

**Note de présentation  
de l'avis n° 2013-04  
du 12 avril 2013  
relatif aux transferts d'actifs corporels  
entre entités du secteur public**

## Sommaire

|   |           |
|---|-----------|
| <b>1. CONTEXTE ET DEMARCHE</b>  | <b>2</b>  |
| 1.1 <i>Contexte</i>   | 2         |
| 1.2 <i>Démarche retenue</i>   | 2         |
| <b>2. ENTITES CONCERNEES</b>  | <b>3</b>  |
| <b>3. DISPOSITIONS COMPTABLES ACTUELLES</b>   | <b>4</b>  |
| 3.1 <i>Transferts d'actifs corporels au profit d'un établissement public</i>  | 4         |
| 3.2 <i>Transferts d'actifs corporels au profit d'une collectivité territoriale</i>  | 4         |
| 3.3 <i>Transferts d'actifs corporels au profit d'un organisme de sécurité sociale</i>   | 5         |
| <b>4. OPERATIONS CONCERNEES</b>   | <b>6</b>  |
| 4.1 <i>Définition des transferts</i>  | 6         |
| 4.2 <i>Exclusions du champ d'application de l'avis</i>  | 6         |
| <b>5. COMPTABILISATION DU TRANSFERT DANS LES COMPTES DE L'ENTITE<br/>« RECEVEUSE » ET DANS LES COMPTES DE L'ENTITE « TRANSFERANTE »</b> | <b>7</b>  |
| 5.1 <i>Valeur à retenir</i>   | 7         |
| 5.2 <i>Cas particulier des actifs corporels transférés non comptabilisés dans les comptes de<br/>l'entité « transférante »</i>          | 8         |
| 5.3 <i>Comptabilisation de la contrepartie de l'actif transféré</i>   | 8         |
| <b>6. COMPTABILISATION DES RETOURS D'ACTIF CORPOREL TRANSFERE</b>   | <b>9</b>  |
| <b>7. INFORMATION EN ANNEXE</b>   | <b>9</b>  |
| 7.1 <i>Evénements significatifs de la période</i>   | 9         |
| 7.2 <i>Méthodes comptables</i>  | 9         |
| 7.3 <i>Notes sur le bilan</i>   | 9         |
| <b>8. QUALIFICATION DU CHANGEMENT</b>   | <b>9</b>  |
| <b>9. DATE D'APPLICATION</b>  | <b>10</b> |

## 1. Contexte et démarche

### 1.1 Contexte

Dans le cadre des travaux ayant abouti à la publication de l'avis n° 2012-02 du Conseil de normalisation des comptes publics du 4 mai 2012 relatif aux modalités de première comptabilisation des immobilisations corporelles antérieurement non comptabilisées en raison de situations particulières, le Conseil a identifié des opérations de transferts d'actifs corporels entre entités du secteur public, distinctes d'acquisitions à proprement parler, et nécessitant une instruction particulière, en l'absence de dispositions comptables appropriées et homogènes sur le sujet.

La démarche retenue par le Conseil a été la suivante :

- inventorier les dispositions comptables actuelles ;
- définir la notion de transfert ;
- déterminer les dispositions relatives à la comptabilisation du transfert dans les comptes de l'entité « receveuse » et dans les comptes de l'entité « transférante » ;
- préciser le traitement comptable lors des retours d'actifs transférés dans les comptes de l'entité initialement « transférante » et de l'entité initialement « receveuse » ;
- définir l'information à fournir dans l'annexe.

### 1.2 Démarche retenue

Les situations particulières pouvant conduire une entité du secteur public à transférer à une autre entité publique un actif corporel ont été identifiées et la notion de transfert a été définie afin de délimiter le champ d'application de l'avis. Parallèlement, la liste des exclusions a également été dressée.

L'avis est de portée générale, sauf texte prévoyant des dispositions spécifiques. Ainsi, l'avis n° 2012-07 du Conseil de normalisation des comptes publics du 18 octobre 2012 relatif aux biens historiques et culturels précise les modalités de comptabilisation des transferts de biens historiques et culturels entre entités du secteur public<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> « Par ailleurs, pour les biens historiques et culturels dont le contrôle est transféré entre entités du secteur public, et en l'absence de convention prévoyant des modalités spécifiques, les dispositions suivantes s'appliquent :

## 2. Entités concernées

L'avis s'applique à toutes les entités du secteur public, et en particulier :

