



**Note de présentation
de l'avis n° 2011-01
du 15 mars 2011
relatif aux durées d'amortissement
des subventions versées par les collectivités locales
relevant des instructions
budgétaires et comptables
M 14, M 52, M 61 et M 71**

1. Contexte de la saisine du Conseil de normalisation des comptes publics

Le code général des collectivités territoriales (CGCT) prévoit pour les communes, départements, régions et leurs établissements relevant des instructions budgétaires et comptables M 14, M 52, M 61 et M 71 ¹ que les subventions d'équipement versées par ces collectivités locales sont assimilées à des immobilisations incorporelles, au sens de l'article 211-1 6° du Plan comptable général. Les dispositions de ces textes fixent également la durée d'amortissement de ces subventions qui sont amorties sur une durée maximale de 5 ans lorsqu'elles sont versées à des personnes privées, et sur une durée maximale de 15 ans si le bénéficiaire est une personne publique. Ces dispositions sont identiques dans les trois niveaux de collectivités territoriales.

Ces durées maximales d'amortissement forfaitaires des subventions versées posent aujourd'hui question en raison de leur caractère inapproprié et injustifié économiquement. C'est pourquoi la Direction générale des finances publiques (DGFIP) a souhaité que le Conseil de normalisation des comptes publics (CNOCP) examine ce sujet. La problématique des durées d'amortissement se pose notamment lorsque la subvention finance des infrastructures exceptionnelles (lignes à grande vitesse par exemple). Dans une telle situation, la durée de vie économique du bien ainsi financé est déconnectée de la durée d'amortissement de la subvention le finançant, surtout lorsque le bénéficiaire est une personne de droit privé, puisque, dans ce cas, la subvention doit être amortie sur 5 ans maximum.

¹ Les références des instructions citées sont les suivantes :

- Instruction budgétaire et comptable M 14 applicable aux communes et aux établissements publics communaux et intercommunaux à caractère administratif ;
- Instruction budgétaire et comptable M 52 applicable aux départements ;
- Instruction budgétaire et comptable M 61 applicable aux services d'incendie et de secours ;
- Instruction budgétaire et comptable M 71 applicable aux régions.

2. Démarche

2.1 La comptabilisation des subventions versées en immobilisations incorporelles

La détermination de la durée d'amortissement des subventions versées par les collectivités locales soulève différentes questions examinées par le Conseil de normalisation des comptes publics, et, en particulier, celles liées au principe de la comptabilisation des subventions versées en immobilisations incorporelles.

Jusqu'en 2003, les collectivités locales comptabilisaient les subventions versées en section de fonctionnement (charges), ce qui impliquait un financement par recettes fiscales. Elles avaient toutefois la possibilité d'étaler ces charges, et de les transférer dans la section d'investissement pour permettre un financement par l'emprunt, dans la limite des règles imposées par le principe de l'équilibre budgétaire.

Dans ses avis n° 2003-01 du 1^{er} avril 2003 relatif à l'instruction budgétaire et comptable M 52 applicables aux départements, et n° 2008-13 du 2 octobre 2008 relatif à l'instruction budgétaire et comptable M 71 applicable aux régions, le Conseil national de la comptabilité (CNC) avait alors estimé que les subventions versées devaient être comptabilisées en immobilisations incorporelles.

Le Conseil national de la comptabilité a, dans le cadre des avis précités, préconisé que la définition générale d'un actif soit complétée comme suit :

« Sont considérés comme des éléments d'actifs, pour les entités du secteur public, les éléments utilisés pour une activité ou pour la partie d'activité autre qu'industrielle et commerciale, et dont les avantages futurs ou la disposition d'un potentiel de services attendus profiteront à des tiers ou à l'entité conformément à sa mission ou à son objet ».

Cette définition figure désormais à l'article 211-1 6° du Plan comptable général, suite au règlement n° 2004-06 du 23 novembre 2004 du Comité de la réglementation comptable relatif à la définition, à la comptabilisation et à l'évaluation des actifs, ce règlement modifiant le Plan comptable général.

Le Conseil national de la comptabilité a précisé dans la note de présentation de l'avis n° 2008-13 susmentionné que les subventions versées correspondent à des financements dont la région attend un potentiel de services sous réserve :

- que ces financements d'équipements réalisés par une collectivité ou une entité privée soient directement identifiables. Les dispositions ne peuvent pas s'appliquer aux versements de subventions globalisées au profit d'entités publiques ou privées, non affectées à des projets individualisés ;
- ou qu'il s'agisse de financements d'équipements que la région contrôle indirectement, dans le cadre d'une convention le cas échéant (lignes SNCF à grande vitesse par exemple).

La note de présentation de cet avis précise également que le bénéficiaire rend compte de l'état d'avancement du projet et de l'utilisation des fonds. Si le projet n'est pas réalisé ou ne l'est que partiellement, le financement cesse et la région demandera le reversement des fractions de subventions non utilisées conformément à leur objet.

Depuis 2003, étant considérées comme des immobilisations incorporelles et figurant en section d'investissement, les subventions versées peuvent en conséquence être financées par emprunt.

Le Conseil de normalisation des comptes publics s'est interrogé sur le traitement comptable retenu par le Conseil national de la comptabilité, traitement intimement lié à la définition des éléments d'actifs pour les entités du secteur public. La question devait en effet être posée sur cette définition susceptible de couvrir un périmètre plus large que les seules subventions versées par les collectivités locales.

A contrario, cette définition des actifs pour le secteur public revêt également un caractère discutable dès lors que cette notion de potentiel de services n'est pas définie et qu'elle soulève de vraies questions liées à son caractère évaluable ou non, de façon fiable.

