



LE REGIME DES BIENS DANS LES CONTRATS DE CONCESSION



Décembre 2019

Sous la direction de Rozen NOGUELLOU, Professeur de droit public
à l'Université Paris 1 et Présidente de la Commission juridique



Institut de la
gestion déléguée





SOMMAIRE



5 CONTEXTE

7 PARTIE I - LA DISTINCTION BIENS DE RETOUR / BIENS DE REPRISE

8 I. Les définitions des biens de retour et des biens de reprise issues du code de la commande publique

9 II. Exemples jurisprudentiels de biens dans les concessions (meubles/immeubles) : quel champ d'application ?

10 III. La notion de biens nécessaires au service public - Portée des clauses et conséquences domaniales

11 IV. Biens nécessaires et terrain d'assiette

12 V. Les biens nécessaires qui ne sont plus nécessaires au service public (évolution dans le temps de la nécessité et conséquences éventuelles sur la qualification de biens de retour)

13 VI. Biens apportés (effets pratiques de la jurisprudence du Conseil d'Etat du 29 juin 2018)

16 VII. Biens mutualisés entre plusieurs concessions

17 VIII. La propriété des données : les données peuvent-elles être des biens de retour ?

19 IX. Les provisions affectées pour le renouvellement des biens : à qui appartiennent-elles ?

23 X. Que reste-t-il des biens de reprise ?

24 XI. Le cas particulier de dispositions législatives incompatibles avec le régime des biens de retour : l'exemple des quotas d'émission de gaz à effet de serre

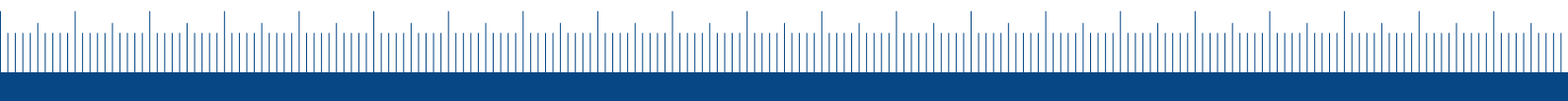
27 PARTIE II - CONSÉQUENCES DE LA QUALIFICATION DE BIENS DE RETOUR

28 I. Quelle indemnisation pour le concessionnaire non reconduit ?

31 II. Obligation d'entretien et de retour « en bon état » : quelles implications (et notamment pour combien de temps) ?

32 III. Quelles conséquences fiscales ?

40 IV. Quelles conséquences en matière d'assurance ?



CONTEXTE

Après avoir consacré 3 ans à préciser les nouveaux textes et les nouvelles règles de la commande publique à travers 5 livrets pédagogiques¹, la Commission juridique souhaite proposer une analyse de sujets thématiques en fonction de l'actualité législative et/ou jurisprudentielle.

Pour ce faire, elle lance sa nouvelle collection, les « Précis de l'IGD », à destination de l'ensemble des parties prenantes de la gestion des services publics. Ces Précis se voudront synthétiques et didactiques.

Ce premier opus porte sur le régime des biens dans les contrats de concession qui a fait l'objet d'importantes décisions jurisprudentielles ces dernières années.

Ce sujet revêt un intérêt majeur pour les parties prenantes à un contrat de concession et soulève de nombreuses questions que ce soit d'ordre juridique, économique, fiscal ou encore comptable.

En effet, on parle traditionnellement de 3 grandes catégories de biens : les biens de retour, les biens de reprise et les biens propres.

De manière synthétique², les biens de retour sont ces biens meubles et immeubles indispensables à l'exécution du service public et qui font retour, en principe gratuitement, à la personne publique en fin de concession.

Les biens de reprise, quant à eux, peuvent être rachetés par la personne délégante en fin de contrat. Enfin, pour définir les biens propres, on se réfère de manière générale, à une définition négative : il s'agit de tous les biens n'ayant le caractère ni de biens de retour ni de biens de reprise. Ils restent donc la propriété du délégataire, sauf accord particulier entre les parties.

Chacun de ces biens obéit à un régime spécifique emportant des effets en matière de droits et obligations en cours d'exécution du contrat et en matière, le cas échéant, d'indemnisation en fin de contrat.

Deux arrêts du Conseil d'Etat de 2018³ sont venus affiner et préciser le régime applicable notamment aux biens propres et aux biens de retour, suite à l'arrêt « Commune de Douai »⁴ qui avait clarifié la qualification des biens de retour et les principes applicables.

1. Collection « Réforme de la commande publique »

2. Pour une définition précise, se reporter au chapitre I du présent livret relatif à la distinction des biens de retour et des biens propres

3. Conseil d'Etat, Section, 29 juin 2018, Remontées mécaniques de la Vallée de l'Ubaye, N°402251 ; Conseil d'Etat, 18 octobre 2018, Engie EDT, N°420097

4. Conseil d'Etat, Ass 21 décembre 2012, Commune de Douai, req. N° 342788

Il aura fallu attendre le nouveau code de la commande publique entré en vigueur depuis le 1^{er} avril 2019, pour avoir une définition légale des différents biens⁵ et quelques grands principes.

Pour autant, de nombreuses questions pratiques continuent à se poser.

Ce Précis, sans avoir la prétention d'apporter toutes les solutions, a pour objet de rappeler les règles légales et jurisprudentielles régissant les biens. Ces règles sont pour certaines établies, d'autres résultent de décisions récentes ou d'interventions législatives dont la portée est plus incertaine et qui ne vont pas toujours sans difficultés, par exemple pour ce qui concerne le sort des provisions ou des données.

Il convient de noter qu'il existe des régimes spécifiques en fonction de certains secteurs d'activités qui ne sont pas traités dans le présent document, qui se veut d'ordre général.

Compte tenu des multiples aspects de ce sujet, le choix a été fait de ne traiter ici que de la distinction des différentes catégories de biens et des conséquences de la qualification des biens de retour pour les cocontractants.

5. Article L3132-4 du code de la commande publique

PARTIE I

LA DISTINCTION BIENS DE RETOUR / BIENS DE REPRISE



I. Les définitions des biens de retour et des biens de reprise issues du code de la commande publique

La distinction entre biens de retour, biens de reprise et biens propres a toujours existé en droit des concessions. En effet, le régime juridique de chacun des biens est fondamentalement différent. Les biens de retour sont considérés comme étant propriété ab initio de la personne publique, les biens de reprise appartiennent au concessionnaire mais peuvent être rachetés par la personne publique en fin de contrat, les biens propres sont des biens qui appartiennent au concessionnaire et n'ont pas vocation à revenir dans le patrimoine public.

Le plus souvent, ce sont les contrats qui identifient les différents types de biens (parfois au moyen d'inventaires). Toutefois la question s'est posée de savoir comment il convenait de raisonner dans le silence du contrat. On s'est aussi demandé s'il existait des règles générales, qui étaient susceptibles de s'imposer aux rédacteurs des clauses contractuelles.

L'état du droit a été clarifié par l'intervention de l'arrêt Commune de Douai, qui a posé les bases de la distinction entre biens de retour et biens de reprise. Cette distinction repose sur la nécessité du bien pour le service public.

Source : Conseil d'Etat, 21 décembre 2012, Commune de Douai, n°342788

2. Considérant, en premier lieu, que, dans le cadre d'une délégation de service public ou d'une concession de travaux mettant 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 ;

5. Considérant qu'en outre, les biens qui n'ont pas été remis par le délégant au délégataire en vue de leur gestion par celui-ci et qui ne sont pas indispensables au fonctionnement du service public sont la propriété du délégataire, à moins que les parties n'en disposent autrement ;

6. Considérant, en deuxième lieu, qu'à l'expiration de la convention, 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 ; que le contrat qui accorde au délégataire ou concessionnaire, pour la durée de la convention, la propriété des biens nécessaires au service public autres que les ouvrages établis sur la propriété d'une personne publique, ou certains droits réels sur ces biens, ne peut, sous les mêmes réserves, faire obstacle au retour gratuit de ces biens à la personne publique en fin de délégation ;

7. Considérant, par ailleurs, que les parties peuvent convenir d'une faculté de reprise par la personne publique, à l'expiration de la délégation ou de la concession, et moyennant un prix, des biens appartenant au délégataire qui ne sont pas nécessaires au fonctionnement du service ; que, toutefois, aucun principe ni aucune règle ne fait obstacle, s'agissant de ces biens susceptibles d'une reprise, à ce que le contrat prévienne également leur retour gratuit à la personne publique au terme de la délégation ;

Les éléments de distinction sont désormais codifiés dans le Code de la commande publique. L'article L. 3132-4 du Code de la Commande Publique (CCP) prévoit que :

« Lorsqu'une autorité concédante de droit public a conclu un contrat de concession de travaux ou a concédé la gestion d'un service public :

- Les biens, meubles ou immeubles, qui résultent d'investissements du concessionnaire et sont nécessaires au fonctionnement du service public sont les biens de retour. Dans le silence du contrat, ils sont et demeurent la propriété de la personne publique dès leur réalisation ou leur acquisition ;

- Les biens, meubles ou immeubles, qui ne sont pas remis au concessionnaire par l'autorité concédante de droit public et qui ne sont pas indispensables au fonctionnement du service public sont les biens de reprise. Ils sont la propriété du concessionnaire, sauf stipulation contraire prévue par le contrat de concession ;
- Les biens qui ne sont ni des biens de retour, ni des biens de reprise, sont des biens propres. Ils sont et demeurent la propriété du concessionnaire ».

On retrouve donc les trois catégories, biens de retour, biens de reprise et biens propres. Le critère de distinction repose sur la nécessité du bien pour le fonctionnement du service public.

Il est important de relever que ne sont concernés que les biens résultant d'investissements faits par le concessionnaire ou apportés par ce dernier. Les biens qui ont été réalisés par des investissements publics ont en toute hypothèse vocation à rester dans le patrimoine public et sont des biens propres à la personne publique concédante.

Les biens de retour sont en principe propriété publique dès la réalisation du contrat (même si c'est le concessionnaire qui est maître d'ouvrage des éventuels travaux réalisés). Le contrat peut toutefois déroger à cette règle en prévoyant, pour la durée du contrat, une propriété du concessionnaire sur les ouvrages établis sur des propriétés privées⁶ ou, pour ceux établis sur des propriétés publiques, des droits réels⁷. En revanche, il n'est jamais possible de déroger au principe du retour gratuit, à la fin du contrat, des biens de retour qui ont été amortis au cours de l'exécution du contrat⁸. Le contrat peut toutefois prévoir que les biens qui ne seraient plus nécessaires au service public sont repris par le concessionnaire.

Ces règles ont pour fonction principale de garantir la continuité des services publics : il s'agit de s'assurer que l'administration ne puisse pas être privée de biens essentiels à l'exécution de la mission de service public.

II. Exemples jurisprudentiels de biens dans les concessions (meubles/immeubles) : quel champ d'application ?

Au-delà de la définition récente légale proposée par le code de la commande publique⁹, la jurisprudence a depuis de nombreuses années, précisé et défini les différentes catégories de biens. On mentionnera ici certaines solutions, qui doivent nécessairement être lues à la lumière de la récente définition posée par le Code de la Commande Publique, en gardant à l'esprit que l'analyse menée est une analyse au cas par cas, en fonction des secteurs d'activités.

A ce titre et sans être exhaustif, **ont pu être placés dans la catégorie des biens de retour et donc faire retour à la puissance publique** :

- Les collections d'un musée acquises par le délégataire (CAA Bordeaux, 4 décembre 2000, Commune de Lourdes, BJCP n°17, p. 331).
- Les équipements d'une salle de sport (CE 5 février 2014, Sté Equalia, n°371121, §8).

6. Le contrat doit alors comporter les garanties propres à assurer la continuité du service public, notamment la faculté pour la personne publique de s'opposer à la cession, en cours de délégation, de ces ouvrages ou des droits détenus par la personne privée (Conseil d'Etat, Ass. 21 décembre 2012, Commune de Douai, n°342788, §4). Cette hypothèse ne concerne plus aujourd'hui qui le cas des terrains pris à bail, les terrains apportés par le titulaire relevant eux-mêmes des biens de retour.

7. Art. L. 3132-2 du code de la commande publique

8. Art. L. 3132-5 du code de la commande publique

9. Cf. Paragraphe I-A – Les définitions des biens de retour et des biens de reprise issues du code de la commande publique

- Les biens qui avaient été remis par le délégant au délégataire (CE Ass. 21 décembre 2012, Cne de Douai, n°342788, §5)
- Les sous-stations, branchements, matériels électriques et mécaniques et les canalisations et branchements (CE Ass. 21 décembre 2012, Cne de Douai, n°342788, §9).
- Le terrain d'assiette de la centrale de production de chaleur dans une concession de réseau de chaleur (CE 26 février 2016, Syndicat mixte de chauffage urbain de la Défense, n°384424, §7).

A contrario, le juge a considéré comme n'étant **pas des biens de retour** :

- Les biens nécessaires à des activités annexes au service qui présentent un caractère facultatif pour le délégataire et ne se rattachent pas directement aux besoins du service (CAA Paris, 8 février 2016, Cne Ferté Gaucher, n°15PA00848) ;
- Les logiciels dans certains cas (en ce sens CE, avis de la section des finances du 4 juin 2015, n°390062, §20) ;
- Les stocks de pièces de rechange (CAA Nantes, 10 janvier 2014, SMITRED, n°11NT03077, Contrats et marchés publics 2014 comm. 89) ;
- De simples locaux administratifs (CE Sect. 10 mai 1929, Cie générale d'éclairage de Bordeaux, Rec. p. 485) ;
- Le mobilier de bureau (CE 5 juillet 1967, Cne de Donville les Bains, Rec. p. 297) ;
- Les approvisionnements (CE 5 juillet 1967, Cne de Donville les Bains, Rec. p. 297) ;
- Une installation de production d'électricité par cogénération dans le cadre d'un réseau de chaleur (CE 26 février 2016, Syndicat mixte de chauffage urbain de la Défense, n°384424, §5).