- à l'Etat ;
- aux établissements publics nationaux, et notamment ceux relevant des instructions budgétaires, financières et comptables M9-1 (établissements publics à caractère administratif), M9-2 (chambres d'agriculture), M9-3 (établissements publics à caractère scientifique, culturel et professionnel), M9-4 (établissements publics d'aménagement des villes nouvelles), M9-5 (établissements publics à caractère industriel et commercial), M9-51 (établissements publics fonciers), M9-7 (établissements publics ou organismes de diffusion culturelle à l'étranger), M9-10 (établissements publics nationaux d'enseignement et de formation professionnelle agricoles) ;
- aux établissements publics locaux d'enseignement et de formation professionnelle agricole (instruction budgétaire, financière et comptable M9-9), aux établissements publics locaux d'enseignement (EPLÉ) et aux autres établissements publics locaux ;
- aux collectivités territoriales ;
- aux organismes appliquant le Plan comptable unique des organismes de sécurité sociale (PCUOSS) ou un référentiel adapté du PCUOSS ;
- aux établissements publics de santé ;
- aux autres entités du secteur public (chambres de métiers et de l'artisanat, etc.).

- 
- Lorsque le transfert est accompagné du versement d'une somme, cette somme est retenue comme valeur d'entrée.
  - Lorsque le transfert n'est pas accompagné du versement d'une somme, la valeur figurant dans les comptes de l'entité « transférante » (valeur du bien historique et culturel, dépenses ultérieures, amortissements et, le cas échéant, dépréciations de ces dépenses) est reprise dans les comptes de l'entité « receveuse ». Les biens faisant déjà partie du patrimoine de l'entité « transférante » sans avoir été comptabilisés sont comptabilisés à l'euro symbolique dans les comptes de l'entité « receveuse ». »

### **3. Dispositions comptables actuelles**

#### **3.1 Transferts d'actifs corporels au profit d'un établissement public**

La mise à disposition d'actifs corporels appartenant à l'État à ses établissements publics par voie conventionnelle est définie à l'article R. 2313-1 du code général de la propriété des personnes publiques (CG3P) : « Les immeubles qui appartiennent à l'Etat sont mis à la disposition des services civils ou militaires de l'Etat et de ses établissements publics afin de leur permettre d'assurer le fonctionnement du service public dont ils sont chargés, dans les conditions prévues par une convention dont le modèle est fixé par arrêté du ministre chargé du domaine. »

La valeur inscrite dans les comptes de l'Etat ou, à défaut, la valeur vénale, est retenue par l'établissement public comme valeur d'entrée de l'actif corporel transféré.

Cette disposition s'applique également pour les transferts reçus des collectivités territoriales.

Le traitement comptable de la contrepartie de ces actifs est précisé par les dispositions de l'avis n° 2011-10 du Conseil de normalisation des comptes publics du 8 décembre 2011 relatif à la présentation et à l'évaluation du financement de l'actif des établissements publics.

#### **3.2 Transferts d'actifs corporels au profit d'une collectivité territoriale**

La notion de transfert de contrôle n'est pas utilisée dans les textes afférents au secteur local. En revanche, il est fait état de transfert de compétences. En effet, bien avant que la notion de contrôle soit privilégiée par rapport à celle de propriété juridique dans les textes comptables de droit commun, les collectivités territoriales ont eu à retracer des transferts d'actifs assortis d'un droit de retour à moyen ou long terme, ces transferts conférant au bénéficiaire le contrôle du bien sans en avoir la propriété.

Les transferts d'actifs de l'Etat vers les collectivités territoriales ont eu lieu à l'occasion des deux premières phases de la décentralisation et sont qualifiés de transferts de compétences. Dans un premier temps, les transferts de compétences ont été assortis du transfert de contrôle des biens (par exemple, lycées et collèges) et du potentiel de service qu'ils offraient, la propriété restant à l'Etat. Dans un second temps (Acte II de la décentralisation), ces transferts ont été assortis du transfert de propriété pleine et entière. Dans ce cadre, les immobilisations reçues n'ont pas fait l'objet d'un paiement de la part

des collectivités territoriales et ces transferts en pleine propriété ont pris la forme de dotations de l'Etat.

- S'agissant de l'évaluation des immobilisations transférées, les valeurs ont été données par l'État quand les immobilisations étaient comptabilisées dans ses comptes (par exemple, transfert des routes aux Conseils généraux) ou estimées par France Domaine<sup>2</sup> dans les autres cas.
- Les actifs corporels reçus ont ensuite été comptabilisés selon les dispositions applicables aux comptes des collectivités (amortissements et dépréciations, le cas échéant).

