

## Fiche Inventaire 2

### Bail emphytéotique – Traitement comptable des droits et des biens afférents

#### LE CONTEXTE

Jusqu'en 2012, la gestion d'un parc d'exposition était assurée dans le cadre d'une délégation de service public (DSP).

La commune a décidé de mettre fin à la délégation et de confier cette gestion à un autre concessionnaire par bail emphytéotique (BEA), le nouveau « locataire » devra verser une indemnité égale au coût de résiliation de la DSP.

#### TEXTES DE REFERENCE

Instruction budgétaire et comptable [M14 Tome 1 / titre1 / chapitre 2](#) et [Tome 2 / titre 3 / chapitre 3 / §1.4](#)

Jurisprudence du Conseil d'Etat lequel a précisé dans un arrêt n°342788 rendu le 21 décembre 2012, les différentes catégories de biens et le sort de ces derniers à l'issue d'une délégation de service public.<sup>1</sup>

#### PROBLEMATIQUE

Le changement de mode de gestion implique un certain nombre de régularisations comptables pour tenir compte du sort des biens liés aux contrats de DSP et le transfert à l'attributaire du BEA.

A l'origine la convention signée en 1987 prévoyait que la collectivité, propriétaire des terrains, deviendrait propriétaire des biens construits au fur et à mesure, celle-ci devant verser une indemnité, représentant la part non amortie des biens, en cas de résiliation de la DSP avant son terme.

Aucun des biens construits ni les installations techniques n'ont fait l'objet d'une comptabilisation à l'actif de la collectivité (compte 21xxx) ou en concession (compte 24xx). Seul le délégataire avait comptabilisé les biens et constatait chaque année les amortissements.

La valeur d'origine des terrains n'était plus individualisable dans les comptes de la collectivité et il n'y avait aucune information relative aux garanties d'emprunt éventuelles.

Il convenait de proposer, pour ce cas particulier un schéma afin de permettre de comptabiliser l'indemnité de résiliation et le versement du nouveau locataire, le sort des terrains, bâtiments et installations techniques comptabilisées chez le concessionnaire et les incidences éventuelles sur la TVA.

---

<sup>1</sup> « De manière générale, dans le cadre d'une délégation de service public ou d'une concession de travaux à la charge du cocontractant, les investissements correspondant à la création ou à l'acquisition des biens nécessaires au fonctionnement du service public, l'ensemble de ces biens, meubles ou immeubles, appartient, dans le silence de la convention, dès leur réalisation ou leur acquisition, à la personne publique.

A l'expiration de la DSP ou de la concession de travaux, les biens qui sont entrés en application des principes énoncés ci-dessus, dans la propriété de la personne publique et ont été amortis au cours de l'exécution du contrat font nécessairement retour à celle-ci gratuitement, sous réserve des clauses contractuelles permettant à la personne publique, dans les conditions qu'elles déterminent, de faire reprendre par son cocontractant les biens qui ne seraient plus nécessaires au fonctionnement du service public »

## Fiche Inventaire 2

### LA METHODE D'EVALUATION ET LA COMPTABILISATION DES DROITS ET BIENS

#### 1. Comptabilisation des biens non intégrés dans les comptes de la collectivité :

- ☞ La collectivité devenant propriétaire des biens au fur et à mesure de leur construction selon la convention de 1987, il convient donc de les intégrer dans les comptes :
  - ❶ Le retour des biens dans un actif s'analysant comme un apport ; il se traduit comptablement par le débit des comptes et le crédit du compte 10211 « Dotation » pour le même montant.
  - ❷ Les amortissements correspondant doivent être traités de la même manière par opérations d'ordre non budgétaire au débit du compte 1021 « dotation » et par le crédit des compte 281xxx correspondant
- ☞ En revanche, il convient de comptabiliser les terrains dont la collectivité est propriétaire mais qui ne sont pas à l'actif du bilan : conformément à un avis du conseil de normalisation des comptes publics (CNoCP) en date du 4 mai 2011, les biens doivent être comptabilisés à leur valeur vénale estimée au jour de leur comptabilisation ; cette opération se traduira par un débit des comptes 21xxx et un crédit du compte 1021 « dotation ».

#### 2. Evaluation de l'indemnité à verser au délégataire initial et comptabilisation de celle ci dans les comptes de la collectivité:

En matière de délégation de service public résiliée pour un motif d'intérêt général à l'initiative du délégant, des solutions jurisprudentielles bien établies imposent, sur le fondement de la responsabilité contractuelle, au délégant d'indemniser son délégataire (Conseil d'Etat 23 février 1906, Ville de Lyon). Le principe général est que le délégataire ne doit subir aucune conséquence de la résiliation prononcée dans l'intérêt général.