III. La notion de biens nécessaires au service public - Portée des clauses et conséquences domaniales

Les exemples jurisprudentiels qui viennent d'être présentés doivent nécessairement être lus à partir de la nouvelle définition des biens de retour. Tout dépend désormais de la nécessité du bien pour le service public. Cela peut concerner des biens immeubles tout comme des biens meubles. Le Conseil d'Etat a eu l'occasion de préciser que le terrain d'assiette d'un bien nécessaire au service public entrainait, tout comme ce bien, dans la catégorie des biens de retour¹⁰ (dans le cadre de la Loi Montagne de 1985 et de la gestion déléguée des domaines skiables, cette notion n'est pas forcément applicable – Cf. articles L.342-18 à L.342-26 du code du tourisme).

Si le caractère de nécessité n'est plus rempli à la fin du contrat, cela ne fait pas automatiquement sortir le bien de la catégorie des biens de retour : le bien demeure un bien de retour, même si l'administration peut décider de le céder au concessionnaire¹¹. Le Code de la commande publique autorise que soit insérée dans le contrat une clause permettant la reprise de tels biens par les concessionnaires (naturellement, à titre onéreux)¹².

Le lien entre bien de retour et domanialité publique est assez complexe. Si le bien est propriété publique, il relèvera du champ de la domanialité publique, tout au moins s'il s'agit d'un bien immobilier. Cependant, comme on l'a vu, un bien de retour peut, pendant l'exécution du contrat, faire l'objet d'une propriété privée si cela ne remet pas en cause l'exécution du service public. Dans ce cas, la domanialité publique sera naturellement exclue.

10. Conseil d'Etat, 26 févr. 2016 Synd. Mixte de chauffage urbain de la Défense, req. n°384424

11. Conseil d'Etat, 26 févr. 2016 Synd. Mixte de chauffage urbain de la Défense, req. n°384424

12. Code de la commande publique, art. L. 3132-5

Les clauses du contrat peuvent étendre le régime des biens de retour à certains biens qui n'en relèveraient pas, puisque ce régime est moins favorable que celui des biens de reprise ou des biens propres. Mais quelle que soit sa rédaction, il ne pourra pas écarter l'application du régime des biens de retour à un bien qui relève de leur définition. Un bien pourra par exemple avoir la qualité de bien de retour alors même qu'il ne figurera pas à l'inventaire dressé par les parties des biens qui font l'objet d'un retour gratuit au concédant (ex. CE 5 février 2014, Sté Equalia, n°371121, §8).

IV. Biens nécessaires et terrain d'assiette

Source : Conseil d'Etat, 26 février 2016, Syndicat mixte de chauffage urbain de la Défense, n°384424

7. Considérant, [...] ; que le terrain en cause, qui a été acquis aux fins d'exécution de la concession, constitue le terrain d'assiette de la centrale de production de chaleur et de froid, ouvrage de la concession ; que, dans ces conditions, la cour administrative d'appel de Paris, en jugeant que le terrain en cause ne constituait pas un bien nécessaire au fonctionnement du service public en cause et en rejetant, pour ce motif, la demande indemnitaire du SICUDEF présentée au titre de la moins value sur ce terrain, a commis une erreur de qualification juridique ;

Dans une très grande majorité de concessions, le terrain d'assiette est mis à la disposition du concessionnaire par le concédant par le biais d'une autorisation d'occupation du domaine public contenue dans le contrat de concession¹³, à charge en principe pour le concessionnaire de verser au concédant une redevance d'occupation du domaine public dans les conditions prévues à l'article L. 2125-1 du Code Général de la Propriété des Personnes Publiques (CGPPP). Ainsi, en fin normale ou anticipée de la concession, le terrain d'assiette reste la propriété de l'autorité concédante.

Il existe néanmoins des hypothèses dans lesquelles le terrain d'assiette des biens de retour a pu être apporté ou acquis directement par le concessionnaire dans le cadre de l'exécution du contrat de concession. C'était le cas notamment de la concession portant sur la construction et l'exploitation des installations de chauffage et de climatisation du site de la Défense sur laquelle le Conseil d'Etat s'est prononcé le 26 février 2016¹⁴, interrogé sur le règlement des comptes entre les parties à l'expiration de la concession.

Dans cet arrêt, le Conseil d'Etat considère que « *le terrain acquis aux fins d'exécution de la concession et qui constitue le terrain d'assiette de l'ouvrage de la concession constitue un bien nécessaire au fonctionnement du service public* ».

Le Conseil d'Etat applique au terrain les critères définis dans le cadre de sa jurisprudence « *Commune de Douai* » relative au statut et au régime des biens de retour : dans les contrats de délégation de service public ou les concessions de travaux, les biens meubles et immeubles réalisés ou acquis par le cocontractant et nécessaires au fonctionnement du service public appartiennent dès leur réalisation ou leur acquisition à la personne publique¹⁵. Il en résulte que le terrain d'assiette de l'ouvrage de la concession constitue un bien de retour et appartient donc au domaine public de l'autorité concédante dès son acquisition. Il peut en aller de même y compris dans le cas où le concessionnaire était propriétaire des ouvrages¹⁶.

13. Art. L. 3132-1 du code de la commande publique

14. CE, 26 février 2016, « *syndicat mixte de chauffage urbain de la défense* »

15. CE ass. 21 décembre 2012 *Commune de Douai*, req. n° 342788

16. Conseil d'Etat, 26 février 2016, « *Syndicat mixte de chauffage urbain de la Défense* », n°384424, §4, concl. Pellissier, BJCP n°107/2016 p. 280

A cet égard, Gilles Pellissier souligne dans ses conclusions, qu'« On ne voit en effet pas comment le terrain sur lequel est implanté un tel ouvrage nécessaire au fonctionnement du service public pourrait ne pas être lui-même regardé, du seul fait qu'il supporte cet ouvrage, comme nécessaire au fonctionnement dudit service public ».

Il peut cependant exister des hypothèses où un ouvrage nécessaire à la concession est établi sur un terrain qui n'est pas acquis ou apporté par le concessionnaire, mais loué à un tiers. Dans ce cas, le terrain ne sera pas considéré comme un bien de retour et restera la propriété du bailleur. Cette hypothèse, explicitement visée dans la décision Commune de Douai, suppose toutefois que le contrat prévoit les garanties propres à assurer la continuité du service public.

V. Les biens qui ne sont plus nécessaires au service public (évolution dans le temps de la nécessité et conséquences éventuelles sur la qualification de biens de retour)

Source : Conseil d'Etat, 26 février 2016, Syndicat mixte de chauffage urbain de la Défense, n°384424

4. Considérant que, dans le cadre d'une délégation de service public ou d'une concession de travaux mettant 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 ; qu'à l'expiration de la convention, 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'elle détermine, de faire reprendre par son cocontractant les biens qui ne seraient plus nécessaires au fonctionnement du service public ; que, par suite, en l'absence de telles clauses, ces biens, qui ont été nécessaires au fonctionnement du service concédé à un moment quelconque de l'exécution de la convention, font retour à la personne publique à l'expiration de celle-ci, quand bien même ils ne sont plus alors nécessaires au fonctionnement du service public concédé ;

6. Considérant, en deuxième lieu, qu'il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond qu'en application de l'article 8 du cahier des charges de la concession, l'installation de production de chaleur devait justifier d'une puissance de 279 MW ; qu'il n'est pas contesté que l'explosion accidentelle du 30 mars 1994 a détruit une partie des installations utilisées pour la production de chaleur, qui n'ont été que partiellement reconstruites ; qu'en application des principes énoncés au point 4, la circonstance que des progrès en économie d'énergie ne rendaient plus nécessaires au fonctionnement du service concédé les chaufferies permettant la production de chaleur d'une puissance totale de 279 MW est sans incidence sur la qualification des biens qui ont, à un moment donné de l'exécution de la concession, été nécessaires à la production d'une telle puissance ; que, par suite, en se fondant sur une telle circonstance pour en déduire que seule une chaudière supplémentaire, dont la puissance demeurerait nécessaire à la poursuite du service concédé, devait faire retour au concédant, la cour administrative d'appel de Paris a entaché son arrêt d'erreur de droit ; que, saisie d'une demande tendant à l'indemnisation de la valeur de biens de retour, il lui appartenait de rechercher si, alors que des installations revêtant le caractère de biens de retour avaient été détruites, la collectivité concédante avait entendu, au titre de ses prérogatives et pouvoirs dans l'exécution de la concession, renoncer à la reconstitution de ces biens et accepter une diminution de la puissance thermique prévue à l'origine ;

Certains biens de retour peuvent, en cours d'exécution du contrat, cesser d'être nécessaires au service public du fait de l'évolution de ses conditions d'exécution.

Ils ne perdent pas pour autant leur qualité de biens de retour : dès lors qu'ils ont eu cette qualité à un moment quelconque, ils sont devenus propriété du délégant et doivent donc lui revenir, en principe gratuitement.

Le contrat de concession peut cependant prévoir une reprise de ces biens inutiles par le concessionnaire¹⁷. Lorsqu'ils sont entrés dans le domaine public, ce qui sera fréquemment le cas, cette reprise suppose leur déclassement, qui doit être exprès¹⁸, la désaffectation étant, par hypothèse, déjà effective du fait de l'inutilité du bien.

Compte tenu de l'interdiction faite aux personnes publiques de céder leurs biens à vil prix¹⁹, la reprise devra en principe se faire à la valeur vénale du bien concerné. L'avis dit « des domaines », qui sera requis dans la plupart des cas²⁰, permet d'en obtenir une estimation, dont le délégant peut toutefois s'écarter, notamment quand le bien est peu liquide et représente une charge pour la collectivité²¹.

Lorsque les biens en cause appartiennent à l'Etat, il faudra encore s'assurer qu'ils peuvent être cédés sans mise en concurrence, celle-ci étant de principe pour le domaine immobilier comme mobilier de l'Etat²². Si aucune des exceptions à ce principe n'est applicable, la clause prévoyant la reprise par le concessionnaire serait paralysée dans ses effets.

VI. Biens apportés (effets pratiques de la jurisprudence du Conseil d'Etat du 29 juin 2018)

Source : Conseil d'Etat, Section, 29 juin 2018, « Ministre de l'Intérieur c/ Communauté de communes de la Vallée de l'Ubaye », n° 402251

« 3. Considérant, en premier lieu, que, dans le cadre d'une concession de service public mettant 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 ; que le contrat peut attribuer au concessionnaire, pour la durée de la convention, la propriété des ouvrages qui, bien que nécessaires au fonctionnement du service public, ne sont pas établis sur la propriété d'une personne publique, ou des droits réels sur ces biens, sous réserve de comporter les garanties propres à assurer la continuité du service public, notamment la faculté pour la personne publique de s'opposer à la cession, en cours de concession, de ces ouvrages ou des droits détenus par la personne privée ; (...)

6. Considérant que les règles énoncées ci-dessus, auxquelles la loi du 9 janvier 1985 n'a pas entendu déroger, trouvent également à s'appliquer lorsque le cocontractant de l'administration était, antérieurement à la passation de la concession de service public, propriétaire de biens qu'il a, en acceptant de conclure la convention, affectés au fonctionnement du service public et qui sont nécessaires à celui-ci ; qu'une telle mise à disposition emporte le transfert des biens dans le patrimoine de la personne publique, dans les conditions énoncées au point 3 ; (...)

Par cette décision, le Conseil d'Etat est venu préciser le régime des biens mis à disposition par le concessionnaire et dont il était propriétaire avant la passation du contrat de concession de service public.

La Haute Juridiction leur applique le régime des biens de retour tel qu'elle l'a consacré dans le cadre de sa décision d'Assemblée *Commune de Douai* précité. Ce faisant, elle identifie une nouvelle « catégorie » de biens de retour.

17. Conseil d'Etat, 26 février 2016, « Syndicat mixte de chauffage urbain de la Défense », n°384424, §4 ; Conseil d'Etat, Sect. 29 juin 2018, « Préfet des Alpes-de-Haute-Provence », n°402251, §4

18. Article L. 2141-1 du CG3P

19. Conseil Constitutionnel, Décision n°86-207 DC, 25-26 juin 1986 ; Conseil Constitutionnel, décision n°2008-567 DC

20. CG3P, art. L. 3221-1.

21. Conseil d'Etat, 28 février 2007, « Commune de Bourisp », n°279948

22. Art. R. 3211-2 et R. 3211-36 - CG3P

Il s'agit ici d'énoncer les caractéristiques de cette catégorie, que la doctrine semble souhaiter baptiser « *biens apportés* ».

Ces caractéristiques sont cumulatives, et au nombre de trois. Les biens doivent être :

- Propriété du concessionnaire antérieurement à la passation de la concession;
- Affectés au fonctionnement du service public;
- Nécessaires au fonctionnement du service public.

VI.1. Biens propriété du concessionnaire antérieurement à la passation de la concession

Les biens concernés par la catégorie des « biens apportés » ont la particularité d'appartenir, antérieurement à la passation de la concession, au concessionnaire.

Il s'agit d'un critère d'identification à part entière de cette nouvelle catégorie de biens de retour, dès lors qu'en sont exclus les biens qui ne sont pas propriété du concessionnaire, au premier rang desquels comptent les biens loués à des tiers.

