

Document mis
en distribution
Le - 2 MAR. 2018



N° 33-2018

ASSEMBLÉE DE LA POLYNÉSIE FRANÇAISE

Enregistré au secrétariat général de l'assemblée le 02 MARS 2018

RAPPORT

**SUR LE PROJET DE LOI DU PAYS RELATIVE AUX PROVISIONS POUR RENOUVELLEMENT
DES IMMOBILISATIONS DANS LES DÉLÉGATIONS DE SERVICE PUBLIC,**

*présenté au nom de la commission de l'équipement, de l'urbanisme, de l'énergie et
des transports terrestres et maritimes*

par M. Antonio PEREZ,

*Représentant à l'assemblée de la Polynésie française,
Rapporteur du projet de loi du pays.*

Monsieur le Président,
Mesdames, Messieurs les représentants,

Par lettre n° 1017/PR du 8 février 2018, le Président de la Polynésie française a transmis aux fins d'examen par l'assemblée de la Polynésie française, un projet de loi du pays relative aux provisions pour renouvellement des immobilisations dans les délégations de service public.

I. Contexte

Le cadre réglementaire des délégations de service public de la Polynésie française et de ses établissements publics ainsi que des délégations de service public des communes, de leurs groupements et de leurs établissements publics est régi par deux lois du pays adoptées le 7 décembre 2009 ainsi que par leurs arrêtés d'application¹.

Dans le cadre des conventions de délégations de service public, le renouvellement des ouvrages est en général à la charge de l'entreprise délégataire². Ainsi, l'autorité délégante peut imposer au délégataire certaines obligations comptables et financières visant à pratiquer des amortissements industriels et à constituer des provisions pour renouvellement des immobilisations.

Depuis un peu plus d'une dizaine d'années, le sujet des provisions pour renouvellement dans les contrats de délégation de service public fait l'objet d'une attention particulière. En effet, les juridictions financières ont pu constater la difficile identification des provisions constituées dans les comptes des entreprises délégataires et l'absence ou l'insuffisance de suivi des provisions par certaines autorités délégantes. Ces juridictions financières ont ainsi souvent constaté un dévoiement des provisions pour renouvellement qui est venu impacter la continuité et la qualité des services publics locaux ainsi que le prix du service public payé par les usagers.

Les situations contractuelles rencontrées demeurent néanmoins diverses. En effet, les conventions de délégation de service public ne traitent pas toutes de manière uniforme du sujet des provisions pour renouvellements. Certaines conventions imposent aux délégataires de constituer des provisions et d'informer l'autorité délégante de ces provisions constituées. D'autres conventions vont plus loin en réglant expressément le sort des provisions pour renouvellements constituées et non utilisées au terme du contrat.

En tout état de cause, lorsqu'elles sont constituées par le délégataire, ces provisions pour renouvellement sont supportées financièrement par les usagers du service public, donnant des droits à ces derniers s'agissant de services publics industriels et commerciaux.

II. Rappel du mécanisme des provisions pour renouvellement

Dans le cadre des conventions de délégation de service public, la valeur de remplacement de chaque bien est préfinancée :

- d'une part par les dotations aux amortissements : mécanisme classique ayant pour objet de répartir la charge financière sur plusieurs années (*la durée de vie du bien*) et donc ainsi de permettre au délégataire de pratiquer des tarifs lissés sur la période considérée. La dotation va également sur cette période reconstituer sa trésorerie pour réinvestir ;
- d'autre part, par les dotations aux provisions pour renouvellement afin de pourvoir au financement des travaux de renouvellement de l'ensemble des ouvrages concédés. La provision pour renouvellement sert à couvrir le financement supplémentaire qui résulte de l'accroissement de la valeur des biens concédés reconstitués à l'identique.

À noter que la dotation aux amortissements peut ne pas être suffisante. En effet, un bien d'une valeur initiale de 100 donnera lieu à 100 de dotations aux amortissements. Toutefois, lors de son renouvellement, ce bien pourra coûter 150 du fait de l'inflation. Ainsi, la provision pour renouvellement a vocation à anticiper ce surcoût lié à la dérive monétaire (les 50 dans l'exemple).