S'agissant des transferts d'actifs entre collectivités territoriales (dans le cadre de l'intercommunalité en général), la notion de contrôle n'est pas référencée en tant que telle dans les textes existants contrairement aux termes « mise à disposition » et « compétence ». La collectivité qui exploite l'immobilisation, et qui en retire donc le potentiel de services, la comptabilise à son actif. Cette collectivité administre l'immobilisation, mais n'en a que la jouissance (i.e., l'immobilisation ne peut pas être cédée sans l'accord de la collectivité propriétaire). Comptablement, l'immobilisation apparaît comme « reçue en affectation » dans les comptes d'actifs de l'entité « receveuse » afin de la démarquer des immobilisations dont l'entité est propriétaire. Cette même immobilisation apparaît comme « mise à disposition » dans les comptes de l'entité « transférante » qui en reste juridiquement propriétaire.

Dans le cas d'une opération de transfert, la collectivité qui reçoit l'immobilisation l'enregistre dans ses propres comptes pour la valeur comptable figurant dans les comptes de la collectivité « transférante », en distinguant la valeur brute et les amortissements cumulés.

### **3.3 Transferts d'actifs corporels au profit d'un organisme de sécurité sociale**

Les régimes de sécurité sociale se trouvent rarement confrontés à des opérations de transferts non encadrées, les modalités des transferts étant généralement fixées par la voie réglementaire. Le Plan comptable unique des organismes de sécurité sociale (PCUOSS) comprend un compte « Immobilisations mises à disposition » dans la pratique peu utilisé par les organismes de sécurité sociale.

---

<sup>2</sup> Pour information, les valeurs retenues par France Domaine s'appuyaient la plupart du temps sur le montant des travaux ou des coûts de reconstruction, les biens transférés ne pouvant être généralement pas évalués à une valeur de marché (il s'agissait notamment de lycées et de collèges, de musées, de ports, d'aérodromes, de biens historiques...).

Les opérations rencontrées le plus souvent sont liées à la restructuration des réseaux de caisses de sécurité sociale (régionalisation des unions de recouvrement des cotisations de sécurité sociale et d'allocations familiales - URSSAF, départementalisation des caisses d'allocations familiales - CAF, etc.), qui donnent lieu à des fusions d'organismes avec transfert complet des droits et obligations. Les actifs transférés (immeubles de bureaux pour l'essentiel) sont alors comptabilisés à la valeur nette comptable.

## **4. Opérations concernées**

### **4.1 Définition des transferts**

Le transfert d'un actif corporel entre entités du secteur public dans le cadre de la réalisation d'une mission de service public non marchand est une opération de mise à disposition réalisée à titre gratuit conférant à l'entité « receveuse » la jouissance de cet actif avec les droits et obligations qui s'y attachent. L'entité « transférante » conserve la propriété « juridique<sup>3</sup> » de l'actif corporel transféré, mais en perd le contrôle. A l'issue de cette opération, l'entité « receveuse » contrôle l'actif corporel transféré dans la mesure où elle maîtrise ses conditions d'utilisation, son potentiel de services et/ou les avantages économiques futurs dérivés de cette utilisation ; en outre, le fait que l'entité « receveuse » supporte les risques et bénéficie des avantages afférents à la détention de l'actif constitue une présomption de l'existence du contrôle.

En conséquence, la date du transfert de contrôle correspond généralement à la date du transfert des risques et avantages afférents à la détention de l'actif.

Un actif corporel transféré peut faire l'objet d'un retour vers l'entité « transférante » d'origine.

### **4.2 Exclusions du champ d'application de l'avis**

Sont exclus du champ d'application :

- les cessions à titre onéreux ou à titre gratuit et les dévolutions dans la mesure où il y a perte de propriété « juridique », notamment les transferts opérés dans le cadre législatif ou réglementaire (à titre d'exemple, loi de décentralisation), ceux-ci intervenant dans un contexte particulier et encadré au cours duquel la propriété juridique est transférée ;

---

<sup>3</sup> La propriété a volontairement été qualifiée de juridique pour éviter toute confusion avec la notion de propriété telle que définie dans les référentiels internationaux.

- les transferts de biens liés à une activité industrielle et commerciale ;
- les conventions d’occupation précaire du domaine public (il s’agit d’une location « imposée » par la loi) ;
- les biens antérieurement transférés remis en dotation ou en affectation faisant l’objet de nouvelles conventions de mise à disposition dans le cadre de l’harmonisation juridique des conventions signées entre l’État et les établissements publics ;
- les contrats concourant à la réalisation d’un service public (champ d’application de l’avis n° 2011-11 du 8 décembre 2011 du Conseil de normalisation des comptes publics) ;
- les situations entrant dans le champ d’application de l’avis n° 2012-02 du 4 mai 2012 du Conseil de normalisation des comptes publics relatif aux modalités de première comptabilisation des immobilisations corporelles antérieurement non comptabilisées en raison de situations particulières (exclues par principe du champ d’application) ;
- les transferts d’immobilisations incorporelles et financières.

