

## COMPTES ANNUELS

### Organismes de logement social - Certificats d'économie d'énergie (CEE) - Comptabilisation des incitations financières reçues

#### (EC 2022-04)

Dans le bulletin CNCC n°203 de septembre 2021, la Commission des études comptables a publié sa réponse EC 2020-35 relative au traitement comptable des incitations financières reçues par les entreprises « non obligées » dans le cadre du dispositif des certificats d'économie d'énergie (CEE).

La Commission a ainsi distingué les trois situations suivantes :

- Situation 1 : Une entreprise non obligée acquiert une immobilisation auprès d'un fournisseur et reçoit une contribution financière de la part d'un obligé (qui n'est pas le fournisseur) en contrepartie de la remise d'un dossier permettant à cet obligé d'obtenir des CEE ;
- Situation 2 : Une entreprise non obligée acquiert une immobilisation auprès d'un fournisseur qui lui rétrocède la contribution financière allouée par un obligé en contrepartie de la remise d'un dossier permettant à ce dernier d'obtenir des CEE. Le fournisseur tient ainsi un rôle d'intermédiaire entre l'obligé et le bénéficiaire ;
- Situation 3 : Une entreprise éligible mais non obligée entreprend des travaux d'investissement lui permettant de réaliser des économies d'énergie et d'effectuer par elle-même des démarches de récupération de CEE en déposant un dossier à son nom.

Dans le cadre des situations 1 et 2, la Commission des études comptables indique que :

*« Au regard de ces situations, et en l'absence de texte comptable qui leur soit spécifique, la Commission considère que l'incitation financière dont bénéficie l'entreprise sous forme d'une aide versée directement ou indirectement par un obligé peut être qualifiée de subvention d'investissement au sens de la définition du PCG 1982 reprise dans le recueil des normes comptables.*

*Cette analyse rejoint celle de la réponse ministérielle à la question n° 86313 posée par M. Marc Le Fur et publiée le 10 mai 2016 au Journal Officiel qui précise, dans le cadre des situations 1 et 2, que les aides versées à des entreprises qui viennent financer tout ou partie de l'acquisition d'un bien d'investissement dans le cadre du dispositif des CEE s'analysent comme des subventions d'équipement, et qui écarte l'hypothèse selon laquelle ces aides pourraient être analysées comme étant la rémunération des CEE cédés par l'entreprise. [...]*

*La Commission rappelle que les subventions d'investissements peuvent être comptabilisées au choix de l'entreprise, soit immédiatement en produit exceptionnel (compte 77), soit étalée en capitaux propres par le biais du compte 13, conformément à l'article 312-1 du PCG. Le choix de l'étalement sur le plan comptable entraînera un retraitement du point de vue fiscal (cf. paragraphe supra).*

*Bien que la Commission considère cette qualification en subventions d'investissements comme celle reflétant la réalité économique des opérations, elle n'exclut pas une deuxième vue, qui serait de considérer que l'incitation financière attribuée s'analyse en une opération de cession, par le bénéficiaire non obligé, du dossier permettant à l'entreprise obligée d'obtenir les CEE.*

## Commission des études comptables

*Par analogie avec une situation dans laquelle l'entité aurait obtenu les CEE, le produit est alors immédiatement comptabilisé au compte de résultat [...] ».*

### Questions :

- 1) En application des règlements comptables spécifiques applicables aux organismes de logement social et compte tenu de leur pratique constante consistant à ne pas reconnaître les subventions d'investissement reçues (liées généralement aux constructions et terrains) immédiatement en produit exceptionnel, mais à les étaler en capitaux propres par le biais des comptes 13 et 139, un organisme de logement social peut-il décider de comptabiliser immédiatement en produit exceptionnel une incitation financière « de type CEE » reçue dans le cadre des situations 1 et 2 mentionnées dans la réponse EC 2020-35 de la Commission des études comptables ?
- 2) En référence à la réponse EC 2020-35 de la Commission des études comptable, le choix entre la première vue (qualification de subvention d'investissement) et la seconde vue (qualification d'opération de cession du dossier permettant à l'entreprise obligée d'obtenir les CEE) est-il ouvert à tous les bénéficiaires non obligés, y compris aux organismes de logement social ? Si oui, quelles sont les conditions à respecter pour pouvoir opter pour l'une ou l'autre de ces vues ?
- 3) En pratique, il est constaté que le montant de l'incitation financière reçue par un OLS dans le cadre du dispositif des CEE peut être supérieur au montant des travaux réalisés. Dans un tel cas, quel traitement comptable retenir dans les comptes annuels de l'OLS ? En particulier, l'étalement de l'incitation financière reçue, dès lors qu'elle est qualifiée de subvention d'investissement, est-il possible ?