2.2 La comptabilisation des subventions versées en charges

La comptabilisation en charges des subventions versées a également été examinée par le Conseil de normalisation des comptes publics.

Dans la comptabilité de l'Etat ², les subventions versées sont comptabilisées en charges.

Le Conseil de normalisation des comptes publics comprend qu'une telle comptabilisation en charges soulèverait des difficultés, puisque ces charges viendraient peser sur la section de fonctionnement de la collectivité locale l'année de l'octroi de la subvention, ce qui pourrait avoir des conséquences sur les prélèvements fiscaux.

Néanmoins, le Conseil de normalisation des comptes publics considère que la différence actuelle de traitement comptable entre l'Etat (charges) et les collectivités locales (immobilisations incorporelles) devra, le moment venu, être instruite à l'occasion de réflexions plus générales touchant au cadre conceptuel des entités du secteur public.

² Cf. Recueil des normes comptables de l'Etat, norme n°2 sur les charges.

3. Solutions examinées

Dans l'immédiat, le Conseil de normalisation des comptes publics s'est attaché à revoir les durées d'amortissement des subventions versées conformément à la saisine qui lui a été faite.

Concernant les durées d'amortissement, le Conseil de normalisation des comptes publics a examiné trois solutions.

- La première solution aurait eu pour objet d'adosser la durée d'amortissement de la subvention versée à la durée de remboursement de l'emprunt contracté par la collectivité locale pour verser cette subvention.

Cette solution n'a pas été retenue car, d'une part, il n'existe pas nécessairement un emprunt sous-jacent et, d'autre part, si l'emprunt existe, il peut être renégocié en allongeant ou en raccourcissant sa durée initiale, soulevant une difficulté pour fixer une durée d'amortissement adaptée.

- La deuxième solution examinée consistait à adosser les durées d'amortissement des subventions versées sur les durées d'amortissement des composants du ou des biens financés par la subvention. Cette solution a également été écartée, compte tenu de la complexité du suivi de ce type d'opération.

- Enfin, la troisième solution vise à rapprocher la durée de l'amortissement de la subvention versée de la durée de vie du principal composant du bien financé par la subvention, étant précisé que si le bien est comptabilisé par composants, seule la durée du principal composant est retenue.

Le Conseil de normalisation des comptes publics propose de retenir cette solution qui englobe l'ensemble des biens financés, y compris ceux dont la réglementation n'impose pas l'amortissement.

4. Champ d'application de l'avis

L'avis du Conseil de normalisation des comptes publics concerne les durées d'amortissement des subventions versées par les collectivités locales relevant des instructions budgétaires et comptables M 14 applicable aux communes, M 52 applicable aux départements, M 61 applicable aux services d'incendie et de secours et M 71 applicable aux régions ³.

³ Seules les régions peuvent neutraliser l'amortissement des subventions qu'elles versent, conformément aux dispositions de l'article D. 4321-3 du code général des collectivités territoriales : « *La région peut procéder à la neutralisation budgétaire de la dotation aux amortissements des subventions d'équipement versées [...] par une dépense de la section d'investissement et une recette de la section de fonctionnement* ».

Les subventions versées par une collectivité locale à un opérateur lorsque la collectivité est partie prenante au contrat concourant à la réalisation d'un service public (contrat de concession par exemple) n'entrent pas dans le champ d'application de l'avis, mais sont traitées dans le cadre des réflexions sur le traitement comptable dans les comptes des entités publiques desdits contrats.

5. Principales dispositions de l'avis

Le Conseil de normalisation des comptes publics est d'avis que la nature publique ou privée du bénéficiaire de la subvention versée par les collectivités locales entrant dans le champ d'application de l'avis ne doit pas déterminer la durée d'amortissement de la subvention versée.

Le Conseil de normalisation des comptes publics considère que la durée d'amortissement des subventions versées doit se rapprocher de la durée de vie du bien financé par ladite subvention.

Lorsque la subvention finance des biens mobiliers, du matériel ou des études, auxquels sont assimilés, compte tenu de leurs spécificités, les aides à l'investissement consenties aux entreprises, le Conseil de normalisation des comptes publics propose que l'amortissement se fasse sur une durée courte. Pour des raisons pratiques, le Conseil de normalisation des comptes publics admet que cette durée n'excède pas 5 ans.

Lorsque la subvention finance des bâtiments ou des installations, le Conseil de normalisation des comptes publics propose que l'amortissement se fasse sur une durée moyenne. Pour des raisons pratiques, le Conseil de normalisation des comptes publics admet que cette durée n'excède pas 20 ans.

Lorsque la subvention finance des équipements structurants d'intérêt national, le Conseil de normalisation des comptes publics propose que l'amortissement de la subvention se fasse sur une durée plus longue. Pour des raisons pratiques, le Conseil de normalisation des comptes publics admet que cette durée n'excède pas 30 ans.

6. Qualification du changement proposé dans l'avis

Les changements effectués au titre de la première application des dispositions résultant de cet avis sont traités selon les dispositions liées aux changements d'estimations et de modalités d'application prévues à l'article 314-2 du règlement n° 99-03 du Comité de la réglementation comptable relatif au Plan comptable général.

7. Date d'application de l'avis

Le Conseil de normalisation des comptes publics formule le vœu que les modifications proposées dans l'avis s'appliquent aux subventions versées par les collectivités locales l'année précédant celle de l'entrée en vigueur des dispositions réglementaires.

8. Avertissement

Comme indiqué au paragraphe 2.2, le Conseil de normalisation des comptes publics souligne que le traitement retenu par l'avis ne préjuge pas des travaux qui seront menés ultérieurement sur l'élaboration d'un cadre conceptuel pour les entités du secteur public, le sujet des subventions versées étant commun à l'Etat, aux organismes de sécurité sociale, et aux collectivités locales.