

Le modèle de l'immobilisation corporelle

L'utilisation du modèle de l'immobilisation corporelle (IAS 16) comporte notamment les particularités suivantes :

- l'obligation de maintien en bon état doit se traduire par des durées d'amortissement spécifiques à chaque composante à renouveler ;
- la norme IAS 16 donne plus de souplesse dans le choix de la méthode d'amortissement que la norme IAS 38.

Le modèle du contrat de location

Le traitement selon la norme IAS 17 (contrats de location) d'un contrat de concession repose sur la constatation que l'entité concessionnaire peut disposer des infrastructures sur la durée du contrat, le coût de construction étant analysé comme un loyer payé en une seule fois en début de contrat. Celui-ci serait qualifié soit de location-financement, soit de location simple, suivant les critères fournis par la norme IAS 17. Le régime comptable de l'actif constitué par le coût de construction serait différent dans les deux cas : régime proche de celui de l'immobilisation corporelle (IAS 16) ou règles spécifiques aux locations simples (IAS 17).

Les autres points à considérer

Suivant ces approches, la durée d'amortissement de l'immobilisation incorporelle ou corporelle est en principe la durée du contrat ; la base amortissable est le coût de l'actif, diminuée de l'indemnité à recevoir dans les cas rares où la remise des infrastructures au concédant en fin de contrat n'est pas gratuite. Ces amortissements sont toujours positionnés en déduction de l'actif (impossibilité de justifier la présentation des amortissements au passif). Par ailleurs, ces approches interdisent que les dotations aux amortissements puissent être le reflet du remboursement du capital des emprunts (amortissement financier).

La provision pour renouvellement, prévue par le plan comptable et dont l'objet est la prise en charge par avance du différentiel entre le coût estimé du renouvellement et celui de l'investissement précédent, ne paraît compatible avec aucune norme et devrait ainsi être éliminée, sauf clause particulière de certains contrats.

Enfin, il conviendra de résoudre les difficultés soulevées par les subventions d'investissement et par l'apport d'actifs par le concédant lors de la signature de contrat. Les subventions d'investissement devront-elles être traitées comme une rémunération provenant du contrat (cas où elle est versée par le concédant) ou comme une authentique subvention d'investissement (application de la norme IAS 20) ? Dans quel cas le concessionnaire doit-il ou peut-il inscrire à son bilan les apports gratuits d'équipements effectués par le concédant ?

La palette de choix paraît considérable. Les groupes appliquant les normes IFRS chercheront à ce stade les solutions qui perturberont le moins possible leur

pratique, en attendant le "big bang" que pourrait engendrer la publication des interprétations.

Référence

Pour le texte des 3 interprétations proposées par l'IFRIC : www.iasb.org

Benoît LEBRUN

Associé KPMG – Paris
blebrun@kpmg.fr

Extrait de la Revue Française de Comptabilité n°382 –
Novembre 2005

LA PASSATION DES CONVENTIONS DE DÉLÉGATION DE SERVICE PUBLIC SAISIE PAR LE PRINCIPE DE TRANSPARENCE

Alors que la conclusion des conventions de délégation de gestion de service public échappe jusqu'à présent à la législation communautaire, la Cour de justice de l'Union européenne (CJUE) tend depuis près de cinq années à soumettre ces procédures à des obligations particulières découlant, en l'absence de directive, du Traité.

C'est au travers de l'application du principe de transparence que le droit européen est amené à connaître de contrats qui ne font pourtant l'objet d'aucune réglementation communautaire spécifique.

En premier lieu, la Cour a jugé que tous les contrats impliquant une commande des autorités étatiques sont soumis aux stipulations du Traité et aux principes fondamentaux qu'elle en a dégagés.

Dans l'arrêt *Telaustria*¹, elle a ainsi soumis la procédure d'adjudication d'un contrat de délégation de service public au principe de transparence, au motif que ce dernier constitue le moyen d'assurer l'efficacité du principe de non discrimination en raison de la nationalité.

Le respect de ce principe garantit, en faveur de tout soumissionnaire potentiel, un degré de publicité adéquat permettant une ouverture du marché de services à la concurrence ainsi que le respect de l'impartialité des procédures.

¹ CJCE 7 décembre 2000, *TELAUSTRIA VERLAGS GmbH*, aff. C-324/98, conclusions N. Fenelly, rec. CJCE, I, p. 1047 ; BJDPC 2001, p. 132, conclusions ; AJDA 2001.106, note L. Richer ; DA 2001, com. N° 85, note MY Benjamin ; Europe 2001, com. N° 61 ; LPA 30 avril 2001, n° 85, p. 13, note B. Cartier ; Contrats marchés publics 2001, com. n° 50, note F. Llorens.