Cette conclusion résulte d'une lecture en creux de la décision susvisée²³. Les conclusions d'O. HENRARD, sur la décision étudiée, sont quant à elles plus saillantes :

« Le cas des activités culturelles ou récréatives – cinémas, théâtres, salles de concert, casinos – peut aussi être identifié dès à présent. A l'origine de telles entreprises on trouve souvent une initiative purement privée avant qu'une collectivité publique, dans un second temps, prenne le relais afin de sauvegarder l'existence d'une offre de service désormais jugée d'intérêt public. Lorsque les exploitants de telles activités ne sont pas propriétaires, mais simplement locataires, des bâtiments qui les abritent, ces édifices ne seront évidemment pas des biens de retour puisqu'ils appartiennent à des tiers au contrat.

Si la collectivité publique souhaite disposer de leur propriété, elle devra les racheter amiablement ou par la voie de l'expropriation. Ces biens n'auront alors pas à être pris en compte dans l'équilibre de la concession.

En revanche, ils devront l'être dans l'hypothèse où l'exploitant est propriétaire des murs de son théâtre ou de son casino. La question de la valorisation d'un tel bien immobilier au moment de la négociation du contrat se présentera dans des termes très différents selon qu'il s'agit ou non d'un bâtiment protégé et selon la situation du marché dans la commune. »

La solution dégagée par le Conseil d'Etat entend donc préserver la sécurité juridique des montages qui, pour l'exécution des contrats de concession, prévoient le recours à des biens de tiers, sans toutefois qu'il y ait de transfert de propriété du tiers vers le concessionnaire ou la personne publique. Il s'agit notamment de contrats de crédit-bail ou de prestations de service, étant entendu que :

- le crédit-bail constitue une modalité de financement d'un bien. Le crédit-bailleur demeure propriétaire du bien financé jusqu'au terme du contrat de crédit-bail ;
- la prestation de service constitue une modalité d'exécution du contrat de concession. Le prestataire de service délivre un service au concessionnaire, sans que ce dernier ait à acheter le bien support du service.

23. CE, *Commune de Douai*, 21 décembre 2012, n° 342788

VI.2. Biens affectés au fonctionnement du service public

Le critère de l'affectation des biens au fonctionnement du service public ressort explicitement de la décision « *Vallée de l'Ubaye* ».

Encore qu'il ne figure pas dans les considérants de principe relatifs aux biens de retour, tels qu'ils ont commencé d'être énoncés par le Conseil d'Etat dans le cadre de sa jurisprudence *Commune de Douai*, ce critère est mis en exergue comme le critère sous-jacent de référence par O. HENRARD dans ses conclusions susmentionnées :

« (...) *les biens qui répondent aux deux conditions énoncées – nécessité pour le service public et financement par le concessionnaire – appartiennent à la personne publique « dès leur réalisation ou leur acquisition ».* Il est évident que cette précision cadre mal avec la situation des biens réalisés ou acquis par le concessionnaire avant le début du contrat.

Cependant, cette rédaction témoigne simplement de ce que le cas des biens apportés par le cocontractant ne constituait pas l'hypothèse centrale examinée par l'Assemblée. C'est, en réalité, dès leur affectation au service public que les biens de retour sont la propriété du concédant, sous réserve de la faculté d'y déroger ouverte par Commune de Douai dans le cas des biens implantés sur des propriétés privées. (...) »

Le critère de l'affectation apparaît être utilisé pour pallier la lettre de Commune de Douai, qui, en renvoyant à la réalisation ou l'acquisition des biens, ne permettait pas de régler le cas des biens apportés par le concessionnaire.

Il convient de souligner que ce critère n'est pas autonome des autres caractéristiques propres aux biens de retour « apportés ». En effet, s'il n'était pas lié à la propriété du bien (celle du concessionnaire) et à son caractère nécessaire, il serait susceptible d'attirer dans la catégorie des biens de retour l'ensemble des biens auxquels le concessionnaire a recours pour l'exécution du service, y compris donc les biens de tiers. Cela n'est pour autant, et explicitement, pas le sens de la décision *Vallée de l'Ubaye*, tel qu'il est éclairé par les conclusions précitées d'O. HENRARD.

Enfin, quand bien même la jurisprudence n'ait à notre connaissance pas réglé cette question, il paraît opportun de considérer que seuls les biens exclusivement affectés au service, et qui remplissent les deux autres critères des biens de retour, peuvent être constitutifs de tels biens de retour.

VI.3. Biens nécessaires au fonctionnement du service public

Le critère de nécessité n'appelle pas de développements particuliers, dès lors que la notion n'est pas spécifique aux biens apportés.

Il sera dès lors renvoyé au chapitre III ci-avant de la partie 1 du présent Précis « *La notion de biens nécessaires au service public* » du présent livret.

VII. Biens mutualisés entre plusieurs concessions

Source : Conseil d'Etat, 11 mai 2016, commune de Douai, n° 375533

« 3. Considérant, en second lieu, qu'ainsi qu'il a été dit au point 1, le contrat de concession conclu en 1923 par la commune de Douai avec la société Saint-Quentinoise d'éclairage a été transféré à la société Electricité de France en application de la loi du 8 avril 1946 portant nationalisation et création d'un monopole pour le transport et la distribution de l'électricité en France ; que ce contrat a ensuite été transféré à la société Electricité Réseau Distribution France (ERDF) qui est, en vertu des dispositions du 1° de l'article L. 111-52 du code de l'énergie, la « société gestionnaire des réseaux publics de distribution issue de la séparation entre les activités de gestion de réseau public de distribution et les activités de production ou de fourniture exercées par Electricité de France » ; qu'en application de ces mêmes dispositions, la société ERDF assure la gestion du réseau public de distribution d'électricité sur la plus grande partie du territoire national où elle est ainsi, comme l'était Electricité de France en application de la loi du 8 avril 1946, le seul concessionnaire possible des contrats de concession conclus par les différentes autorités concédantes mentionnées à l'article L. 2224-31 du code général des collectivités territoriales ; qu'en outre, en application des articles L. 341-2 et L. 341-3 du code de l'énergie, les tarifs d'utilisation du réseau public de distribution d'électricité sont fixés, pour l'ensemble du territoire national, par la commission de régulation de l'énergie et non, pour chaque concession, par l'autorité concédante en fonction de l'équilibre propre du contrat ; que le tarif d'acheminement est unique pour l'ensemble des usagers, quelle que soit la zone de desserte et la distance parcourue par l'énergie électrique ; qu'enfin, l'article L. 111-71 du code de l'énergie impose aux sociétés ERDF et GRDF, gestionnaires des réseaux publics de distribution d'électricité et de gaz, de créer un service commun « pour la construction des ouvrages, la maîtrise d'oeuvre de travaux, l'exploitation et la maintenance des réseaux, les opérations de comptage ainsi que d'autres missions afférentes à ces activités » ; que, dans le cadre de la gestion de l'ensemble des différents contrats dont elle est titulaire, il est ainsi loisible à la société ERDF d'affecter un bien simultanément à l'exploitation de plusieurs concessions de distribution d'électricité ou d'en autoriser l'utilisation simultanée par la société GRDF en sa qualité de titulaire des contrats de concession de distribution de gaz ;

4. Considérant qu'il y a lieu, pour définir le régime juridique des biens affectés aux concessions de distribution d'électricité, de tenir compte des spécificités du régime de ces concessions, qui résultent des dispositions législatives mentionnées ci-dessus ; qu'il découle de ces spécificités que les biens affectés en vertu de ces dispositions concurremment à plusieurs concessions de service public de distribution d'électricité et, le cas échéant, également à des concessions de distribution de gaz par la société ERDF en sa qualité de gestionnaire du réseau de distribution d'électricité, demeurent la propriété de cette dernière, à laquelle il revient d'assurer la cohérence du réseau de ses concessions et de maintenir la péréquation des tarifs d'utilisation du réseau public de distribution ; qu'en conséquence, ces biens ne sauraient être la propriété des différentes collectivités territoriales ou des différents établissements publics de coopération qui concluent avec cette société les contrats de concession propres aux territoires qu'ils administrent ;

5. Considérant qu'il résulte de ce qui précède que la cour administrative d'appel de Douai n'a pas commis d'erreur de droit en jugeant que les immeubles objet de la demande, constitués de bureaux et restaurants ainsi que leurs parkings, dont elle a souverainement et sans dénaturer les pièces du dossier relevé qu'ils étaient affectés concurremment à plusieurs concessions de gaz et d'électricité relevant de la région Nord/Pas-de-Calais, constituaient des biens propres de la société ERDF, alors même qu'elle relevait qu'ils étaient affectés au moins pour partie au service public de distribution d'électricité de la commune de Douai ; qu'elle n'a pas davantage commis d'erreur de droit en estimant, après avoir relevé que la zone d'habitat d'astreinte ne se limitait pas au périmètre de la seule concession de distribution de Douai, que les logements de fonction des agents du service de distribution constituaient des biens propres de la société ERDF ».

Les biens mutualisés entre plusieurs concessions sont des biens affectés « à plusieurs concessions de service public ». Ils ne sont donc pas nécessaires au fonctionnement d'un seul service public.

Dans le cas particulier des concessions de distribution d'électricité, le Conseil d'Etat a retenu la qualification de biens propres dans le cadre d'un litige opposant la Commune de Douai à ERDF (devenue ENEDIS) sur la propriété des biens utilisés dans le cadre des concessions de distribution d'électricité.

Les biens objet de ce dernier litige étaient les immeubles constitués de bureaux, restaurants et leurs parkings et les logements utilisés par les agents du service. Pour les qualifier de biens propres, le Conseil

d'Etat s'est fondé sur les spécificités du régime légal des concessions de distribution d'électricité qui oblige ENEDIS à mutualiser des biens au profit de plusieurs concessions.

En effet, ENEDIS est détentrice d'un monopole légal par lequel elle est « le seul concessionnaire possible des contrats de concession » pour la distribution d'électricité²⁴. En outre, « les tarifs d'utilisation du réseau public de distribution d'électricité sont fixés, pour l'ensemble du territoire national, par la commission de régulation de l'énergie et non, pour chaque concession, par l'autorité concédante en fonction de l'équilibre propre du contrat »²⁵ ou des caractéristiques du réseau. Enfin, les sociétés ERDF et GRDF, cette dernière étant l'opérateur légal des concessions de distribution du gaz, ont l'obligation de créer « un service commun », non nécessairement doté de la personnalité morale, « pour la construction des ouvrages, la maîtrise d'œuvre de travaux, l'exploitation et la maintenance des réseaux, les opérations de comptage ainsi que d'autres missions afférentes à ces activités »²⁶.

Le Conseil d'Etat a ainsi considéré que ces biens étaient des biens propres du concessionnaire, alors même qu'ils étaient « affectés au moins pour partie au service public de distribution d'électricité de la commune de Douai ». Ils sont donc conservés par le concessionnaire au terme du contrat de concession.

VIII. La propriété des données : les données peuvent-elles être des biens de retour ?

La qualification des données issues de l'exploitation et leur sort à l'issue de la concession était, jusqu'à l'intervention de la loi dite « Lemaire » en 2016²⁷, l'objet de débats récurrents et délicats en l'absence de clauses claires des concessions.

Les données en elles-mêmes ne sont pas des biens susceptibles d'appropriation : elles peuvent être objet d'une détention, mais pas d'un droit de propriété (y compris intellectuelle)²⁸.

Seules les bases de données sont susceptibles d'une protection par le biais du droit dit « *sui generis* », qui protège le contenu de la base, ou du droit d'auteur qui protège sa structure. Mais cela suppose, pour le droit « *sui generis* », un investissement substantiel, et, pour le droit d'auteur, une certaine originalité, conditions qui ne sont pas toujours remplies.

Le régime des biens de retour, centré sur l'idée de transfert de propriété à la date d'acquisition ou de réalisation, est donc peu adapté au cas particulier des données ce qui a entraîné l'intervention du législateur.

L'article L. 3131-2 du code de la commande publique dispose désormais que lorsque la concession porte sur la gestion d'un service public « *le concessionnaire fournit à l'autorité concédante, sous format électronique, dans un standard ouvert librement réutilisable et exploitable par un système de traitement automatisé, les données et les bases de données collectées ou produites à l'occasion de l'exploitation du service public faisant l'objet du contrat et qui sont indispensables à son exécution* ».

24. Article L. 111-52 du code de l'énergie

25. Article L. 341-2 et L. 341-3 du code de l'énergie

26. Article L. 111-71 du code de l'énergie

27. L. n°2016-1321 du 7 octobre 2016

28. Cela s'explique par l'impossibilité d'une exclusivité sur une donnée (pour prendre un exemple, la donnée « M. X a pris le TGV Paris-Lyon à 17H le 15 novembre 2018 » est détenue par la SNCF, mais aussi par M. X, par tous les passagers du train qui auront vu M. X, par toutes les personnes avec qui M X aura partagé cette information etc.).

Le code précise que « l'autorité concédante ou un tiers désigné par celle-ci peut extraire et exploiter librement tout ou partie de ces données et bases de données, notamment en vue de leur mise à disposition à titre gratuit à des fins de réutilisation à titre gratuit ou onéreux », dans le respect des articles L. 311-5 à L. 311-7 du code des relations entre le public et l'administration qui régissent l'accès aux documents administratifs²⁹.

Les données et bases de données sont donc dotées d'un statut qui va au-delà de celui des biens de retour puisque le délégant peut les exploiter librement, y compris durant la concession (et pas seulement à son terme).

L'autorité concédante peut cependant, dès la conclusion du contrat ou au cours de son exécution, exempter le concessionnaire de tout ou partie des obligations prévues par l'article L. 3131-2 du code de la commande publique par une décision motivée fondée sur des motifs d'intérêt général et rendue publique³⁰.

Ce dispositif général s'applique sans préjudice des dispositions sectorielles, qui sont nombreuses.

