

**Note de synthèse des travaux
sur les conséquences comptables
de la mise en place des loyers domaniaux**

Conseil du 4 mai 2012

1. Contexte

Par courrier en date du 18 mai 2011, le Conseil de normalisation des comptes publics a été saisi par la Direction générale des finances publiques (DGFIP) pour étudier les conséquences comptables, pour l'Etat et certains établissements publics, de la mise en place des loyers domaniaux¹.

La mise en place de loyers domaniaux s'inscrit dans le contexte plus général de la nouvelle politique immobilière de l'Etat applicable aux services de l'Etat comme aux établissements publics. Les nouveaux dispositifs sont formalisés par la mise en œuvre de conventions d'utilisation des biens immobiliers qui se substituent aux systèmes antérieurs de la remise en dotation et de l'affectation. La convention type a fait l'objet d'un arrêté du 21 avril 2009 ; elle se décline en 15 articles qui précisent notamment l'objet de la convention, l'identification des parties signataires et du bien concerné, les conditions financières, un article spécifique étant dédié à l'entretien lourd du bien et au financement de cet entretien, et la durée de la convention. Dans le principe, l'article 11 de la convention prévoit l'existence d'un loyer, au prix du marché. En pratique, dans les premières conventions signées, l'article relatif au loyer n'est pas renseigné. La direction du budget a de surcroît récemment confirmé que les loyers domaniaux ne seraient pas mis en place en 2012, ni en 2013.

Aujourd'hui, pour ce qui relève du traitement comptable, les établissements publics de l'Etat appliquent les dispositions des instructions budgétaires et comptables M9, qui prévoient qu'un bien immobilier est inscrit au bilan de

¹ Les termes « loyers budgétaires » peuvent également être utilisés avec une signification identique.

l'entité qui le contrôle. Le Recueil des normes comptables de l'Etat retient le même principe.

La DGFIP dispose d'un arbre de décision permettant d'identifier le détenteur du contrôle dans le cadre d'une opération de mise à disposition d'un bien immobilier au bénéfice d'une entité publique. Sur la base de cette grille d'analyse, les biens immobiliers mis gratuitement à disposition des entités, généralement pour une durée longue, sont réputés contrôlés par ces dernières et sont donc inscrits à l'actif de leurs bilans.

La mise en œuvre des nouvelles conventions d'utilisation, assorties notamment de loyers, conduit à de nouvelles analyses afin de mettre en évidence un faisceau d'indices permettant d'identifier le détenteur du contrôle sur ces mêmes biens.

2. Critères permettant de caractériser le contrôle sur un bien

- **La nature du bien et de son utilisation par l'entité bénéficiaire**

Les conventions d'utilisation actuellement signées entre France Domaine et les services de l'Etat concernent principalement les immeubles de bureaux. Les conventions qui sont progressivement mises en place avec les établissements publics ont vocation à couvrir tous types de locaux, qu'il s'agisse d'immeubles de bureaux ou plus globalement de locaux destinés à l'activité de l'entité.

L'analyse de la nature du bien et de son utilisation doit s'attacher à identifier l'utilisation faite du bien, le détenteur du pouvoir de gestion sur le bien (droit de modifier l'affectation, ...), le bénéficiaire des avantages futurs, qui peuvent prendre la forme d'avantages économiques et/ ou de potentiel de services, attendus de l'utilisation de ce bien. L'analyse de l'utilisation du bien doit également s'attacher à examiner qui porte les risques associés à cet actif.

- **La durée de la convention**

La durée usuelle figurant dans la convention correspond à celle couramment utilisée dans le cadre des baux commerciaux du secteur privé. L'article 3 stipule que « *la présente convention est conclue pour une durée de ... ⁽¹⁾ années entières et consécutives qui commencent le (indiquer date), date à laquelle les locaux sont mis disposition de l'utilisateur* ».

⁽¹⁾ 9 ans maximum, pour les immeubles à usage de bureaux, qui ne sont pas affectés au besoin du service public pénitentiaire de la défense nationale et de la sécurité civile et autres cas mentionnés dans la circulaire.

La capacité à mettre un terme anticipé et ses modalités de mise en œuvre (formalisation du terme du contrat, responsabilité de la prise en charge des éventuelles indemnités) sont également évoquées. Dans l'article 14 de la convention d'utilisation « *cette possibilité de résiliation anticipée est ouverte au bailleur (dans le cas du non respect par le preneur d'obligations prévues par la convention) et au preneur (avec préavis de 6 mois)* ».