Dans la droite ligne de cette décision, les plus hautes juridictions nationales, tant le Conseil d'Etat que le Conseil constitutionnel, ont repris ce principe de transparence, l'élevant explicitement au rang de principe fondamental du droit de la commande publique².

Il convient encore de déterminer le contenu de ce principe, c'est-à-dire les obligations positives qu'il implique sa mise en œuvre.

C'est chose faite, pour partie, par la CJUE.

Dans deux arrêts récents, la Cour a imposé aux autorités déléguées de procéder à une publicité européenne pour la mise en concurrence d'une convention de délégation de service public³.

La Cour a ainsi clairement considéré que :

« Les principes d'égalité de traitement et de non-discrimination en raison de la nationalité impliquent, notamment, une obligation de transparence qui permet à l'autorité publique concédante de s'assurer que ces principes sont respectés. Cette obligation de transparence qui incombe à ladite autorité consiste à garantir, en faveur de tout soumissionnaire potentiel, un degré de publicité adéquat permettant une ouverture de la concession des services à la concurrence ainsi que le contrôle de l'impartialité des procédures d'adjudication (voir, en ce sens, arrêt Telaustria et Telefonadress, précité, points 61 et 62). »

Il résulte de ces décisions que l'autorité déléguée doit désormais assurer une **publicité adéquate**, si nécessaire européenne, pour informer les candidats éventuels des Etats membres de l'Union de la passation du contrat et leur permettre de participer à la procédure de mise en concurrence.

Le principe général de transparence ne trouve pas seulement à s'appliquer en matière de publicité. La nécessité de son respect peut également générer d'autres contraintes procédurales.

En particulier, il n'est pas exclu qu'il en résulte pour l'autorité déléguée l'obligation d'indiquer les éléments d'appréciation qu'elle entend prendre en considération pour choisir le délégataire, bien qu'aucune disposition législative ou réglementaire ne l'impose.

L'application du principe pourrait également conduire cette autorité à organiser la procédure de négociation entre les candidats invités à présenter une offre de manière à assurer le respect de la transparence.

En effet, si le juge administratif a rappelé qu'aucune disposition de droit interne n'encadre spécifiquement le déroulement des négociations, puisque les offres *« sont librement négociées »*⁴, il contrôle toutefois que les conditions de la négociation ne méconnaissent pas le principe d'égalité de traitement entre les candidats⁵.

Une organisation de la procédure des négociations, librement déterminée par l'autorité concédante, pourrait constituer, en ce sens, le moyen de garantir, en toute transparence, l'impartialité de la procédure, comme l'exige le juge communautaire.

Certes, aucune de ces obligations n'a encore été dégagée par la jurisprudence, mais il est désormais clair que le respect des règles de procédure de mise en concurrence des conventions de délégation de service public organisées par la loi Sapin et ses décrets d'application n'est plus suffisant pour assurer la régularité de ces conventions.

Il convient toutefois, pour les autorités déléguées, d'être prudentes dans l'édictation de telles règles.

Une trop grande rigueur serait de nature à remettre en cause l'intuitu personae consubstantiel aux délégations de service public et à altérer le choix final du délégataire.

Si la conciliation entre le nécessaire respect de l'obligation générale de transparence, issue du droit communautaire, et les principes de libre négociation et de libre choix du délégataire, résultant du droit interne est nécessaire à la sécurité juridique de ces contrats publics, sa mise en œuvre peut s'avérer délicate.

Dans l'attente d'une clarification de la jurisprudence et de la législation communautaire à cet égard, les collectivités devront faire preuve de prudence.

Delphine KRUST
Avocate à la Cour

SCP Krust-Penaud
krustpenaud.avocats@free.fr

Michel GIORDANO
Expert-comptable
Commissaire aux comptes
Cabinet ARCCA
secretariat@arcca.fr

² CE avis 29 juillet 2002, M.A.J., n° 246921 ; DC 2002-442 du 6 décembre 2001 sur la loi MURCEF et 2002-460 du 22 août 2002 sur la loi d'orientation et de programmation sur la sécurité intérieure ; Décision n° 2003-473 DC du 26 juin 2003 loi habilitant le Gouvernement à simplifier le droit.

³ CJUE 21 juillet 2005, Coname, aff. C-231/03, conclu Avocat général Stix-Hackl ; CJUE 13 octobre 2005, Parking Brixen GmbH c/ Gemeinde Brixen, Stadtwerke Brixen AG, aff. C-458/03, concl. J. Kokott

⁴ Article 38 de la loi Sapin n° 93-122 du 29 janvier 1993, codifié, pour les collectivités territoriales, à l'article L. 1411-1 du CGCT.

⁵ CE 21 juin 2000, Syndicat intercommunal de la presqu'île guérandaise, RFDA 2000, p. 1031 ; CE 14 mars 2003, Air Lib, AJDA 2003, p. 1053.