¹ Lois du pays n° 2009-21 et n° 2009-22 du 7 décembre 2009 et arrêtés d'application n° 2298 CM et n° 2299 CM du 15 décembre 2009

² Le renouvellement consiste à remplacer le bien à l'identique et ne concerne pas l'entretien et les réparations. Il vise au maintien des ouvrages délégués en bon état et à la continuité de l'exploitation.

La provision pour renouvellement est donc complémentaire de l'amortissement industriel, en ce qu'elle permet de préfinancer le surcoût lié à une différence entre la valeur de remplacement et la valeur d'origine. La dotation aux provisions est annuellement passée en charges en supplément de l'amortissement, et donc a priori intégrée à la tarification appliquée aux usagers du service.

Cet outil comptable permet donc, s'il est bien ajusté, de permettre un lissage des charges du délégataire, et donc un lissage du coût de gestion des actifs sur le tarif payé par les usagers.

La dotation est normalement calculée au vu des indices de prix constatés au fil de l'eau. Elle sera élevée pour des biens de longue durée de vie ($> 15-20$ ans), comme les réseaux de distribution publique d'électricité, de téléphonie ou d'eau. À l'époque où le mécanisme a été mis en place, l'inflation pouvait représenter près de 10 % par an. Mais encore aujourd'hui, une provision constituée pendant 25 ans au taux d'inflation moyen de 1,5 %/an, finit par représenter 50% de la valeur initiale du bien.

Il s'agit donc d'une somme substantielle avancée par les usagers en vue de renouvellements futurs. Pourtant, dans la durée de vie d'une concession de service public, certains renouvellements n'ont pas lieu (*annulation du renouvellement pour cause de mutation du service public — nouvelle technologie remplaçant l'ancien actif — ; renouvellement inutile du fait de la durée de vie du bien plus longue que prévue ; coût du nouvel actif moins élevé que le coût provisionné lors du renouvellement*).

Les provisions constituent ainsi des sommes directement issues de la tarification aux usagers en prévision de dépenses futures. Elles n'appartiennent donc pas au délégataire qui n'en est que le dépositaire.

III. Risques de dérives liées à ces pratiques

Dans certains cas, des entreprises délégataires effectuent des reprises sur provisions lorsqu'elles celles-ci sont devenues inutiles. Aussi, la provision est reprise au résultat par le délégataire, et vient donc augmenter son bénéfice. Ainsi, le délégataire peut se trouver rémunéré (*d'avance*) par les usagers pour un service qu'en définitive il ne rend pas.

Puisque le reliquat de provisions est conservé dans les comptes du délégataire, la tentation est grande pour ce dernier de surévaluer les provisions.

Force est de constater que l'évolution des pratiques en ce domaine souligne un détournement du mécanisme par les délégataires afin de pérenniser une rente colossale.

La Cour des Comptes a ainsi rappelé à d'innombrables reprises aux sociétés délégataires que les montants de ces provisions non consommés pour des travaux effectivement réalisés devaient revenir à la collectivité (*et aux usagers*) en fin de contrat, par voie de reversement au budget du service. Or, tel n'est presque jamais le cas.

Cette situation est notamment soulignée par le rapport de la Cour des Comptes de 2000 sur les délégations de service public (page 735 s.) :

« Ainsi, certains d'entre eux (i.e. les délégataires) considèrent que l'obligation de renouvellement des équipements est assimilable à un risque et que la provision correspondante peut être forfaitisée, les économies éventuellement réalisées sur les travaux de renouvellement faisant partie intégrante du bénéfice de l'exploitant. Les mêmes sociétés n'hésitent pas, pourtant, à répercuter immédiatement dans les tarifs la programmation de travaux nouveaux, par voie d'avenant, et à maintenir ces hausses alors même que ces travaux se trouvent par la suite différés voire abandonnés. De telles pratiques ont été sanctionnées par les juridictions civiles qui ont rappelé le principe selon lequel les sommes perçues par le concessionnaire sur les usagers du service doivent correspondre au prix d'un service rendu »