Pour prendre quelques exemples, l'article L. 2224-11-4 du CGCT impose, pour l'eau et l'assainissement, la remise au délégant au moins 6 mois avant l'échéance du contrat, du fichier des abonnés, ainsi que des caractéristiques des compteurs et des plans des réseaux mis à jour. Le code de l'énergie³¹ impose aux gestionnaires des réseaux de distribution de gaz et d'électricité la mise à disposition des personnes publiques des données disponibles de consommation et de production, dès lors que ces données sont utiles à l'accomplissement des compétences exercées par ces personnes publiques. Les données routières ont fait l'objet d'un règlement au niveau européen³² et l'article L. 1115-1 du code des transports impose, plus largement, une certaine publicité des données issues des services réguliers de transport public de personnes et des services de mobilité.

Le dispositif général ne s'applique en outre qu'aux contrats pour lesquels une consultation a été engagée à compter de la date d'entrée en vigueur de la loi n° 2016-1321 du 7 octobre 2016 pour une République numérique (i.e., le 9 octobre 2016). Pour les contrats en cours, les autorités concédantes ne peuvent exiger du concessionnaire la transmission des données et des bases de données qu'à la seule fin de préparer le renouvellement du contrat (ce qui confirme si besoin en était qu'elles ne sont pas par nature des biens de retour)³³.

Ces dispositifs généraux ou sectoriels sur les données ne doivent pas être confondus avec l'obligation de publication des « données essentielles du contrat de concession », prévue par l'article L. 3131-1 du code de la commande publique. Ces « données essentielles », énumérées par l'article R. 3131-1 du code de la commande publique et un arrêté du 22 mars 2019³⁴, ne sont pas des données d'exploitation mais des données sur le contrat lui-même (nature et objet du contrat, valeur, procédure suivie, avenants, tarifs, etc.).

29. Article L. 3131-4 du code de la commande publique

30. Article L. 3131-3 du code de la commande publique

31. Articles. L. 111-73-1 et L. 111-77-1

32. Règlement 2015/962 du 18 décembre 2014

33. Ordonnance n°2016-65, art.78, aujourd'hui codifié à l'article L. 3131-2 du code de la commande publique

34. Arrêté du 22 mars 2019 relatif aux données essentielles dans la commande publique (NOR: ECOM1831542A)

IX. Les provisions affectées pour le renouvellement des biens : à qui appartiennent-elles ?

Source : Conseil d'Etat, 18 octobre 2018, EDT ENGIE, n° 420097

« 5. En premier lieu, dans le cadre d'une concession de service public mettant 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. Le contrat peut attribuer au concessionnaire, pour la durée de la convention, la propriété des ouvrages qui, bien que nécessaires au fonctionnement du service public, ne sont pas établis sur la propriété d'une personne publique, ou des droits réels sur ces biens, sous réserve de comporter les garanties propres à assurer la continuité du service public, notamment la faculté pour la personne publique de s'opposer à la cession, en cours de concession, de ces ouvrages ou des droits détenus par la personne privée.

6. En second lieu, à l'expiration de la convention, les biens qui sont entrés, en application de ces principes, 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. Le contrat qui accorde au concessionnaire, pour la durée de la convention, la propriété des biens nécessaires au service public autres que les ouvrages établis sur la propriété d'une personne publique, ou certains droits réels sur ces biens, ne peut, sous les mêmes réserves, faire obstacle au retour gratuit de ces biens à la personne publique en fin de concession. Par suite, la loi de pays en prévoyant notamment, aux articles LP 1, LP 3 et LP 5, cités au point 7, que les provisions pour renouvellement constituent un «financement de l'autorité délégante» et que toutes ces provisions qui demeurent non utilisées en fin de contrat doivent revenir au délégant, fixe des règles qui découlent du régime des concessions de service public sans méconnaître ni les libertés contractuelle et d'entreprendre, ni le droit de propriété, ni le principe de libre administration des collectivités territoriales, ni les principes de la commande publique Elle n'est, par ailleurs, entachée à ce titre ni d'erreur manifeste d'appréciation, ni de détournement de pouvoir. (...) /

8. Il résulte des principes rappelés aux points 5 et 6 que les sommes requises pour l'exécution des travaux de renouvellement des biens nécessaires au fonctionnement du service public qui ont seulement donné lieu, à la date d'expiration du contrat, à des provisions, font également retour à la personne publique. Il en va de même des sommes qui auraient fait l'objet de provisions en vue de l'exécution des travaux de renouvellement pour des montants excédant ce que ceux-ci exigeaient, l'équilibre économique du contrat ne justifiant pas leur conservation par le concessionnaire. (...)

10. Si la société requérante reproche aux dispositions du premier alinéa de l'article LP 2 d'interdire la compensation entre les provisions surévaluées et les provisions sous-évaluées, cette interdiction résulte de l'obligation pesant sur le concessionnaire de renouveler chacun des biens nécessaires à la continuité du service public et impose en réalité au concessionnaire, conformément aux règles rappelées ci-dessus, d'évaluer précisément le montant des provisions nécessaires pour assurer le renouvellement de chacun des biens nécessaires au fonctionnement du service public.

13. Ainsi qu'il a été dit ci-dessus, les articles LP 2 à LP 5 de la loi de pays contestée posent des règles qui découlent des principes des concessions de service public et de l'équilibre économique sur lequel reposent ces contrats. Le I de l'article LP 6 peut donc, en tout état de cause, prévoir leur application aux contrats en cours. (...) »

Le Conseil d'Etat dans la décision EDT Engie rappelle certaines règles relatives au régime des biens dans les concessions de service public et, interrogé dans un cadre particulier sur le sort en fin de contrat de provisions pour renouvellement surévaluées, semble édicter plusieurs règles relatives aux provisions pour renouvellement :

- retour, à l'autorité concédante, et en fin de contrat, du solde positif des provisions pour renouvellement des biens nécessaires au fonctionnement du service public (biens de retour) ;
- obligation pour le concessionnaire d'évaluer précisément les montants de ces provisions.

Ces deux règles, assises sur le régime des concessions de service public et généralisées aux provisions pour renouvellement, interrogent à plusieurs titres :

- la nature des provisions visées par la décision EDT Engie ;
- le champ d'application du régime des biens de retour ;
- la prise en compte de l'exposition au risque d'exploitation, indissociable des contrats de concession de service public. Ce critère ne s'oppose-t-il pas à ce retour, tout autant qu'à l'institution d'une obligation, pour le concessionnaire, d'évaluer précisément, sur des durées pourtant potentiellement très longues et ab initio, le montant des charges de renouvellement des biens nécessaires au fonctionnement du service public ?

IX.1. La nature des provisions pour renouvellement

L'expression assez générique « provisions pour renouvellement » recouvre concrètement des objets très divers selon l'approche et le contexte. Le sens comptable diffère du sens fiscal qui lui-même diffère du sens contractuel.

Or, la décision *EDT Engie*, si elle utilise le terme de provisions, ne permet pas d'identifier le type de provisions dont il s'agit.

Il paraît primordial, eu égard aux règles dégagées par le Conseil d'Etat à leur propos, de déterminer celles des provisions qui étaient visées – ne serait ce que pour écarter tout risque de double compte.

Provision au sens comptable – la provision, au sens comptable du terme, traduit une charge probable de l'entreprise, et vient limiter le résultat tel qu'il apparaît dans les comptes sociaux.

Elle ne constitue pas une option offerte à l'entreprise, mais une obligation prudentielle, dont les commissaires aux comptes vérifieront le respect. Chaque entreprise dispose néanmoins d'une latitude importante en la matière, qui dépend de son appréciation du risque attaché à la charge susceptible d'être provisionnée (ex : hypothèses de durée de vie des installations confiées, évaluation du risque d'occurrence d'incidents, économie du contrat...).

Elle ne couvre donc pas nécessairement la valeur de l'intégralité des dépenses de renouvellement (cf. Partie 2, III, 2a), notamment lorsque les biens sont immobilisés au bilan de l'entreprise et donnent lieu à un calcul d'amortissements industriels.

Ainsi, selon les entreprises, une même obligation contractuelle de renouvellement, résultant des stipulations d'un contrat de concession de service public, peut-elle se traduire par des montants de provisions différents.

Enfin, dans le cas où le montant provisionné n'est pas dépensé lorsqu'intervient la charge, le delta est réintégré au résultat de l'entreprise.

Il n'y a donc pas de stricte équivalence entre les engagements d'une société concessionnaire en matière de renouvellement et les montants provisionnés à ce titre dans ses comptes sociaux. Une autorité concédante n'est, en conséquence et sauf stipulation contractuelle contraire, pas intéressée à la manière dont une entreprise constitue des provisions.

Provision au sens fiscal – La provision, au sens fiscal du terme, constitue une charge déductible, permettant aux entreprises de minorer leur résultat imposable en considération de charges futures, probables sans être certaines.

Limitant l'imposition, la déductibilité des sommes provisionnées est strictement encadrée. S'agissant de la déductibilité des provisions pour renouvellement, c'est l'instruction fiscale BOI-BIC-PROV-30-30-20-10-20130916 qui en fixe les conditions.

Le régime fiscal de ces provisions est examiné à la partie 2 du Précis : quelles sont les conséquences fiscales ?³⁵

« **Provisions** » au sens contractuel, ou « **extra-comptables** » – La notion de provision, ou encore de « dotation », « fonds », « compte », est indifféremment utilisée dans le cadre des contrats de concession de service public.

Elle peut traduire, selon les clauses concernées, (i) un engagement de dépenses du concessionnaire en matière de renouvellement, ou (ii) une évaluation des sommes que le concessionnaire pensera exposer pour la réalisation de ces travaux, sans que leur mention dans le contrat, en particulier dans un compte d'exploitation prévisionnel, ne constitue un engagement de dépenses :

- engagements de dépenses : les contrats comportent généralement des comptes de suivi des dépenses de renouvellement (i) abondés par une « *provision* », ou « *dotation* », fixée en considération d'un programme de travaux et financés par les recettes du service et (ii) débités des dépenses effectives de renouvellement. Ces comptes, qui sont décorrélés des comptes sociaux, sont de ce fait qualifiés d' « *extra-comptables* ». Les contrats, lorsqu'ils instituent un engagement de dépenses du concessionnaire, prévoient que le solde positif des comptes revient, à leur terme, à l'autorité concédante ;
- montants prévisionnels de dépenses : les comptes prévisionnels d'exploitation, annexés aux contrats de concession de service public, comportent en pratique souvent des lignes dénommées « garantie de renouvellement » ou encore improprement « *provisions pour renouvellement* ». Elles ne sont en réalité que des charges prévisionnelles, au même titre que l'ensemble des charges d'exploitation, et ne constituent en conséquence pas un engagement de dépenses.

Seules les « provisions » contractuelles lorsqu'elles reflètent un engagement de dépenses du concessionnaire vis-à-vis de l'autorité concédante nous paraissent devoir relever de cette jurisprudence (étant enfin entendu que certaines stipulations contractuelles peuvent faire coïncider provisions comptables et provisions contractuelles).

Par ailleurs, la décision *EDT Engie* pourrait constituer une évolution de la décision Société des Pompes Funèbres OGF, n° 305478, en date du 23 décembre 2009, par laquelle le Conseil d'Etat avait considéré que le solde positif d'un fonds de travaux revenait, « dans le silence du contrat », à l'autorité concédante. Désormais, sous l'empire de la décision *EDT Engie*, le retour du solde positif ne vaudrait plus seulement dans le silence du contrat, mais dans tous les cas, puisqu'il serait imposé par le régime des biens de retour, qui est supracontractuel.

La décision *EDT Engie* modifierait également les solutions dégagées par certains tribunaux administratifs au sujet des sommes qualifiées de « provisions » dans les comptes prévisionnels d'exploitation (TA Rennes, 16 octobre 2014, *Société Lyonnaise des Eaux France*, n° 1104069 ; TA Grenoble, 24 janvier 2012, *Société Lyonnaise des Eaux France*, n° 080227).

35. Cf. page 34

La solution retenue par le Conseil d'Etat pose question au regard tant de la notion de biens de retour que de celle de risque d'exploitation, consubstantielle aux contrats de concession de service public.

IX.2. Le régime des biens de retour

La solution retenue dans le cadre de la décision *EDT Engie*, résulte, au principal, du régime des biens de retour. Ceux-ci sont définis, depuis la décision *Commune de Douai* (Conseil d'Etat, 21 décembre 2012, *Commune de Douai*, n° 342788), comme les « *biens, meubles ou immeubles* » qui procèdent des « *investissements correspondant à la création ou à l'acquisition des biens nécessaires au fonctionnement du service public* » mis à la charge du concessionnaire.

Le Conseil d'Etat, dans la décision *EDT Engie*, semble considérer que le « *retour* » à l'autorité concédante porte, non seulement sur les biens effectivement nécessaires au service public, mais également sur les « *sommes requises pour le renouvellement de [ces biens] qui ont seulement donné lieu, à la date d'expiration du contrat, à des provisions* » et celles « *qui auraient fait l'objet de provisions en vue de l'exécution des travaux de renouvellement pour des montants excédant ce que ceux-ci exigeaient* ».

Cette extension de la catégorie des biens de retour à des sommes d'argent peut étonner, dans la mesure où, par nature, une somme d'argent n'est pas directement nécessaire au fonctionnement du service public, au contraire des biens, le plus souvent matériels, qui sont habituellement qualifiés de biens de retour par le juge administratif (ouvrages, équipements,...). La remarque vaut à plus forte raison, si comme exposé ci-dessus ces sommes ne sont pas affectées au renouvellement d'un bien en particulier mais correspondent à l'évaluation prévisionnelle d'un risque.

Les sommes visées par la société *EDT Engie* peuvent en outre résulter de gains de productivité effectués par le concessionnaire dans la réalisation des travaux de renouvellement. Il aura dans ce cadre exécuté l'ensemble de ses obligations de renouvellement, mais à un moindre coût. Le retour du delta positif entre les dépenses prévisionnelles et les dépenses effectives n'apparaît là encore pas nécessaire, puisque le renouvellement des biens aura été réalisé conformément aux stipulations du contrat de concession.