Cette indemnité de résiliation doit couvrir à la fois :

- ☞ la perte subie par le délégataire c'est-à-dire, pour l'essentiel, la valeur non amortie des immobilisations qui sont reprises par le délégant<sup>2</sup>. En l'espèce, l'indemnisation correspondant à la valeur nette comptable des immobilisations (A M€).
  - ☞ Comptablement, il s'agit d'une **dépense réelle** qui se traduit par l'émission d'un mandat au débit du compte 21xx.
- ☞ d'autre part, l'indemnisation de la perte subie (CE, 23 févr. 1906, Ville de Lyon : Rec. CE 1906, p. 42), le délégataire ayant droit au bénéfice que lui aurait procuré le contrat s'il était allé jusqu'à son terme (CE, 2 nov. 1960, Sté Les Distilleries de la Saône et de Beaune-la-Rolande : Rec. CE, tables p. 1052. - CE, 23 mai 1962, SFEI : Rec. CE 1962, p. 343). En l'espèce, la part représentant la perte de chiffre d'affaires sur la période restant jusqu'à l'échéance de 2026 (B M€).
  - ☞ Cette part s'analyse comme une charge exceptionnelle, qui comptablement, en tant que dépense réelle, fait l'objet d'une émission de mandat au compte 678 « Autres charges exceptionnelles ».

Au regard de l'importance de la charge financière que constitue le versement de l'indemnisation pour résiliation anticipée de la délégation de service public, la collectivité devra procéder à l'étalement de cette charge en comptabilisant une charge constatée d'avance.

- ☞ La durée d'amortissement de la charge peut correspondre à la durée restante de la convention de délégation de service public, soit 13 ans.

<sup>2</sup> En dernier lieu, le Conseil d'Etat (CE, 21 déc. 2012, n° 342788) a précisé que lorsque la personne publique résilie la convention avant son terme normal, le délégataire est fondé à demander l'indemnisation du préjudice qu'il subit à raison du retour anticipé des biens à titre gratuit dans le patrimoine de la collectivité publique, dès lors qu'ils n'ont pu être totalement amortis. Lorsque l'amortissement de ces biens a été calculé sur la base d'une durée d'utilisation inférieure à la durée du contrat, cette indemnité est égale à leur valeur nette comptable inscrite au bilan. Dans le cas où leur durée d'utilisation était supérieure à la durée du contrat, l'indemnité est égale à la valeur nette comptable qui résulterait de l'amortissement de ces biens sur la durée du contrat. Si, en présence d'une convention conclue entre une personne publique et une personne privée, il est loisible aux parties de déroger à ces principes, l'indemnité mise à la charge de la personne publique au titre de ces biens ne saurait en toute hypothèse excéder le montant calculé selon les modalités précisées ci-dessus.

## Fiche Inventaire 2

- ↳ Il s'agit d'une opération budgétaire qui se traduit par l'émission d'un mandat d'annulation au compte 678 « Autres charges exceptionnelles » par le débit du compte 486 « Charges constatées d'avance » pour 12/13ème de la charge constatée. Ces sommes seront rapportées par 1/13ème au compte de résultat pendant les 12 exercices suivants et jusqu'au solde du compte 486.

### 3. **Evaluation du « droit d'entrée » du cocontractant du BEA et comptabilisation de celui ci dans les comptes de la collectivité :**

Le projet de bail emphytéotique prévoit que le titulaire reçoit au titre du bail un apport en nature, appelé droit d'entrée, correspondant à la valeur économique des biens initiaux.

Le droit d'entrée est une recette réelle pour la collectivité, elle se décompose de la façon suivante :

- ☞ une recette assimilable à un droit d'utilisation de la « marque » : il s'agit d'une recette de fonctionnement imputée au compte 7788 « Produits exceptionnels divers » à hauteur de B millions d'euros,
- ☞ un droit sur les biens mis à disposition par la commune qui **s'analyse comme une subvention d'équipement non transférable** imputée au compte 1328 « Autres » à hauteur de A millions d'euros.

Une redevance capitalisée est une redevance versée par anticipation qui est assimilable à une soulte. Le Conseil de normalisation des comptes publics préconise dans son avis n°2012-04 du 3 juillet 2012, de procéder à **l'étalement d'une soulte**.

Il en résulte donc que la part du droit d'entrée afférente à l'utilisation de la « marque » peut faire l'objet d'une comptabilisation de **produit constaté d'avance**.

- ☞ La recette étant directement liée à la fin du contrat de délégation de service public, l'étalement de la recette est effectué sur la même durée que la charge liée à l'indemnisation du délégataire, soit 13 ans.
- ↳ Il s'agit d'une opération budgétaire qui se traduit par l'émission d'un titre d'annulation au compte 7788 « Produits exceptionnels divers » par le crédit du compte 487 « Produits constatés d'avance » pour 12/13ème du produit constaté. Ces sommes seront rapportées par 1/13ème au compte de résultat pendant les 12 exercices suivants et jusqu'au solde du compte 487.

### 4. **Mise à disposition des biens dans le cadre du bail emphytéotique :**

Le bail emphytéotique prévoit la mise à disposition par la collectivité des biens nécessaires à l'activité du titulaire.

Les biens et les amortissements constatés ainsi que les terrains doivent faire l'objet d'écritures de mise à disposition. Il s'agit **d'opérations d'ordre non budgétaire** :

- ☞ pour les biens et les terrains : débit du compte 248 « Autres immobilisations mises en affectation » et crédit des comptes 21xx concernés,
- ☞ pour les amortissements : débit des comptes 281xx concernés et crédit du compte 2498 « Autres mises en affectation »