« Les provisions constituées pour le renouvellement des équipements doivent pouvoir être rapprochées des travaux réalisés, le reliquat éventuel étant restitué à l'autorité délégante au terme de la délégation. (...), certaines sociétés (...) ont institué un système dit de « garantie de renouvellement » qui consiste à assimiler les provisions à des primes d'assurance et à les déconnecter des travaux réellement effectués. (...) En toute hypothèse, un tel dispositif n'apparaît pas conforme aux principes comptables applicables aux provisions pour renouvellement des immobilisations. »

Les juridictions administratives se sont également prononcées sur le sort des soldes de comptes de travaux non utilisés en fin de contrat. En 2009, le Conseil d'État³ avait conclu qu'à défaut de stipulations contraires ou d'éléments qui permettraient de caractériser la volonté contraire des parties, le solde positif du fonds de travaux devait revenir en fin de contrat au délégant. Dans une autre affaire, en 2012, le Conseil d'État⁴ a également jugé que les provisions pour renouvellement des immobilisations sont considérées, au sein du passif du bilan comptable du distributeur d'électricité national comme ceux correspondants « *aux droits des concédants de récupérer gratuitement les biens de la concession en fin de contrat* ».

Quant au législateur, il a pu en opportunité intervenir pour imposer ce reversement à l'autorité délégante dans les délégations de services publics d'eau et d'assainissement dont les abus récurrents sont plus régulièrement épinglés par les juridictions financières (*article L 2224-11-4 du Code Général des Collectivités Territoriales*).

Cette intervention du législateur souligne l'utilité d'un encadrement légal des clauses financières et comptable des délégations de service public, notamment le cas des provisions pour renouvellement qui, surévaluées et/ou reprises au bénéfice du seul délégataire, renchérissent artificiellement les charges de l'exploitation et par là-même le prix payé par l'utilisateur.

Cet artifice comptable permet aux délégataires de service public de tirer des revenus financiers venant en supplément de la « *juste rémunération* » due au titre du service rendu à l'utilisateur et qui, non utilisés dans l'intérêt des usagers, font peser sur ces derniers un paiement étranger au service public délégué.

IV. Présentation du projet de loi du pays

Le présent projet de loi du pays vise à préciser le régime juridique des provisions pour renouvellement des immobilisations dans les délégations de service public. Il comprend 6 articles comprenant :

- Définition des provisions pour renouvellement (*objet, régime juridique, devenir du solde des provisions*) ;
- Modalités de constitution des provisions pour renouvellement ;
- Modalités d'utilisation des provisions pour renouvellement ;
- Déductibilité fiscale des provisions pour renouvellement ;
- Provisions pour renouvellement devenues sans objet ;
- Dispositions finales et transitoires.

L'article LP 1^{er} définit la notion de provision pour renouvellement qui résulte de l'obligation qui incombe aux délégataires de service public de renouveler les biens nécessaires au service.

Il précise que les provisions pour renouvellement ont pour objet de couvrir le différentiel de coût, s'il est positif, entre le bien renouvelé et le bien initial. Et il ajoute qu'en cas d'amélioration des biens à renouveler il y a lieu d'apprécier la part d'améliorant. De même, le remplacement des biens doit permettre l'adaptation du service public aux circonstances nouvelles de fait et de droit, notamment aux mutations technologiques.

Il est rappelé que les provisions pour renouvellement constituent un passif du délégataire vis-à-vis de l'autorité délégante et des usagers du service public. En conséquence, elles peuvent avoir pour objet ou pour effet de produire un revenu distribuable pour le délégataire. Quant au solde de provisions pour renouvellement restant à l'échéance du contrat, il est restitué à l'autorité délégante qui en dispose dans l'intérêt des usagers du service public.

L'article LP 2 précise d'une part que la constitution des dotations aux provisions pour renouvellement a lieu bien par bien dans le cadre d'un programme de renouvellement des ouvrages et d'autre part que son calcul s'effectue sur la base d'éléments objectifs et réalistes.

L'encadrement des modalités d'inscription des dotations a pour objet d'éviter la sur-dotation via la prise en compte d'une inflation « *prévisionnelle* » sur plusieurs (*dizaines*) d'années. Elle oblige ainsi les délégataires à des évaluations régulières du coût de renouvellement du bien sur une base technique (*et pas seulement comptable*). Pour d'évidentes raisons techniques, ce travail ne peut se faire tous les ans pour tous les biens. La fréquence des réévaluations est donc laissée à l'appréciation des délégataires et de leurs autorités délégantes, dans le cadre de leurs relations contractuelles.