IX.3. Le risque d'exploitation

Les contrats de concession de service public sont axés autour du transfert du risque d'exploitation de l'autorité concédante au concessionnaire³⁶.

Le risque d'exploitation se traduit par un risque de pertes pour le concessionnaire³⁷. Le droit d'exploiter, le cas échéant assorti d'un prix, qui lui est accordé en contrepartie de ses obligations contractuelles représente au contraire une chance de bénéfices, qui assure, comme une compensation du risque d'exploitation, la viabilité économique du contrat de concession.

36. Voir, depuis le 1^{er} avril 2019, art. L. 1121-1 du code de la commande publique : « Un contrat de concession est un contrat par lequel une ou plusieurs autorités concédantes soumises au présent code confient l'exécution de travaux ou la gestion d'un service à un ou plusieurs opérateurs économiques, à qui est transféré un risque lié à l'exploitation de l'ouvrage ou du service, en contrepartie soit du droit d'exploiter l'ouvrage ou le service qui fait l'objet du contrat, soit de ce droit assorti d'un prix. La part de risque transférée au concessionnaire implique une réelle exposition aux aléas du marché, de sorte que toute perte potentielle supportée par le concessionnaire ne doit pas être purement théorique ou négligeable. Le concessionnaire assume le risque d'exploitation lorsque, dans des conditions d'exploitation normales, il n'est pas assuré d'amortir les investissements ou les coûts, liés à l'exploitation de l'ouvrage ou du service, qu'il a supportés. »

37. Cf art. L. 1121-1 précité.

La décision *EDT Engie*, extrapolée à l'ensemble des obligations du concessionnaire, vient réduire drastiquement les chances de bénéfices du concessionnaire. Elle contraint en effet ce dernier à évaluer précisément les charges auxquelles il doit faire face (en l'occurrence, les charges de renouvellement des biens de retour), sous peine de devoir restituer à l'autorité concédante la différence éventuellement positive entre les dépenses prévisionnelles et les dépenses effectives. La différence négative, *ie* le risque de pertes, demeure quant à lui à la charge du concessionnaire.

En somme, seul le bénéfice prévisionnel, qui figurerait dans un compte d'exploitation prévisionnel annexé au contrat, serait légitime.

Ainsi comprise, la décision *EDT Engie* semble aborder l'économie des contrats de concession de manière différente à ce qu'était l'état antérieur du droit. Il ne s'agit plus seulement de déterminer l'offre présentant le meilleur avantage global, le concessionnaire faisant son affaire de l'exécution du contrat (« à ses risques et périls »), mais de fixer un niveau de charges que le concessionnaire s'engage à atteindre, le cas échéant en effectuant un versement à l'autorité concédante en fin de contrat alors même que ses pertes n'ont pas de limite.

X. Que reste-t-il des biens de reprise ?

Suite aux développements précédents, il est constaté une évolution de la jurisprudence qui tend à une restriction de cette catégorie. Cette évolution expose le concessionnaire à un risque juridique et économique supplémentaire du fait de la requalification par le juge de bien de reprise en bien de retour. Ci-après quelques exemples de biens qui sont encore considérés comme des biens de reprise.

Secteur des transports

Pour les biens de reprise acquis, financés et mis à disposition par le concessionnaire (parfois, au moyen d'une « subvention » d'investissement versée par l'Autorité Organisatrice de la Mobilité, dans le cadre du contrat de concession), se retrouvent le plus souvent les biens suivants :

- Logiciels d'exploitation du réseau de transport (logiciels de graphicage des lignes et services – horaires, fréquences-points d'arrêts, logiciels de paie, de gestion de la billetterie, des systèmes radio, d'information des voyageurs, de lutte contre la fraude, de gestion de la maintenance (GMAO) ;
- Matériels informatiques et bureautiques (P.C, serveurs, photocopieurs, imprimantes...)
- Petits outillages fixes et mobiles d'ateliers (ponts colonnes, compresseurs, pompes de relevage, charriots élévateurs...)
- Matériel d'entretien et de nettoyage des locaux d'exploitation et des véhicules ;
- Véhicules de services et d'intervention en ligne, véhicules de dépannage type rail-roue pour le remorquage des rames de tramway ;
- Equipements de sécurité (extincteurs, défibrillateurs ...)
- Sanisettes en bout de lignes, pour les conducteurs (et petits mobiliers de stations) ;
- Mobiliers de bureau d'exploitation.

Enfin, les biens de reprise recouvrent souvent des biens, stocks et approvisionnements à reprendre auprès de l'ancien concessionnaire en début de contrat de concession (rachat à la VNC ou à dire d'experts) :

- Stocks de billetterie (papier et cartes magnétiques) ;
- Pièces de rechange des véhicules ;
- Petit outillage de maintenance et fluides (huiles..) ;
- Stock de gazole et autres carburants.

Secteur de l'eau et assainissement

Relèvent majoritairement de la pratique contractuelle des biens « consommables » :

- les stocks de produits (chimiques, pièces détachées...) ;
- les matériels, outillages, agencements et mobiliers.

A noter que certains véhicules peuvent également être considérés comme des biens de reprise.

Secteur gaz

Il n'y a pas de biens de reprise dans les concessions de gaz.

Réseaux de télécommunications

Il n'existe pas beaucoup de bien de reprise dans les contrats de concession en matière de télécommunication. A titre d'exemple, le mobilier de bureau peut être qualifié de bien de reprise, la très grande majorité des biens étant nécessaires à l'exécution du service public.

Secteur aéroportuaire

- Matériel informatique (PC, Photocopieurs) ;
- Logiciels ;
- Matériel nécessaire à l'enregistrement et à la gestion des bagages (comptoir mobile, charriots bagages) ;
- Petits outillages fixes et mobiles d'ateliers (charriot élévateur).

Par ailleurs, il convient de souligner que le montage en financement de projet avec une société dédiée (SPV) conduit à ce que la plupart des biens autres que les biens de retour soient la propriété des sous-contractants et non du délégataire.

XI. Le cas particulier de dispositions législatives incompatibles avec le régime des biens de retour : l'exemple des quotas d'émission de gaz à effet de serre

Source : Conseil d'Etat, 6 octobre 2017, Société Omnium thermique des grands ensembles, n°402322

3. Considérant, en premier lieu, que les dispositions législatives citées ci-dessus établissent un mécanisme d'attribution par l'Etat de quotas d'émission de dioxyde de carbone aux exploitants des installations concernées ainsi qu'un système d'échange des quotas d'émission excédentaires ; qu'elles impliquent nécessairement que, dans le cadre d'une concession de service public et quelles que soient les clauses du contrat sur ce point, les quotas appartiennent à l'exploitant concessionnaire auquel ils ont été attribués ; qu'ainsi, en relevant que, eu égard au régime spécifique auquel ils sont soumis, les quotas excédentaires d'émission de gaz à effet de serre délivrés à un délégataire de service public exploitant une installation autorisée à émettre ces gaz ne relèvent pas de la catégorie des biens de retour et que la commune de Valence ne pouvait par suite se prévaloir d'un droit de propriété sur les quotas cédés par la société Omnitherm, la cour administrative d'appel de Lyon, qui a suffisamment motivé son arrêt, n'a commis ni erreur de droit, ni erreur de qualification juridique ;

Le dispositif des quotas d'émission de gaz à effet de serre concerne des installations classées rejetant un gaz à effet de serre dans l'atmosphère, qui doivent, à l'issue de chaque année civile, donner lieu à une restitution à l'Etat d'un nombre de quotas, égal au total des émissions de gaz à effet de serre de ces installations, que ces quotas aient été délivrés à l'exploitant par l'Etat en début d'année civile ou qu'ils aient été acquis par lui (solde déficitaire de quotas).

La question s'est posée de savoir si les quotas d'émission de gaz à effet de serre constituaient ou non des biens de retour en cas de solde excédentaire permettant au concessionnaire de bénéficier du produit de la cession du surplus de quotas.

Le Conseil d'Etat s'est opposé à cette qualification en la considérant incompatible avec des dispositions législatives du code de l'environnement.

Le code de l'environnement³⁸ précise en effet que les quotas d'émission de gaz à effet de serre sont des « *biens meubles exclusivement matérialisés par une inscription (...) dans [un] registre national* », « *délivrés aux exploitants d'installations autorisées à émettre ces gaz* », et qu'ils « *peuvent être acquis, détenus et cédés par tout exploitant d'une installation au titre de laquelle a été délivrée par un Etat membre de la Communauté européenne une autorisation d'émettre des gaz à effet de serre* ».

Dès lors, une commune n'est pas fondée à se prévaloir de la qualification de bien de retour sur les quotas d'émission de gaz à effet de serre pour émettre un titre de recettes correspondant au produit majoré des intérêts de la cession des quotas excédentaires par le concessionnaire, dans la mesure où les dispositions du code de l'environnement « *impliquent nécessairement que, dans le cadre d'une concession de service public et quelles que soient les clauses du contrat sur ce point, les quotas appartiennent à l'exploitant concessionnaire auquel ils ont été attribués* »³⁹.

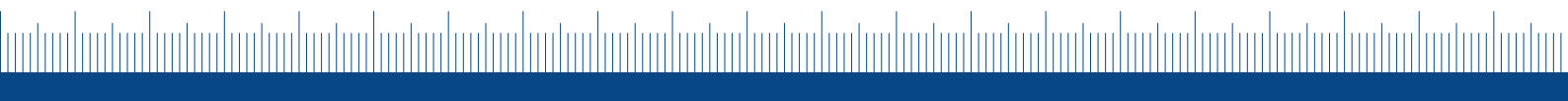
La loi s'oppose ainsi à la possibilité d'une propriété *ab initio* de ces biens par la personne publique.

L'on pourrait en outre observer que le régime des biens de retour est tout aussi incompatible en ce qu'il présuppose l'inaliénabilité, alors que les quotas sont librement cessibles par l'effet de la loi.

Ce n'est donc éventuellement qu'à titre de disposition conventionnelle que les parties à une concession pourraient, sans toutefois remettre en cause le principe de la propriété des quotas par le délégataire, prévoir des dispositions spécifiques relatives au partage du solde (négatif ou positif) des quotas d'émission de gaz à effet de serre.

38. Article L. 229-15

39. CE, 6 octobre 2017, Société Omnium thermique des grands ensembles, n°402322



PARTIE II

CONSÉQUENCES DE LA QUALIFICATION DE BIENS DE RETOUR



I. Quelle indemnisation pour le concessionnaire non reconduit ?

Comme le rappelle le Conseil d'Etat dans l'arrêt Commune de Douai⁴⁰, le principe est celui du caractère gratuit du retour au concédant des biens nécessaires sous réserve de leur amortissement, principe aujourd'hui consacré par le code de la commande publique⁴¹.

Le retour des biens nécessaires acquis ou réalisés par le cocontractant est en effet gratuit car ceux-ci sont rendus au concédant qui les a fait réaliser, la rémunération du cocontractant tout au long du contrat étant censée couvrir l'ensemble des dépenses exposées par lui pour les besoins du contrat, en ce compris les dépenses d'investissements réalisés conformément à l'objet de celui-ci.

L'amortissement peut pour sa part être schématiquement présenté comme la constatation comptable de la perte de valeur d'un bien. Cette perte de valeur est progressive. Elle commence à compter de la mise en service du bien et s'achève au terme de sa période d'utilisation, date à laquelle le bien vaut comptablement zéro. Plusieurs méthodes d'amortissement existent. La plus simple, l'amortissement linéaire, consiste à répartir également la perte de valeur des biens sur l'ensemble de sa durée d'utilisation. Par exemple, un bien d'une valeur de 100 millions à sa date de mise en service et dont la période d'utilisation est de 10 ans sera déprécié de 10 millions par an jusqu'à ne plus valoir que zéro.

Ainsi, lorsque la durée du contrat correspond à la durée d'amortissement théorique, la gratuité du retour des biens nécessaires au service public s'explique par le fait que leur valeur nette comptable est nulle.

Le retour des biens nécessaires au service public n'est cependant pas exclusif d'une indemnisation dès lors notamment qu'il y a une décorellation entre l'amortissement et la durée du contrat (I) ou que les biens de retour ont été apportés par le titulaire du contrat (II).

I.1 Indemnisation en fonction de la durée d'amortissement

Source : Conseil d'Etat, 11 mai 2016, commune de Douai, n° 375533

8. Considérant, enfin, 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, en application des principes énoncés ci-dessus, dès lors qu'ils n'ont pu être totalement amortis ; que 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 ; que, 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 ; que 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 ;

Par exception au principe de la gratuité du retour, le concessionnaire peut être fondé à obtenir une indemnité dans deux cas : quand la concession prend fin avant son terme normal (1) ou quand la durée normale de la concession est inférieure à la durée normale d'amortissement (2).

40. CE Ass. 21 décembre 2012, ERDF c/ Commune de Douai, p. 479

41. Art. L. 3132-5.

1. Le cas de la résiliation avant le terme normal de la concession

En cas de résiliation du contrat avant son terme normal, le concessionnaire est fondé en principe 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, et ce quel que soit le motif de résiliation, y compris quand l'exploitation est déficitaire⁴².

Ce principe est admis de très longue date⁴³.

Il a été confirmé dans l'arrêt Commune de Douai⁴⁴ qui a précisé les modalités de calcul de l'indemnité et qui a été codifié à l'article L. 3136-10 du code de la commande publique.

Lorsque l'amortissement des biens de retour a été calculé sur la base d'une durée d'utilisation inférieure à la durée du contrat, l'indemnité est égale à leur valeur nette comptable (VNC) inscrite au bilan du concessionnaire.