\*\*\*

\*

### **Rappel des textes applicables**

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

##### **Art. 121-5 :**

*« La cohérence et la comparabilité des informations comptables au cours des périodes successives reposent sur la permanence des méthodes comptables et de la structure du bilan et du compte de résultat.*

*Les méthodes comptables sont les principes, règles et pratiques spécifiques appliqués par une entité lors de l'établissement de ses comptes annuels.*

*Les termes « méthode comptable » s'appliquent :*

- *aux méthodes d'évaluation et de comptabilisation;*
- *aux méthodes de présentation des comptes.*

*Les méthodes comptables peuvent être:*

- *explicites : elles résultent d'une disposition spécifique définie par l'Autorité des normes comptables ;*
- *ou implicites : en l'absence de texte, elles résultent d'une pratique conforme aux principes d'établissement des comptes annuels énoncés aux articles 121-1 à 121-5.*

*L'adoption initiale d'une méthode comptable résulte d'une décision de l'entité qui n'a pas à être justifiée.*

## Commission des études comptables

*Une entité doit appliquer de manière cohérente et permanente une méthode comptable aux opérations et informations similaires. Les exceptions au principe de permanence des méthodes sont définies aux articles 122-1 et 122-2.*

[...]

### **IR 2 - Choix de méthodes comptables**

*Un choix entre plusieurs méthodes, dont aucune n'est qualifiée de méthode de référence, est explicitement prévu par le présent règlement pour traduire les opérations suivantes :*

[...]

- *les subventions d'investissement en application des articles 312-1,*

[...] ».

#### **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.*

*Toutefois, des dérogations aux modalités de détermination de la durée et du rythme de reprise de la subvention mentionnée aux 1 et 2 peuvent être admises si des circonstances particulières le justifient, par exemple le régime juridique de l'entité, l'objet de son activité, les conditions posées ou les engagements demandés par l'autorité ou l'organisme ayant alloué la subvention.».*

#### **Art. 513-3 :**

*« Seuls les bénéfices réalisés à la date de clôture d'un exercice peuvent être inscrits dans le résultat de cet exercice. »*

### **Règlement ANC n° 2015-04 relatif aux comptes annuels des organismes de logement social**

#### **Art. 111-1 :**

*« Sous réserve des adaptations prévues par le présent règlement, les organismes de logement social appliquent les dispositions du règlement n° 2014-03 du 5 juin 2014 de l'Autorité des normes comptables, relatif au plan comptable général. »*

### **Note de présentation du règlement n°2015-04 relatif aux comptes annuels des organismes de logement social**

« [...]

*Suite à la création de l'ANC par l'ordonnance n° 2009-79 du 22 janvier 2009, les normes comptables applicables aux organismes de logement social doivent être établies sous forme de règlement de l'ANC<sup>2</sup>*

## Commission des études comptables

Le décret n° 2014-1151 du 7 octobre 2014 insère dans le code de la construction de l'habitation (désigné par CCH dans la suite du document) les principes de normalisation des règles comptables des organismes de logement social :

Art. R\*423-29 : « Dans le respect des règles relatives au cadre comptable et la tenue des comptes des offices publics de l'habitat à comptabilité commerciale fixées par l'autorité des normes comptables, le plan de comptes applicable aux offices publics de l'habitat à comptabilité commerciale est fixé par des instructions homologuées par arrêté conjoint du ministre chargé du logement, du ministre chargé des finances et du ministre chargé des collectivités territoriales, après avis de l'Autorité des normes comptables. »

Art. R\*423-68 : « Dans le respect des règles relatives au cadre comptable et la tenue des comptes des sociétés d'habitations à loyer modéré fixées par un règlement de l'Autorité des normes comptables, le plan de comptes applicable aux sociétés d'habitations à loyer modéré est fixé par des instructions homologuées par arrêté conjoint du ministre chargé du logement et du ministre chargé des finances, après avis de l'Autorité des normes comptables. »

[...]