³ Conseil d'État, 23 décembre 2009, *Société des pompes funèbres OGF*, n°305478

⁴ CE, 28 novembre 2012, *Société Direct Energie et autres*, n° 330548

L'article LP 3 précise que toute provision pour renouvellement non régulièrement constituée est réputée sans objet au sens de l'article LP 5. Elle est alors maintenue au bilan et transférée au compte 229 « Droits du concédant ». Ce compte est défini dans le Plan Comptable Général de Polynésie française (Délibération n° 2011-13 du 5 mai 2011)⁵. Cet article LP 3 précise en outre que les provisions pour renouvellement utilisées sont identifiées comme constituant un financement de l'autorité délégante.

L'article LP 4 vient sécuriser le traitement fiscal des provisions pour renouvellement en modifiant le code des impôts de la Polynésie française. Ainsi, les provisions régulièrement constituées sont déductibles, à la clôture de l'exercice, sous réserve qu'elles aient été constatées dans les écritures de l'exercice concerné et qu'elles figurent sur le relevé spécial annexé à la déclaration des résultats.

L'article LP 5 règle le sort des provisions de renouvellement devenues sans objet. Elles sont conservées au passif du bilan du délégataire aux droits de l'autorité délégante pour lui être reversées en fin de contrat. Si l'autorité délégante le souhaite, elle peut renoncer à sa créance. Dans ce cas l'extinction de la dette vis-à-vis de l'autorité délégante est possible par une baisse équivalente des produits acquis au délégataire. Par baisse des produits, on entend une répercussion à la baisse sur les tarifs appliqués aux usagers du service public, toutes choses égales par ailleurs. Cet alinéa permet donc à l'autorité délégante, si elle le souhaite, de renoncer à son « droit du concédant » pour en faire bénéficier les usagers au travers d'une baisse tarifaire.

L'article LP 6 comporte des dispositions transitoires destinées à traiter, pour les contrats en cours, les cas des sur-dotations aux provisions pour renouvellement constituées avant l'entrée en vigueur de la loi du pays ainsi que des dotations devenues sans objet et non reprises en « droits du concédant ». Il s'agit là de permettre aux délégataires qui auraient beaucoup trop doté, de pouvoir utiliser ces provisions dans un fonds de travaux. Ainsi, le délégataire conserve un « droit à l'usage » de ces provisions, sans pour autant qu'elles puissent entrer dans sa rémunération, et sous conditions de contrôle strict par l'autorité délégante.

Cet article prévoit de s'appliquer aux contrats en cours à la date d'entrée en vigueur du projet de loi du pays. L'intérêt général le justifie au nom de la protection des intérêts des usagers du service public et des deniers publics.

Aussi, les délégataires de service public doivent évaluer le montant des provisions pour renouvellement excessives dans les six mois de l'entrée en vigueur de la loi du pays (I). Il est prévu également la création d'un « fonds de travaux », créé pour chaque délégation, destiné à recevoir le montant des provisions pour renouvellement devenues sans objet (II). Enfin, les modalités de gestion de ce fonds sont fixées en fonction de l'utilisation dudit fonds (III) à savoir s'il est utilisé pour le financement d'actifs inclus dans le périmètre de la délégation ou s'il est utilisé pour le financement étendant le périmètre de la délégation. Il précise également qu'à l'échéance du contrat, l'éventuel solde du fonds est versé à l'autorité délégante.

* * * * *

Examiné en commission le 2 mars 2018, le projet de loi du pays relative aux provisions pour renouvellement des immobilisations dans les délégations de service public a recueilli un vote favorable unanime des membres de la commission.

En conséquence, la commission de l'équipement, de l'urbanisme, de l'énergie et des transports terrestres et maritimes propose à l'assemblée de la Polynésie française d'adopter le projet de loi du pays ci-joint.