Dans le cas où leur durée d'utilisation est supérieure à la durée du contrat, l'indemnité est égale à la VNC qui résulterait de l'amortissement de ces biens sur la durée du contrat. Cette formule ambiguë ne veut pas dire que l'on calcule l'indemnité comme si le contrat s'était poursuivi jusqu'à son terme, mais uniquement que l'amortissement sera calculé comme si la durée d'amortissement avait été équivalente à celle du contrat. Pour prendre l'exemple donné par le rapporteur public dans ses conclusions sur la décision Commune de Douai, si un contrat de 20 ans porte sur un actif d'une valeur de 3000 dont la durée d'amortissement comptable est de 30 ans et qu'il est résilié au bout de 15 ans, on va calculer un amortissement linéaire annuel égal à $(3000/20)$, qui donne une valeur résiduelle et donc une indemnité de 750 au bout de 15 ans (i.e., $3000 - [(3000/20) \times 15]$).

L'indemnité au titre du préjudice lié au retour anticipé des biens dans le patrimoine du concédant ne peut pas dépasser la VNC calculée sur cette base⁴⁵.

L'indemnisation au titre de la VNC est donc un plafond, mais il est parfois prévu une indemnité d'un montant inférieur en cas de résiliation pour faute.

Lorsque les deux parties à la convention sont des personnes morales de droit public (auxquelles il est par principe interdit de procéder à des libéralités), aucune des parties ne peut procéder à un sacrifice financier. Le concédant ne peut verser plus que ce qu'il doit, le concessionnaire public ne peut renoncer à ce qui lui est dû. Dès lors, l'indemnité doit être égale à la VNC objectivement définie, sans capacité de négociation pour aucune des deux parties en cas de résiliation pour motif d'intérêt général⁴⁶.

En revanche, le Conseil d'Etat estime qu'en présence d'une convention conclue entre une personne publique et une personne privée, il est loisible aux parties de déroger à ces principes de fixation de l'indemnité. Le Conseil d'Etat estime en effet que la personne privée peut librement décider de renoncer contractuellement à tout ou partie de l'indemnité qui lui serait normalement due.

Comme on l'a vu, la renonciation partielle est en pratique parfois prévue en matière de résiliation pour faute. L'indemnité contractuellement prévue au titre des biens de retour sera alors inférieure à la VNC des biens de retour. Cette pratique permet de mieux assurer le caractère concessif des contrats compte

42. CE 4 mai 2015, Sté Domaine Porte des Neiges, n°383208, §3

43. Ex. CE 5 juillet 1967, Cne de Donville les Bains, Rec. p. 297

44. CE Ass. 21 décembre 2012, Commune de Douai, n°342788, §8

45. Code de la commande publique, art. L. 3136-10

46. Cf. en ce sens CE 25 octobre 2017, Commune de Croisic, précité

tenu du risque qu'elle fait peser sur le concessionnaire et ses actionnaires et de préserver l'incitation de tous les acteurs du projet à sa réussite.

Il est cependant discutable qu'elle puisse aller jusqu'à exclure toute indemnité au titre des biens de retour.

En cas de déchéance, une exclusion totale pourrait potentiellement s'analyser comme une forme de pénalité, susceptible d'être soumise au contrôle du juge si elle est manifestement excessive. Lorsque la résiliation est motivée par l'intérêt général, l'absence d'indemnité au titre des biens de retour paraît discutable au regard du principe d'égalité devant les charges publiques, le titulaire supportant alors seul le coût d'un ouvrage public du fait d'une décision de l'administration.

Le droit de l'Union tend également à voir dans les clauses de ce type un obstacle disproportionné aux libertés économiques protégées par le droit de l'Union quand le titulaire n'est pas fautif⁴⁷. On pourrait également y voir une atteinte aux biens contraire à l'article 1^{er} du Protocole n°1 CEDH.

2. Le cas de la durée du contrat inférieure à la durée normale d'amortissement

En règle générale, la durée des concessions est fixée de manière à permettre au concessionnaire d'amortir ses investissements avec un retour sur les capitaux investis, cette durée étant par ailleurs une durée maximum au titre du droit européen et interne⁴⁸.

Les parties peuvent prévoir une durée inférieure, mais l'exécution du contrat est alors, par hypothèse, déséquilibrée pour le concessionnaire. Il est donc en droit, dans ce cas, de prétendre à une indemnité prévue ab initio dans le contrat.

La situation n'étant pas différente économiquement de celle qui résulterait d'une résiliation anticipée du contrat, l'indemnité est également calculée sur la base de la VNC des biens de retour à la date de retour des biens dans le patrimoine de la personne publique (CE 13 février 2015, Cté d'agglomération d'Epinal, n°373645, §3).

Cette indemnité correspond au préjudice qu'il subit du fait de l'insuffisante durée du contrat, et donc au prix qui doit lui être versé en substitution du « droit d'exploiter l'ouvrage » pendant une durée suffisante pour l'amortir.

Cette indemnité peut être versée avant le terme du contrat, y compris au début de son exécution⁴⁹. Le principe est le même dans le cas des investissements complémentaires demandés au concessionnaire en cours d'exécution du contrat sans que la durée ou les tarifs n'augmentent de manière suffisante pour amortir ces investissements⁵⁰.

I.2. Indemnisation dans le cas d'un bien de retour apporté par le titulaire du contrat

L'arrêt du Conseil d'Etat du 29 juin 2018 porte sur les biens nécessaires au fonctionnement du service public dont le concessionnaire était propriétaire antérieurement à la passation de la concession de

47. Cf. en ce sens, CJUE, 28 février 2016, Rosanna Laezza, aff. C-375/14, §19 et s.

48. Directive 2014/23, art. 18 ; décret n°2016-86, art. 6

49. CE 13 février 2015, Communauté d'agglomération d'Epinal

50. CE avis n°371234 du 19 avril 2005 ; Concl. Dacosta sur CE Ass. 21 décembre 2012, Cne de Douai, n°342788, BJCP n°87/2013, p. 145

service public (en l'espèce, les biens nécessaires à l'exploitation d'un service de remontée mécanique). Etant des biens de retour, ces biens doivent dès lors retourner à la personne publique à l'expiration de la convention, quels que soient les termes de celle-ci sur ce point.

Cela ne signifie pas que le concessionnaire ne peut prétendre à une indemnisation dans certains cas, surtout quand il n'avait pas forcément conscience que l'affectation au service emportait transfert gratuit de propriété. Il peut prétendre à une indemnisation si le bien n'est pas amorti.

Dans une telle hypothèse, la valorisation des biens doit en principe être prise en compte au travers de l'équilibre économique du contrat, rappelle le juge, eu égard notamment :

- au coût que représenterait l'acquisition ou la réalisation de biens de même nature,
- à la durée pendant laquelle les biens apportés peuvent être encore utilisés pour les besoins du service public,
- au montant des amortissements déjà réalisés,

il n'en résulte aucune libéralité de la part de la personne publique.

On peut effectivement tenir compte des amortissements déjà réalisés pour éviter d'octroyer indûment une libéralité. En revanche, on voit beaucoup moins le rapport entre libéralité et, d'une part coût d'acquisition ou de réalisation de biens de même nature ou, d'autre part, la durée durant laquelle les biens peuvent encore être utilisés pour les besoins du service public. Ces deux dernières considérations, qui relèvent de la bonne gestion des deniers publics, ne sont pas en elles-mêmes de nature à influencer sur la juste indemnisation du concessionnaire ayant apporté ses biens.

Le juge poursuit en rappelant ensuite, toujours sous les mêmes réserves, que les parties peuvent prévoir le versement d'une indemnité si l'équilibre économique du contrat ne peut être regardé comme permettant, par les résultats de l'exploitation, la prise en compte de l'apport du concessionnaire.

II. Obligation d'entretien et de retour « en bon état » : quelles implications ?

Rappel du principe : au terme normal ou anticipé de la délégation, les biens de retour sont remis au concédant dans un état permettant d'assurer la continuité du service public. Cette obligation peut être plus ou moins étendue : elle peut par exemple se limiter à remettre les biens « dans l'état où ils se trouvent » en cas de résiliation anticipée ; généralement « en état normal d'entretien et de fonctionnement » au terme normal du contrat ou parfois « en bon état d'entretien » qui sous-entend un niveau d'exigence supérieur.

L'état attendu peut également dans certains cas être caractérisé par un objectif quantifié (exemple : âge moyen cible d'une population d'installations).

Cette obligation relative à l'état des biens peut donc conduire en pratique la collectivité à mettre à la charge du concessionnaire le remplacement à ses frais de certaines installations dont la fonctionnalité ne serait plus assurée (obligation de renouvellement). Il est alors important que les clauses décrivant cette obligation soient dimensionnées de façon cohérente avec la cible recherchée.

Inversement, lorsque le concessionnaire est amené à remplacer des installations dont seule la maintenance est prévue contractuellement, la jurisprudence reconnaît à l'autorité délégante la possibilité de verser des sommes destinées à indemniser le concessionnaire des dépenses engagées⁵¹.

III. Quelles conséquences fiscales ?

III.1. En matière d'impôt sur les sociétés

La notion de biens de retour appelle des commentaires spécifiques, en matière d'impôt sur les sociétés, au sujet des règles propres aux amortissements, aux provisions pour renouvellement, aux provisions pour gros entretiens et réparations (GER) et aux subventions d'investissement.

1. Rappel des règles de droit commun de déduction des amortissements

- Seules peuvent faire l'objet d'un amortissement les sommes (i) inscrites en immobilisations parce qu'elles ont pour contrepartie l'acquisition ou l'augmentation de valeur d'un élément d'actif destiné à être utilisé durablement comme moyen d'exploitation et (ii) qui se déprécient de manière irréversible avec le temps.
- Les amortissements déductibles sont ceux réellement effectués par l'entreprise dans la limite de ceux qui sont généralement admis d'après les usages de chaque nature d'industrie, de commerce ou d'exploitation⁵². Ainsi l'amortissement déductible fiscalement (défini en fonction des usages) ne coïncide pas nécessairement avec l'amortissement comptable (calculé sur la durée de vie estimée de l'élément). En cas de différence, l'excédent est alors comptabilisé en amortissement dérogatoire.
- Les amortissements doivent par ailleurs respecter la règle de l'article 39 B du CGI qui prévoit la constatation obligatoire d'un amortissement minimal. Selon cette règle, la somme des amortissements effectivement pratiqués depuis l'acquisition ou la création d'un élément donné ne peut être inférieure, à la clôture de chaque exercice, au montant des amortissements calculés selon le mode linéaire et répartis sur la durée normale d'utilisation. A défaut de se conformer à cette obligation, l'entreprise perd définitivement le droit de déduire la fraction des amortissements qui a été ainsi différée.

2. Règles particulières de déduction des amortissements des biens de retour

Les règles d'amortissement diffèrent selon que les biens sont destinés à être détruits ou remis gratuitement en fin de contrat, ou remis contre indemnisation en fin de contrat.

- Immobilisations détruites ou remises à l'autorité concédante gratuitement en fin de contrat

a. Dans cette situation, la raison d'être d'un amortissement réside, non pas dans la dépréciation subie par ces biens, mais dans la perte qui résultera de leur remise gratuite : perte égale au montant des capitaux, quels qu'ils soient, investis pour les acquérir (capital social, emprunts, sommes mises en réserve, etc.).

51. CAA Versailles, 7 octobre 2008, Société patinoire de Raincy

52. CGI, art. 39-1-2°

Ces équipements donnent lieu à un amortissement purement financier, dit « amortissement de caducité », lequel doit être calculé en tenant compte de la durée de la concession, à partir du coût de chaque immobilisation hors éventuelles subventions et indemnités perçues afin de financer son acquisition (cf. infra également s'agissant de l'incidence des subventions).

Précisions :

i. Les dispositions de l'article 39 B du CGI relatives à la constatation obligatoire d'un amortissement minimal (cf. supra) ne sont pas applicables à l'amortissement de caducité.

ii. Les purs travaux d'entretien des biens mis à disposition de la société concessionnaire et appelés à être remis gratuitement à l'autorité concédante, alors même qu'ils seraient réalisés pour respecter une obligation du contrat de mise à disposition, ne sont pas éligibles à l'amortissement de caducité, dès lors qu'ils ne s'apparentent pas à de véritables investissements devant revenir gratuitement à la personne publique en fin de concession.

Ainsi, dans une affaire rendue à propos d'une société qui exploitait un immeuble à usage de casino, discothèque et brasserie mis à sa disposition par la ville de Saint-Malo en exécution d'un contrat d'affermage, et qui avait inscrit à l'actif de son bilan les travaux de rénovation des bâtiments et de réfection de l'électricité qu'elle avait réalisés, le Conseil d'Etat a décidé que les amortissements de caducité pratiqués en plus des amortissements techniques n'étaient pas déductibles, dès lors qu'ils se rapportaient à des dépenses que la société avait exposées au seul titre de son obligation d'entretien des installations que la collectivité avait mises à sa disposition. Partant, ces dépenses ne pouvaient pas être qualifiées d'investissements éligibles à l'amortissement de caducité. Selon le Conseil d'Etat, elles relevaient de la simple obligation d'entretien du fermier et constituaient par conséquent des charges d'entretien pour ce dernier. Elles ne correspondaient donc pas aux embellissements, améliorations ou changements apportés aux lieux qui, en vertu de l'article 3-1 du contrat, devenaient propriété de la commune en fin d'affermage, sans versement d'aucune indemnité⁵³.

b. Lorsque la durée d'utilisation est appelée à excéder celle de la concession (biens non renouvelables), l'amortissement de caducité tient lieu d'amortissement industriel avec lequel il ne peut se cumuler. Autrement dit, la déduction d'amortissements techniques est exclue à raison des biens non renouvelables.