Les organismes de logement social soumis, de plein droit ou sur option, aux règles de la comptabilité privée, appliquent les dispositions du règlement n° 2014-03 du 5 juin 2014 de l'Autorité des normes comptables, relatif au plan comptable général, sous réserve des dispositions du présent règlement qui fixe les règles comptables spécifiques applicables par le secteur.

La note de présentation détaille :

- les modalités d'application des articles du règlement n° 2015-04 spécifiques au secteur du logement social ;
- ainsi que les modalités d'application de certaines dispositions du plan comptable général, qui n'ont pas été modifiées par le présent règlement (notamment la comptabilisation des composants et de la provision pour gros entretien).

[...]

### 4-5° Traitement des subventions

Les organismes peuvent recevoir des subventions destinées à financer la construction des immeubles. Les subventions inscrites dans les comptes 13 « Subventions d'investissement » sont reprises en résultat au même rythme que les amortissements des immobilisations qu'elles ont financées.

Les immeubles faisant l'objet d'une décomposition par composants, les subventions sont ventilées proportionnellement entre les différents composants, sauf si elles ne sont pas significatives. Si leur montant n'est pas significatif ou si la ventilation n'est pas possible, les subventions sont amorties et reprises au même rythme que l'amortissement du composant structure. Si elles sont liées à des opérations de réhabilitation, elles sont amorties et reprises au rythme de l'amortissement des composants réhabilités.

---

<sup>2</sup> Les règles comptables spécifiques aux organismes de logement social appliquant les règles de la comptabilité privées étaient jusqu'à présent définies par instructions, après avis du Conseil national de la comptabilité [...]. Compte tenu de la création de l'ANC, ce processus ne peut être reconduit.

## Commission des études comptables

*En cas de sortie d'un composant sur lequel une subvention est ventilée, le solde de la subvention non repris en résultat est intégralement repris dans l'exercice de sortie du composant.*

[...]

### **Chapitre 4 – Le plan de comptes**

[...]

*Conformément aux dispositions des articles R\*423-29 et R\*423-68 du CCH, le plan de comptes détaillé des sociétés d'habitation à loyer modéré et des offices publics de l'habitat à comptabilité commerciale est fixé par des instructions homologuées par arrêté interministériel, après avis de l'Autorité des normes comptables.*

[...] ».

### **Instructions comptables des organismes d'habitation à loyer modéré – Titre II – Commentaires de comptes**

« [...]

#### **COMPTE 13 SUBVENTIONS D'INVESTISSEMENT**

*Ce compte est utilisé pour enregistrer les subventions d'investissement. Il est également utilisé en contrepartie de la valeur des immobilisations reçues ou acquises pour un montant symbolique n'ayant pas le caractère de complément de dotation (comptes 102 et 103 en M31 et pour les offices à comptabilité de commerce) ; ces immobilisations sont alors comptabilisées pour leur valeur vénale.*

*Dans le premier cas, il est crédité, dès la notification de décision accordant la subvention, du montant de la participation prévue par le débit du compte de tiers intéressé (compte 441 s'il s'agit d'une subvention de l'État ou d'une collectivité publique) lorsque l'organisme HLM en a communication avant l'encaissement. En l'absence de notification préalable, le compte 13 est crédité lors de l'encaissement par le débit du compte financier.*

*Dans le deuxième cas, il est crédité de la valeur des immobilisations acquises ou reçues pour un montant symbolique. Cette valeur est déterminée en fonction de la valeur vénale des biens lors de la réception gratuite ou pour un montant symbolique, éventuellement avec l'aide des services de France Domaine.*

*Le transfert des subventions au compte de résultat s'effectue par le jeu des comptes 139 et 777.*

*La sortie de l'actif d'une immobilisation financée par subvention nécessite que la subvention soit soldée et, réciproquement, une subvention ne peut être soldée (débit du compte 13 par crédit du compte 139) que lors de la sortie de l'actif de l'immobilisation financée par cette subvention.*

[...] ».