LE RAPPORTEUR

Antonio PEREZ

⁵ Paragraphe 442/22 du PCG : « Les immobilisations incorporelles ou corporelles mises en concession par le concédant ou par le concessionnaire sont inscrites au compte 22 : les immobilisations corporelles sont ventilées dans les mêmes conditions que celles inscrites au compte 21. Le compte 229 « Droits du concédant » enregistre la contrepartie de la valeur des biens mis gratuitement dans la concession par le concédant. »



TEXTE ADOPTÉ N° 2018-16 LP/APF

ASSEMBLÉE DE LA POLYNÉSIE FRANÇAISE

LOI ORGANIQUE N° 2004-192 DU 27 FÉVRIER 2004

SESSION EXTRAORDINAIRE

LOI DU PAYS

(NOR : ENR1722226LP-4)

relative aux provisions pour renouvellement des immobilisations
dans les délégations de service public

L'assemblée de la Polynésie française a adopté le projet de loi du pays dont la teneur suit :

Travaux préparatoires :

- Lettre de saisine n° 127/CESC/2018 du 26 janvier 2018 du conseil économique, social et culturel de la Polynésie française ;
 - Arrêté n° 171 CM du 8 février 2018 soumettant un projet de loi du pays à l'assemblée de la Polynésie française ;
 - Examen par la commission de l'équipement, de l'urbanisme, de l'énergie et des transports terrestres et maritimes le 2 mars 2018 ;
 - Rapport n° 33-2018 du 2 mars 2018 de M. Antonio Perez, rapporteur du projet de loi du pays ;
 - Adoption en date du 14 mars 2018 ;
-

Article LP 1.- Définition des provisions pour renouvellement

Les provisions pour renouvellement des immobilisations prévues au Plan Comptable Général (PCG) applicable en Polynésie française sont l'une des conséquences au plan comptable et financier de l'obligation de renouvellement des biens nécessaires au service public qui pèse sur les délégataires de service public.

Les provisions pour renouvellement ont pour objet de couvrir le différentiel de coût, s'il est positif, entre le bien qui sera renouvelé et la part du bien initial financée par le délégataire.

Elles couvrent uniquement le différentiel de coût, entre deux périodes, pour des biens identiques.

Les provisions pour renouvellement n'ont pas pour objet de couvrir le coût total du bien à renouveler en valeur de renouvellement. Dans le cas où le renouvellement ne porte pas sur un bien strictement identique, il y a lieu d'apprécier la part d'améliorant. Cette part d'améliorant n'est pas couverte par la provision de renouvellement.

La notion de biens identiques s'entend d'un bien ayant la même fonction au regard du service rendu compte tenu de l'obligation d'adapter le service public aux circonstances nouvelles de fait et de droit, notamment aux mutations technologiques.

Les provisions pour renouvellement constituent une dette du délégataire vis-à-vis de l'autorité délégante.

Les provisions pour renouvellement ne peuvent avoir pour objet ou pour effet de produire un revenu distribuable pour le délégataire de service public.

À l'échéance du contrat de délégation de service public, le solde des provisions pour renouvellement non utilisé est restitué à l'autorité délégante qui en dispose dans l'intérêt des usagers du service public.

Article LP 2.- Modalités de constitution des provisions pour renouvellement

Les dotations aux provisions pour renouvellement sont réalisées bien par bien.

L'inscription des dotations aux provisions pour renouvellement n'est envisageable que dans le cadre d'un programme de renouvellement préalablement validé par l'autorité délégante.

Le calcul de la provision est effectué avec une approximation suffisante en fonction des données disponibles à la clôture de l'exercice. Le coût de remplacement est, en principe, égal au prix de marché ou « prix-catalogue » à la clôture de l'exercice majoré des frais accessoires nécessaires à la mise en état d'utilisation du bien.

Article LP 3.- Modalités d'utilisation des provisions pour renouvellement

Les provisions pour renouvellement sont utilisées conformément à leur destination mentionnée à l'article LP 1 et dans le cadre des programmes de renouvellement mentionnés à l'article LP 2.

La provision pour renouvellement utilisée constitue un financement de l'autorité délégante et est maintenue au bilan aux droits du concédant, afin d'éviter un appauvrissement du patrimoine de la délégation.