Lorsqu'au contraire l'équipement doit être renouvelé en cours de concession, l'amortissement de caducité, couvrant seulement la perte de l'investissement initial, est insuffisant.

Exemple :

Entreprise titulaire d'une concession de 30 ans, ayant investi à l'origine 9 millions d'euros dans des équipements qu'elle doit renouveler au bout de 20 ans moyennant un prix de 14 millions d'euros. L'amortissement de caducité (représentant au total une déduction de 9 millions échelonnée sur 30 ans) ne couvre que la charge d'investissement initiale. Une déduction supplémentaire de 14 millions est donc nécessaire.

53. CE 11 décembre 2008, n° 309427

C'est pourquoi, en pareille hypothèse, les entreprises concessionnaires sont en outre autorisées :

- d'une part, à pratiquer un amortissement technique sur la valeur du bien existant (amortissement s'ajoutant à l'amortissement de caducité en application de la doctrine administrative)⁵⁴ ;
- d'autre part, à compléter cet amortissement pour dépréciation en dotant à chaque exercice une provision pour renouvellement ayant pour base de calcul l'excédent du coût futur de remplacement du bien sur son prix de revient d'origine. Mais une telle provision ne peut être admise en déduction pour l'établissement de l'impôt qu'à la condition que les dépenses qu'elles sont destinées à pourvoir soient prévisibles avec une certitude suffisante à la clôture de l'exercice, cette condition étant pratiquement réputée remplie lorsque l'entreprise a établi un plan de renouvellement auquel elle s'est conformée (les règles fiscales concernant les provisions pour renouvellement sont présentées plus loin).

c. Aucune déduction – autre que la poursuite de l'amortissement de caducité – n'est plus autorisée au cours de la période séparant le dernier renouvellement et l'expiration de la concession.

- Immobilisations remises à l'autorité concédante contre indemnisation en fin de contrat

Lorsque l'abandon des équipements est susceptible de donner lieu à une indemnisation, même partielle, aucun amortissement de caducité, même limité au prorata de la valeur de l'équipement nécessairement abandonné gratuitement, ne peut être constaté – ils font exclusivement l'objet, comme les biens que les sociétés concessionnaires doivent conserver à l'expiration de la concession (biens du domaine privé), d'amortissements calculés conformément aux principes généraux d'après leur prix de revient et leur durée probable d'utilisation. Ainsi jugé à l'encontre d'une société concessionnaire qui, contre l'abandon des parcs de stationnement qu'elle avait construits, était en droit de recevoir une indemnité égale à 15/45^{ème} de leur valeur du jour de la construction, sauf si la durée de la concession était prorogée de 15 ans. Le Conseil d'Etat a considéré que la société ne pouvait constater un amortissement de caducité même limité à 30/45^{ème} de la valeur des immobilisations⁵⁵.

Il a de même été décidé que lorsque les termes d'une convention de concession laissent subsister une incertitude sur le sort des installations de la société concessionnaire, à l'issue de la concession, cette société ne peut être regardée comme tenue de détruire ou abandonner gratuitement lesdites installations et qu'elle ne peut, par suite, pratiquer des amortissements de caducité⁵⁶.

Précisions :

Au cas d'espèce, la convention de concession prévoyait que « à l'époque où prendra fin la concession, le concessionnaire sera tenu de débarrasser la voie publique de toutes ses installations, à moins qu'il ne préfère en faire l'abandon. Toutefois, la ville, si elle le juge à propos, pourra être subrogée aux droits du concessionnaire et prendre possession de tous les immeubles, ouvrages et installations faisant partie de la concession, qui lui seront remis gratuitement. Il sera attribué une indemnité au concessionnaire pour la portion du coût de ces ouvrages et installations établis depuis moins de trente ans... ».

54. BOI-BIC-AMT-20-40-40, n° 30

55. CE 14 janvier 2008, n° 297541

56. CE 22 octobre 1990, n° 46600-47893-56430-57547

3. Provisions pour renouvellement

3.1. Seules sont autorisées à constituer des provisions pour renouvellement de matériels ou d'installations les entreprises soumises à une obligation contractuelle de renouvellement, au profit de tiers, des biens amortissables dont elles assurent l'exploitation. Sont notamment dans ce cas les entreprises concessionnaires de service public pour les biens remis gratuitement à l'autorité concédante au terme de la concession.

3.2. Les dispositions de l'article 39, 1-5°, al. 27 à 31 du CGI ont impérativement fixé le mode de calcul de ces provisions. Celui-ci a pour effet d'étaler la déduction de la provision, selon des modalités progressives, sur la durée réelle d'utilisation du bien à renouveler prévue par le plan de renouvellement des matériels (plan dont l'établissement est donc obligatoire).

Plus précisément, la provision constituée est déductible à hauteur de la différence entre le coût estimé de remplacement du bien à la clôture de l'exercice et son prix de revient initial affecté d'un coefficient progressif. Ce coefficient est égal au quotient du nombre d'années d'utilisation du bien depuis sa mise en service sur sa durée totale d'utilisation. En pratique, la charge de renouvellement appréciée à la clôture de chaque exercice est donc déductible dans le rapport qui existe entre la durée d'utilisation du bien déjà écoulée et celle au terme de laquelle il doit être renouvelé.

Exemple :

Soit une société dont l'exercice comptable coïncide avec l'année civile qui a signé le 1^{er} janvier N un contrat de concession d'une durée de 30 ans et financé une installation dont la durée de vie technique est estimée à 10 ans, nécessaire à l'exploitation, mise en service le 14 avril N, et devant revenir gratuitement au concédant à l'issue du contrat.

Au 31 décembre N, le coefficient progressif qui devra être utilisé pour déterminer le montant déductible de la provision pour renouvellement est le suivant : durée d'utilisation écoulée du bien / durée totale d'utilisation du bien, soit 9 mois / 120 mois, soit 0,075.

Le montant déductible de la dotation à la provision pour renouvellement de l'exercice N est égal à la différence entre le montant de la provision déductible ainsi calculé à la clôture de l'exercice N et le montant de la provision comptable effectivement enregistré à la clôture de l'exercice N-1.

3.3. Dès lors que le bien est remplacé, la provision pour renouvellement, conformément aux dispositions de l'article 39-1-5° du CGI, doit être rapportée au résultat imposable de l'exercice ou de la période d'imposition au cours duquel intervient le remplacement. Toutefois, il est admis par l'administration que :

- la provision pour renouvellement soit reprise, pour la détermination du bénéfice imposable, au fur et à mesure de la déduction de l'amortissement technique (i.e. période entre deux renouvellements), si le bien acquis en remplacement est lui-même renouvelable ;
- la provision soit reprise sur la durée du contrat restant à courir dans le cas contraire.

3.4. A noter que lorsque le bien renouvelable n'est pas inscrit à l'actif de l'entreprise exploitante et qu'il n'est dès lors pas amorti par cette dernière (dans le cas d'affermages par exemple), la charge de son renouvellement est égale au prix acquitté pour les besoins de celui-ci. La provision pour renouvellement est donc calculée sur l'intégralité de la valeur de renouvellement du bien, et non plus sur la seule différence entre le coût présumé du remplacement du bien à l'identique et sa valeur d'origine. Lors du renouvellement, elle est alors intégralement reprise pour la détermination du bénéfice imposable.

4. Provisions pour gros entretiens et réparations (GER)

4.1. Il existe deux modalités possibles de comptabilisation des dépenses de gros entretiens et réparations (dépenses faisant l'objet de programmes pluriannuels de gros entretien en application de lois, règlements ou de pratiques constantes de l'entreprise qui ont pour objet de vérifier le bon état de fonctionnement des installations et d'y apporter un entretien sans prolonger leur durée de vie au-delà de celle prévue initialement) :

- soit, sous forme de provisions pour gros entretiens et réparations ;
- soit, dès l'origine comme un composant distinct de l'immobilisation (composant dit de seconde catégorie), si aucune provision pour gros entretiens et réparations n'a été constatée.

Fiscalement, l'inscription à l'actif sous forme de composant des dépenses de gros entretien et réparations n'est pas reconnue⁵⁷. Dès lors, si l'entreprise choisit ce mode de comptabilisation puis d'amortir ces dépenses, les dotations d'amortissement correspondantes constatées dans les comptes doivent être réintégrées pour la détermination du résultat fiscal⁵⁸.

En revanche, les provisions pour gros entretien et réparations sont déductibles dès lors qu'elles respectent les conditions de déductibilité fixées à l'article 39, 1-5° du CGI.

4.2. Ceux des éléments principaux d'une immobilisation qui sont appelés à faire l'objet de remplacements au cours de la période d'utilisation de cette immobilisation doivent en principe être identifiés comme des composants, ce qui prive l'entreprise du droit de se couvrir par une telle provision.

4.3. Les travaux de réparation, d'entretien ou de remise en état qu'il est prévu d'effectuer sur les éléments autres que les principaux composants ci-dessus sont provisionnables en franchise d'impôt lorsque :

- ces travaux ne peuvent, en raison de leur nature même, être effectués qu'à des intervalles assez éloignés et non annuellement ;
- ils sont d'une importance justifiant l'imputation échelonnée sur plusieurs exercices des dépenses correspondantes ;
- ils font l'objet d'une programmation détaillée, assortie d'une estimation précise de leur coût.

Ces trois conditions sont celles que l'administration énonce dans sa doctrine officielle⁵⁹. Mais le Conseil d'Etat n'exige pas, pour sa part, que l'entreprise ait préalablement fixé le calendrier d'exécution des travaux, la seule condition posée par lui étant que les provisions soient utilisées dans un délai raisonnable⁶⁰.

Précisions :

En application de la réglementation comptable, les dépenses d'entretien que nécessite périodiquement un équipement et qui ne sont pas comptabilisées en composants ne sont en tout état de cause provisionnables qu'à hauteur de la quote-part de dépenses futures rapportées linéairement à l'usage passé. Si un bien doit faire l'objet d'une grosse révision tous les cinq ans, la provision constituée un an après une révision ne représente donc que 1/5 du coût de la révision future.

57. BOI-BIC-CHG-20-20-20, n° 280

58. Ibid

59. BOI-BIC-PROV-30-20-40, n° 130 et 140

60. CE 27 juillet 2005, n° 259009 et 259678

5. Subventions d'investissement

Il s'agit des subventions qui ont pour but d'aider les entreprises à acquérir, à créer des immobilisations ou à financer des activités à long-terme.

En principe, les subventions sont imposables au titre de l'exercice au cours duquel elles ont été acquises. Ce principe connaît toutefois plusieurs exceptions, dont celle tenant à l'exonération des subventions destinées à financer des biens devant revenir gratuitement au concédant.

En effet, le Conseil d'Etat a jugé que dans la mesure où les biens financés à l'aide de subventions doivent être remis sans indemnité à l'autorité concédante à l'échéance, ces subventions présentent pour l'entreprise bénéficiaire le caractère non d'une recette d'exploitation, mais celui d'un élément d'un compte d'immobilisation dont le solde est sans influence sur les résultats de l'exercice au cours duquel elle a été allouée⁶¹. En contrepartie, la société concessionnaire ne peut pas pratiquer d'amortissement sur la fraction du prix de revient du bien financé par ladite subvention.

En revanche, dans le cas où les biens financés à l'aide de subventions sont renouvelables avant l'échéance du contrat, un amortissement technique devrait pouvoir être constitué, y compris sur la fraction du prix de revient des biens financés par lesdites subventions. Cet amortissement est, cependant, subordonné à ce que le renouvellement de la subvention ne soit pas acquis.

Précisions :

Une incertitude existe s'agissant des modalités d'imposition des subventions affectées aux biens de retour remis à l'autorité concédante contre indemnité. Il n'est pas certain, en effet, que ces sommes puissent bénéficier de la solution dégagée par l'arrêt du 2 juillet 1965 en l'absence de retour gratuit, étant par ailleurs précisé que le régime d'étalement de l'article 42 septies du CGI applicable sous certaines conditions aux subventions d'investissement n'est accessible en tout état de cause que si l'entreprise bénéficiaire de l'aide est propriétaire de l'équipement subventionné (ce qui n'est par hypothèse pas le cas en présence d'un bien de retour).

III.2. En matière de TVA

Le régime de TVA des biens inclus dans le périmètre de la concession doit être appréhendé lors de l'acquisition des biens (1) ainsi qu'à l'issue du contrat (2). La question du financement de ces biens au travers du versement de subventions mérite également une attention particulière (3)

1. Lors de l'acquisition des biens

Selon l'article 168 de la directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006, transposé à l'article 271 du CGI, un assujetti est autorisé à déduire la TVA grevant ses dépenses « *dans la mesure où les biens et les services sont utilisés pour les besoins de ses opérations taxées* ».

Si la Directive TVA comme l'article 271 du CGI sont muets sur l'existence d'une condition de propriété, l'administration fiscale, reprenant les termes d'une réponse ministérielle Delahais (AN 13 avril 1992 p. 1754 n° 51933), précise dans le cadre de sa doctrine publiée, que « *la circonstance qu'un redevable ne*

61. CE 2 juillet 1965, n° 53698, reprise au BOI-BIC-AMT-20-40-40, n° 100

soit pas propriétaire, au sens juridique du terme, des biens qu'il utilise n'interdit pas la déduction de la TVA y afférente si les conditions d'exercice du droit à déduction sont effectivement remplies.

Il est impératif, notamment, que ces biens soient nécessaires à l'exploitation et que les dépenses concernées soient constatées et supportées par le redevable lui-même.

Autrement dit, les biens doivent être économiquement liés à la réalisation d'opérations ouvrant droit déduction ». (BOFIP, BOI-TVA-DED-40-30 n°20, 01-08-2013).