### **Réponse de la Commission des études comptables**

#### **Question 1 : Comptabilisation de l'incitation financière en subventions d'investissement**

## Commission des études comptables

En préambule, et conformément à l'article 111-1 du règlement ANC n°2015-04, la Commission rappelle que les organismes de logement social établissent des comptes annuels en conformité avec les dispositions du PCG, ainsi que celles prévues par le règlement ANC n° 2015-04 pour leurs spécificités.

La Commission relève que la note de présentation de ce règlement, rappelée ci-dessus, détaille les modalités d'application des articles qui sont propres au règlement d'une part, et les modalités d'application de certaines dispositions du PCG (notamment la comptabilisation des composants et de la provision pour gros entretien) d'autre part.

Pour ce qui concerne le traitement comptable des subventions d'investissement, le paragraphe 4.5 de la note de présentation ne fait que préciser les modalités d'application des dispositions du PCG dans les cas où l'immobilisation financée est un immeuble faisant l'objet d'une décomposition par composants.

Ainsi, la Commission constate que le règlement ANC n°2015-04 ne comporte aucune disposition spécifique relative au traitement comptable des subventions d'investissement dans les comptes annuels des organismes de logement social.

La Commission estime donc que ces organismes appliquent les dispositions du PCG en matière de comptabilisation des subventions d'investissement, et disposent donc du choix de méthode comptable prévu par ses articles 312-1 et 121-5 (IR2).

Les instructions comptables des organismes d'habitation à loyer modéré, qui détaillent le contenu et le fonctionnement du compte #13 dans leurs comptes, ne sont pas susceptibles de remettre en cause cette conclusion.

Par ailleurs, la Commission rappelle qu'en application de l'article 121-5 du PCG, la méthode comptable retenue (comptabilisation immédiate en résultat ou étalement sur la durée d'amortissement de l'immobilisation financée) doit être appliquée de manière permanente aux opérations similaires, c'est-à-dire à toutes les opérations qualifiées de subventions d'investissement.

En conséquence, dans le cas où l'incitation financière reçue dans le cadre du dispositif des CEE est qualifiée de subvention d'investissement par l'organisme qui en bénéficie, la méthode comptable appliquée aux autres subventions d'investissements reçues doit lui être appliquée.

### Question 2 : Application des vues présentées dans la réponse EC 2020-35 aux organismes de logement social

La Commission précise que les deux vues développées dans sa réponse EC 2020-35 (qualification en subvention d'investissement ou en opération de cession du dossier CEE) correspondent à deux manières différentes d'analyser les incitations financières reçues.

Ces vues peuvent ainsi être retenues, sans conditions spécifiques à respecter, et doivent être appliquées de manière homogène pour les incitations financières reçues dans le cadre du dispositif CEE, par toutes les entités qui appliquent le PCG, y compris par les organismes de logement social.

### Question 3 : Cas d'une incitation financière qui dépasse le montant des travaux effectués

Conformément à l'article 513-3 du PCG, un produit est comptabilisé en résultat dès lors qu'il est acquis, ce qui est usuellement le cas des subventions.

## Commission des études comptables

Toutefois, concernant les subventions d'investissement, l'article 312-1 prévoit une méthode alternative consistant à étaler ce produit en résultat sur la durée et au rythme de l'amortissement de l'immobilisation financée.

Dans le cas où l'organisme de logement social reçoit une incitation financière CEE pour un montant supérieur à l'investissement réalisé, qu'il qualifie de subvention d'investissement et qu'il comptabilise en utilisant la méthode alternative présentée ci-avant, la Commission considère qu'il convient de limiter le montant de la subvention inscrite en capitaux propres à hauteur du montant de l'investissement réalisé.

En effet, la Commission estime que la méthode de l'étalement a pour objectif de compenser au compte de résultat le produit de la subvention d'investissement avec la charge d'amortissement de l'immobilisation financée. Dès lors que la subvention obtenue est d'un montant supérieur à celui de cette immobilisation, cet objectif ne trouve plus à s'appliquer pour la part qui dépasse le montant de l'immobilisation, qui doit ainsi être comptabilisée immédiatement en produits.

Néanmoins, en l'absence de précisions réglementaires, la Commission n'exclut pas une autre approche, qui lui semble moins pertinente au cas présent, et qui conduirait à reprendre l'intégralité de la subvention d'investissement de manière étalée sur la durée d'amortissement de l'immobilisation financée.