Article LP 4.- Déductibilité fiscale des provisions de renouvellement

Il est créé au code des impôts un article LP.119-5 ainsi rédigé :

« Les provisions pour renouvellement des immobilisations régulièrement constituées conformément aux dispositions de la loi du pays n° ... du ... relative aux provisions pour renouvellement des immobilisations dans les délégations de service public sont déductibles, à la clôture de l'exercice, sous réserve qu'elles aient été constatées dans les écritures de l'exercice concerné et qu'elles figurent sur le relevé spécial annexé à la déclaration des résultats. »

À l'issue de la date prévisionnelle de renouvellement du bien prévue dans le programme de renouvellement, les dotations pratiquées ne sont plus déductibles. »

Article LP 5.- Provisions pour renouvellement devenues sans objet

Lorsqu'une provision pour renouvellement n'a plus d'objet, elle est par défaut conservée au passif du bilan du délégataire aux droits du concédant et elle est reversée en fin de contrat à l'autorité délégante.

Toute provision pour renouvellement ne satisfaisant pas aux conditions mentionnées au premier alinéa de l'article LP 3 est réputée sans objet. Il en va de même des sur-dotations de provisions pour renouvellement.

Les produits nets liés au placement de la trésorerie correspondant à ces provisions sans objet sont intégralement reversés aux droits du concédant.

À tout moment, l'autorité délégante peut renoncer à tout ou partie de sa créance. Dans ce cas l'extinction du passif est possible par une baisse équivalente des produits acquis au délégataire.

Article LP 6.- Dispositions finales et transitoires

I. – Les dispositions de la présente loi du pays s'appliquent aux contrats en cours à compter des exercices comptables clos en 2018.

Lesdits contrats sont mis en conformité avec les dispositions de la présente loi du pays dans un délai maximum de six (6) mois à compter de son entrée en vigueur.

À cet effet, les délégataires de service public doivent notamment évaluer les provisions pour renouvellement constituées avant cette entrée en vigueur selon les modalités de la présente loi du pays et justifier de leur bien fondé à l'aune d'un programme de renouvellement qui doit faire l'objet d'une validation par l'autorité délégante.

II. – Le montant des provisions pour renouvellement constituées avant la présente loi du pays, dont l'évaluation mentionnée au I montre qu'elles sont devenues sans objet, abonde un fonds de travaux créé pour chaque délégation dont le fonctionnement est précisé au point III.

III. – La participation du fonds de travaux au financement d'un actif est considérée comme un apport de l'autorité délégante.

Si ce fonds de travaux est utilisé pour le financement d'actifs inclus dans le périmètre du contrat, la baisse des charges d'amortissement induite par cet apport donne lieu à un reversement en fin de contrat des amortissements industriels constitués dans la proportion de la participation du délégant.

Si le fonds de travaux est utilisé pour le financement d'actifs étendant le périmètre du contrat, cette utilisation doit être préalablement validée par l'autorité délégante ainsi que par la commission de délégation de service public prévue par les lois du pays et faire l'objet d'un avenant au contrat de délégation du service public.

À l'échéance du contrat, la quote-part des biens financés par le fonds de travaux est remise gratuitement à l'autorité délégante. L'éventuel solde du fonds est restitué à l'autorité délégante.

La trésorerie du fonds est conservée sur un compte bancaire dédié, inutilisable à d'autres fins que celles prévues au présent article. Néanmoins leur placement en valeurs mobilières est admis sous réserve de l'accord de l'autorité concédante, le produit net issu de ce placement venant intégralement abonder le fonds.

À tout moment, l'autorité délégante peut renoncer à tout ou partie de sa créance. Dans ce cas l'extinction du passif est possible par une baisse équivalente des produits acquis au délégataire.

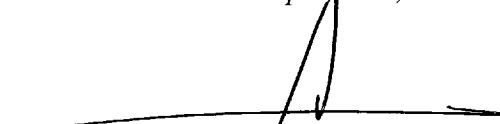
Délibéré en séance publique, à Papeete, le 14 mars 2018

La secrétaire,



Loïs SALMON-AMARU

Le président,



Marcel TUIHANI