Le concessionnaire qui a supporté le coût des biens nécessaires à la mission qui lui a été déléguée est ainsi autorisé à récupérer la TVA grevant les biens de la concession, alors même qu'ils deviendraient la propriété de l'autorité organisatrice au fur et à mesure de leur réalisation, dès lors qu'ils sont affectés par le concessionnaire à des activités soumises à la TVA.

2. A l'issue du contrat

A l'issue, anticipée ou à terme, du contrat, les biens ne seront plus affectés chez le concessionnaire à la réalisation de ses opérations taxées, affectation ayant justifiée la déduction de la TVA initialement opérée.

Ce changement d'affectation peut conduire le délégataire à devoir reverser, en tout ou partie, la TVA grevant les biens remis à la personne publique, dans le cadre du mécanisme des régularisations globales⁶², sauf à bénéficier d'un régime de dispense.

- Principe de droit commun

Le mécanisme des régularisations impose que la taxe initialement déduite sur les biens immobilisés fasse l'objet d'un reversement avant l'expiration de la période de régularisation lorsque les biens ne sont plus affectés à la réalisation d'opérations soumises à la TVA.

Cette période de régularisation est fixée à vingt ans pour les immeubles immobilisés et cinq ans pour les autres immobilisations.

Ainsi, le concessionnaire devrait reverser la TVA antérieurement déduite sur les biens transférés à l'autorité concédante, sous réserve, pour les immobilisations, de la neutralisation par 5^{ème} ou par 20^{ème} du nombre d'années écoulées et la TVA reversée au Trésor par le concessionnaire peut être transférée à l'autorité concédance.

Cette procédure, qui constituait la règle jusqu'au 31 décembre 2005, ne devrait trouver à s'appliquer que dans de rares hypothèses, compte tenu de la dispense de régularisation introduite par le législateur à compter du 1^{er} janvier 2006.

- Le régime de dispense de l'article 257 bis du code général des impôts

L'article 257 bis du CGI dispose que « *Les livraisons de biens, les prestations de services et les opérations mentionnées aux 6° et 7° de l'article 257, réalisées entre redevables de la taxe sur la valeur ajoutée, sont dispensées de celle-ci lors de la transmission à titre onéreux ou à titre gratuit, ou sous forme d'apport à une société, d'une universalité totale ou partielle de biens.*

62. L'application des règles des régularisations globales n'exclut pas l'application du mécanisme des régularisations annuelles.

(...) Le bénéficiaire est réputé continuer la personne du cédant, notamment à raison des régularisations de la taxe déduite par ce dernier, ainsi que, s'il y a lieu, pour l'application des dispositions du e du 1 de l'article 266, de l'article 268 ou de l'article 297 A ».

Cette disposition présente un caractère impératif, et les parties ne peuvent s'y soustraire lorsque les conditions de sa mise en œuvre sont remplies.

Pour que le bénéficiaire de la transmission soit réputé continuer la personne du précédant exploitant, il doit poursuivre l'exploitation exercée par ce dernier.

Il n'est toutefois pas impératif que le bénéficiaire ait préalablement exercé la même activité ou qu'il poursuive strictement la même activité que celle précédemment exercée.

En revanche, il est indispensable que le bénéficiaire soit redevable de la TVA au titre de l'universalité transférée.

Si cette disposition trouve notamment à s'appliquer aux « transferts de biens opérés lors de changements de mode d'exploitation des services publics » (BOI-TVA-CHAMP-10-10-50-10), il est toutefois impératif que l'autorité concédante qui reprendra la poursuite de l'exploitation soit elle-même assujettie à la TVA au titre du service public concerné, de plein droit ou sur option.

A défaut, la dispense de régularisation prévue à l'article 257 bis du CGI ne pourrait trouver à s'appliquer et des régularisations seraient exigées chez le concessionnaire.

3. Le versement de subventions pour le financement des biens de la concession

Il est fréquent que les contrats de concession prévoient l'allocation de subventions aux concessionnaires soit pour financer les contraintes de service public, soit directement affectés à l'acquisition de biens d'investissement déterminés.

Dans de telles hypothèses, il convient de s'interroger sur le régime de TVA applicable à ces subventions (1) ainsi que sur l'incidence de leur perception en matière de taxe sur les salaires (2).

- Au regard de la TVA

La qualification des subventions perçues ne présente guère d'intérêt en matière de TVA.

En effet, que les subventions soient qualifiées de subventions d'investissement, ou encore de subventions pour charges de service public ou encore d'équilibre, le juge examine successivement si les subventions ne constituent pas, en dépit de la qualification retenue dans les conventions :

- La contrepartie d'un service qui serait rendu à la personne publique ;
- Ou à défaut le complément de prix du service qui serait rendu à l'usager.

Ainsi, il a notamment été jugé qu'une subvention d'équilibre versée par une commune au concessionnaire du stationnement à péage de la ville constitue en réalité la contrepartie directe de prestations de services individualisables ayant bénéficié directement à cette collectivité et imposable à la TVA (CAA Nancy 2e ch., 10-6-1999 n° 95-1182, SAEM Valenciennes Stationnement : RJF 10/99 n° 1155).

De même, le Conseil d'Etat a jugé que si des subventions versées par une personne publique étaient destinées « à couvrir une partie du coût de la construction », ces subventions devaient être regardées

comme imposables à la TVA compte tenu de la finalité de l'opération dans son ensemble » (CE 27 janvier 2010 n° 299113, 8e et 3e s.-s., SARL Les Jardins de Beauce).

Si la somme ne constitue ni la contrepartie d'une opération réalisée au profit de la partie versante ni le complément du prix d'une opération réalisée au profit d'un tiers, elle ne sera en revanche pas soumise à la TVA.

Par ailleurs, il convient de rappeler que depuis la suppression de la condition financière du droit à déduction de la TVA⁶³, la perception de subventions non-imposables à la TVA ne doit pas entraîner de conséquence sur l'étendue des droits à déduction de son bénéficiaire (CJCE 6-10-2005 aff. 204/03 : RJF 12/05 n° 1498).

- En matière de taxe sur les salaires

Les entreprises dont le chiffre d'affaires n'est pas intégralement soumis à la TVA peuvent être passibles de la taxe sur les salaires dans les conditions fixées à l'article 231 du CGI.

Pour déterminer le rapport d'assujettissement à la taxe sur les salaires, il convient de retenir au numérateur du rapport le total des recettes et autres produits qui n'ont pas ouvert droit à déduction de la TVA et, à son dénominateur, le total des recettes et autres produits, y compris ceux correspondant à des opérations qui n'entrent pas dans le champ d'application de la TVA.

Il s'ensuit que les subventions non imposables à la TVA doivent être prises en compte dans le calcul du rapport d'assujettissement à la taxe sur les salaires, sauf, par tolérance, à répondre à la définition fiscale de subvention d'investissement.

Autrement dit, un concessionnaire de service public est susceptible d'être redevable de la taxe sur les salaires⁶⁴.

IV. Quelles conséquences en matière d'assurance ?

La question des assurances suppose de déterminer la répartition des différents risques liés aux biens de retour entre le concessionnaire et le concédant (qu'il s'agisse des dommages causés par ces biens à des tiers, des dommages causés aux biens eux-mêmes, ou des pertes de recette) puis d'examiner comment ils peuvent être traités par le biais des assurances.

IV.1. Les dommages causés aux tiers

Le risque lié à l'existence même des biens de retour, c'est-à-dire le risque qu'ils créent des dommages de par leur seule présence indépendamment de tout vice de construction, de leur fonctionnement ou de leur état d'entretien, pèse sur le concessionnaire lorsqu'il a été chargé de leur construction (CE, 26 novembre 2007, M. Migliore, n°279302, concl. Casas, BJCP n°57/2008 p. 113). Le concédant n'assume qu'une responsabilité résiduelle en cas d'insolvabilité du concessionnaire (CE, 26 novembre 2007, M. Migliore, n°279302). Le concédant est, en revanche, pleinement responsable de l'existence

63. Cette règle visait principalement à subordonner la déduction de la taxe afférente à une dépense à la condition que le coût de cette dépense fasse partie des éléments constitutifs du prix de ses opérations ouvrant droit à déduction.

64. Pour autant que ses recettes non imposables (subventions autres que les subventions d'investissement, produits financiers, dividendes, etc...) de l'exercice précédent excèdent 10 % de ses recettes totales.

même de l'ouvrage quand il n'a délégué que son exploitation (CE, 26 novembre 2007, M. Migliore, n°279302).

Le risque de dommages créés par le fonctionnement des ouvrages concédés pèse, dans tous les cas, sur le concessionnaire. Le concédant n'assume là encore qu'une responsabilité subsidiaire en cas d'insolvabilité du concessionnaire (CE Sect 18 mai 1979, Association urbanisme judaïque Saint-Sevrin, Rec p. 219, n°00413).

C'est l'assurance responsabilité civile du concessionnaire qui couvre en tout ou partie ces risques quand il les assume, étant précisé que le risque lié à l'existence même de l'ouvrage n'est, en général, pas assurable.

IV.2. Les dommages causés aux biens de retour durant les travaux

Le risque de dommages aux biens durant les travaux pèse sur le concessionnaire, débiteur de l'obligation d'édifier les biens de retour.

Sauf clause contraire, ce risque pèse sur le concessionnaire y compris en cas de destruction des ouvrages par cas fortuit ou cas de force majeure : cette règle a été dégagée en matière de marchés de travaux (CE 17 mars 1976, Cie les assurances générales, n°87659) et il ne peut donc, a fortiori, qu'en aller de même en matière de concessions. Cela impose une certaine vigilance dans la rédaction des contrats.

Ces risques peuvent être couverts par le biais de polices d'assurance tous risques chantiers (TRC) et de polices couvrant les pertes liées aux frais financiers anticipés (PFFA).

IV.3. Les dommages causés aux biens de retour après l'achèvement

Le risque de dommages causés aux biens de retour une fois ceux-ci achevés pèse également sur le concessionnaire, débiteur d'une obligation de restitution de ces biens en bon état d'entretien. Il en va ainsi même en cas de destruction d'un bien qui s'avère ne plus être nécessaire au service, sauf à ce que le concédant ait renoncé à exiger sa reconstitution (CE 26 février 2016, Syndicat mixte de chauffage urbain de la Défense, n°384424, §6). Ce sont les polices d'assurance « dommage aux biens » qui pourront couvrir tout ou partie de ces risques.

IV.4. Les pertes de recette

La concession s'exécutant en principe aux « risques et périls », le risque de perte de recettes pèse, sauf clause contraire, sur le concessionnaire.

Il peut faire l'objet d'une couverture partielle via des assurances, mais en règle générale en tant qu'elles sont consécutives à un autre sinistre lui-même couvert par les assurances.

COMITÉ DE RÉDACTION

*Sous la direction de Rozen NOGUELLOU, Professeur de droit public à l'Université Paris 1
et Présidente de la Commission juridique*

Amélie ALDUY : *Juriste - GRDF*

Valérie BEAUDOUIN : *Directrice Législation et Affaires européennes - UTP*

Mona BERCAUD : *Direction Juridique Groupe - SNCF*

Frédéric BERTACCHI : *Avocat - Cabinet CMS Francis Lefebvre*

Laurent BOUGARD : *Direction juridique - TRANSDEV*

Soazig BOURGEOT : *Responsable de la Direction Juridique du siège - GDRF*

Pierre-Emeric CHABANNE : *Directeur général - IGD*

Albane CRUSE : *Direction Juridique Groupe - Service Concurrence et Régulation - ENGIE*

Philippe DONNEAUD : *Avocat associé - Cabinet CMS Francis Lefebvre*

Nathalie DUFRESNE : *Directrice Juridique et Contractuelle Adjointe - Veolia Eau France*

Frédéric FONT : *Juriste - Engie*

Philippe GONZAGUE : *Juriste droit public - Suez France*

Pierre GUILLOT : *Directeur de projets - FIN INFRA DG Trésor - Ministère de l'économie et des finances*

Valérie JACOB : *Juriste - Bouygues Energie et Services*

Laure LAGASSE : *Chargée de mission - IGD*

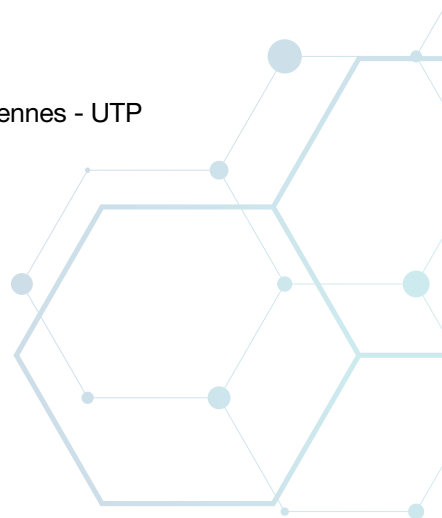
Karine MAUBERT : *Chargée de mission - Département Législation et affaires européennes - UTP*

Assia OURRAOUI : *Juriste - Engie*

Pierre DE PREMONVILLE : *Responsable Juridique - VINCI Concessions*

Louis ROULET : *Juriste droit public - SUEZ Eau France*

Nicolas DE SAINT-MARTIN : *Directeur au Secrétariat Général - Veolia Eau France*





L'IGD est une fondation d'entreprises relevant d'une mission d'intérêt général qui, **depuis 20 ans**, regroupe l'ensemble des parties prenantes à la gestion des services publics.

L'Etat, les associations d'élus, les entreprises publiques, les entreprises privées, des associations de consommateurs et des représentants de syndicats travaillent en son sein **à l'amélioration de la qualité et de la performance des services publics**, en particulier lorsque ceux-ci sont délégués.



84 rue de Grenelle - F-75007 Paris - Tél : +33 (0) 1 44 39 27 00 / Fax : +33 (0) 1 44 39 27 07
contacts@fondation-igd.org / www.fondation-igd.org