En première approche, il est possible de constater que la durée de la convention rappelle certaines caractéristiques des baux commerciaux (que ce soit en matière de durée ou de conditions de résiliation) du secteur privé et renvoie à cet égard au schéma de la location simple.

Néanmoins, l'analyse de la durée de la convention et de ses possibilités de renouvellement, doit permettre d'identifier le lien entre la durée du contrat et la durée de vie économique du bien.

- **Le loyer et les charges locatives**

Les conditions financières du contrat, en particulier le niveau du loyer, constitue l'un des aspects majeurs de l'analyse. Celle-ci doit s'attacher d'une part à comparer le niveau du loyer par rapport aux prix constatés sur le marché, et d'autre part à comparer le niveau des loyers actualisés sur la durée du bail et la valeur du bien. Il convient également d'examiner les modes d'indexation des loyers.

La convention indique dans la note de renvoi ⁽¹⁾ de l'article 11 que « *les loyers des immeubles à usage de bureaux utilisés par les services de l'Etat sont fixés par référence aux valeurs de marché...* ». Cette mention renforce la référence au schéma de la location simple.

Toutefois, si la valeur actualisée des loyers devait plutôt être équivalente à celle de la valeur globale du bien, le rapprochement serait plutôt à faire avec le système de la location-financement.

Cependant, l'article relatif au loyer n'est pas renseigné dans les conventions actuellement signées.

L'identité des redevables de la fiscalité doit être prise en compte pour l'analyse du contrôle, étant précisé que dans le cadre de l'article 7 de la convention actuelle, « *les taxes et contributions relatives au bien sont à la charge de l'utilisateur* ».

- **Les dépenses d'entretien et leur financement**

De manière générale, l'entretien courant et les petites réparations sont à la charge de l'occupant du bien immobilier ; c'est également ce qui est prévu par l'article 9 de la convention.

La prise en charge de l'entretien lourd va en général de pair avec une présomption de contrôle. A cet égard, l'article 9 de la convention indique à plusieurs reprises que l'entretien lourd est à la charge du propriétaire. La convention indique également que la maîtrise d'œuvre des travaux est assurée par l'utilisateur, sous sa responsabilité, pour le compte du propriétaire.

Cependant, au-delà de la charge de l'entretien lourd, les modalités du financement de cet entretien doivent être prises en compte dans l'analyse.

Le financement des dépenses d'entretien lourd a des origines diverses, puisqu'il semble pouvoir provenir soit de crédits du programme 309², ou d'une dotation inscrite au budget de l'utilisateur (fongible dans les autres investissements ou non), ou encore d'un financement propre de l'utilisateur

² Entretien des bâtiments de l'Etat

(éventuellement compensé par une réduction des loyers futurs facturés par le propriétaire).

A ce stade, la pluralité des modes de financement possibles des dépenses d'entretien nécessitera une analyse au cas par cas pour déterminer au regard de ce critère par qui le bien est contrôlé.

3. Conséquences comptables de la détention du contrôle

L'examen des différents critères doit conduire à identifier un faisceau d'indices qui permettent d'attribuer à l'Etat, propriétaire, ou à l'entité publique, l'occupant, le contrôle du bien immobilier. Le fait de disposer du contrôle emporte un certain nombre de conséquences comptables :

- **Si l'Etat assure le contrôle**

- Les biens figurant actuellement dans les comptes des entités publiques devront être transférés dans les comptes de l'Etat. Ce transfert aura un impact sur les comptes de l'entité ; en effet, cette « cession » se traduira par une réduction de son actif et, en fonction des conditions qui seraient retenues pour un tel transfert, aura également un impact sur la situation nette de l'entité.
- Des dotations annuelles aux amortissements devront être comptabilisées dans les comptes de l'Etat, si cette catégorie de bien est sujette à amortissement dans les comptes de l'Etat.
- L'Etat constatera comptablement des produits de loyer, l'entité « locataire » comptabilisera la charge locative annuelle.

- **Si l'entité publique assure le contrôle**

- Les actifs étant actuellement inscrits en comptabilité dans l'entité, aucun enregistrement complémentaire ne serait à constater à cet égard.

- La comptabilisation des dotations annuelles aux amortissements devra être réalisée/ poursuivie étant précisé que cette charge annuelle d'amortissement est incompatible avec une charge annuelle de loyers.

o O o

Version publiée le 13 novembre 2012