## **5. Comptabilisation du transfert dans les comptes de l’entité « receveuse » et dans les comptes de l’entité « transférante »**

### **5.1 Valeur à retenir**

Les dispositions comptables de droit commun traitent des acquisitions à titre gratuit, celles-ci étant comptabilisées à la valeur vénale. Les normes comptables internationales sur les immobilisations corporelles suggèrent de comptabiliser les immobilisations acquises par voie d’échange (IAS 16) ou par le biais d’opération sans contrepartie directe (IPSAS 17) à leur juste valeur.

Les référentiels français comme internationaux ne contiennent pas de dispositions spécifiques permettant de traiter les opérations visées par cet avis.

Le transfert d’une mission de service public non marchand n’apportant aucun enrichissement, il n’apparaît pas opportun de comptabiliser le bien transféré à sa valeur vénale, si l’on devait se référer aux textes existants.

En effet, les transferts d’actifs corporels entre entités du secteur public sont liés à un changement d’organisation dans la réalisation d’une mission de service public non marchand, sans qu’il y ait pour autant discontinuité dans son exécution.

Dès lors, rien ne se trouve modifié dans l'utilisation finale de l'actif transféré, seule l'entité exécutant la mission de service public non marchand change, ledit actif étant transféré à titre gratuit.

En conséquence, la comptabilisation à la valeur comptable des transferts entrant dans le champ d'application de l'avis semble plus appropriée qu'une comptabilisation à la valeur vénale.

Afin de traduire la continuité de l'exécution de la mission de service public, l'avis propose de comptabiliser l'actif transféré dans les comptes de l'entité « receveuse »<sup>4</sup> à la valeur comptable figurant dans les comptes de l'entité « transférante » à la date du transfert, en reprenant, le cas échéant, sa valeur brute, les amortissements cumulés, et les éventuelles dépréciations et provisions qui y sont attachées.

## **5.2 Cas particulier des actifs corporels transférés non comptabilisés dans les comptes de l'entité « transférante »**

Il peut arriver que des actifs corporels transférés ne soient pas comptabilisés dans les comptes de l'entité « transférante » d'origine pour diverses raisons (règles comptables antérieures qui ne prévoyaient pas une telle comptabilisation, difficultés d'évaluation, etc.).

Dans cette situation, il s'avère souvent très difficile, voire impossible, de reconstituer la valeur historique de l'actif transféré. L'avis propose pour des raisons pratiques que les entités se trouvant dans cette situation se réfèrent à la valeur vénale à la date du transfert dudit bien, cette valeur devenant la valeur historique de l'actif par convention.

Une information appropriée est donnée en annexe.

## **5.3 Comptabilisation de la contrepartie de l'actif transféré**

La contrepartie de l'actif corporel transféré est inscrite en situation nette dans les comptes de l'entité « receveuse » et dans les comptes de l'entité « transférante », en application des référentiels comptables des entités concernées et n'a donc pas d'incidence sur le résultat de la période.

---

<sup>4</sup> Pour information, il s'agit des règles appliquées dans les collectivités territoriales dans le cadre de transfert de compétences.



## **6. Comptabilisation des retours d'actif corporel transféré**

Les retours d'actif corporel transféré suivent les mêmes dispositions comptables que celles décrites au paragraphe 5 *supra*.

## **7. Information en annexe**

### **7.1 Evénements significatifs de la période**

Comme indiqué au paragraphe 5.1 *supra*, les transferts d'actifs corporels entre entités du secteur public sont liés à un changement d'organisation dans la réalisation d'une mission de service public non marchand.

A ce titre, tout transfert donne lieu à une information sur le contexte de ce transfert dès lors qu'il constitue un événement significatif de la période.

Une information est également donnée lors du retour d'un actif corporel transféré dans les comptes de l'entité « transférante » d'origine.

### **7.2 Méthodes comptables**

L'annexe fait état des méthodes de comptabilisation des actifs corporels reçus dans le cadre d'un transfert.

Une information est également donnée lors du retour d'un actif corporel transféré dans les comptes de l'entité « transférante » d'origine.

### **7.3 Notes sur le bilan**

Les principaux mouvements concernant les actifs corporels transférés sont commentés dans les notes annexes.

## **8. Qualification du changement**

La première application des dispositions de cet avis constitue un changement de méthode comptable.

Par mesure de simplification, l'avis s'applique de façon prospective aux opérations qui interviendront postérieurement à sa première application.

## **9. Date d'application**

Le Conseil de normalisation des comptes publics est d'avis que les dispositions comptables relatives aux transferts d'actifs corporels entre entités du secteur public soient applicables à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2014 (comptes clos le 31 décembre 2014), avec possibilité d'application anticipée.