette durée. Toutefois, comme le contrat d'affermage doit prendre fin avant le terme du contrat d'IRU, l'étalement doit avoir lieu sur la durée résiduelle du contrat. En cas de résiliation anticipée de la concession, le compte de produit constaté d'avance correspondant au produit initial non encore repris en résultat est soldé.

Approche 4 : Le produit initial correspond à une subvention d'investissement

La Commission a également examiné l'approche selon laquelle le produit initial issu du contrat d'IRU est analysé comme une subvention d'investissement, telle que définie par le PCG de 1982, versée par l'opérateur de télécommunications à la SPL. Cette approche est basée sur la qualification donnée au produit initial par le contrat : il s'agit d'un produit de cofinancement dans le cadre du financement de la construction des réseaux de fibres optiques.

Néanmoins, la Commission exclut cette approche pour les raisons suivantes :

- le produit initial fait partie d'une prestation globale accomplie par la SPL pour ses clients opérateurs téléphoniques. Ceux-ci n'accepteraient pas de verser le produit initial s'ils n'avaient pas la possibilité de facturer ultérieurement leurs clients finaux ;
- la délégation de service public dont la SPL est titulaire est un affermage. Il en résulte que la SPL n'a pas construit et financé des réseaux de fibres optiques. Elle n'est pas en position de percevoir des subventions d'investissement.

En conclusion, la Commission estime que deux méthodes sont possibles pour comptabiliser le produit initial procuré par le contrat d'IRU :

- soit une comptabilisation immédiate en chiffre d'affaires à la date de facturation ;
- soit une comptabilisation étalée, via un compte de produits constatés d'avance, de manière linéaire sur la durée du contrat d'IRU ou sur la durée résiduelle du contrat de délégation si celle-ci est plus courte.

Une information devra être mentionnée dans l'annexe des comptes annuels au titre du traitement comptable retenu.