

CONSEIL NATIONAL DE LA COMPTABILITÉ
Avis n° 2002-B du 9 janvier 2002 du Comité d'urgence
relatif au traitement comptable applicable à la redevance due par chaque titulaire
d'autorisation d'établissement et d'exploitation d'un réseau de radiocommunications
mobiles de troisième génération

SOMMAIRE

[I - Comptabilisation](#)

[II - Évaluation](#)

[III - Amortissement](#)

[IV - Dépréciation](#)

[V - Annexe](#)

Le Comité d'urgence du CNC avait été saisi le 19 juin 2001 par le président du CNC, suite à une demande présentée par le directeur de la législation fiscale de la Direction générale des impôts, relative au traitement comptable applicable aux redevances versées par les opérateurs au titre de l'autorisation " *à établir et exploiter un réseau radioélectrique de troisième génération ouvert au public et à fournir le service téléphonique au public (également dénommée licence UMTS)* ".

Le Comité a émis le 3 octobre 2001, l'avis n° 2001-F compte tenu des modalités de liquidation de la redevance due par chaque opérateur, fixées par l'article 36 (I) de la loi de finances pour 2001, s'élevant à 4 954 593 000 e, à régler sur 15 ans.

Les modalités de liquidation et le montant de la redevance ont été modifiés comme suit par l'article 33 (II) de la loi de finances pour 2002.

" Par dérogation à l'article L. 31 du code du domaine de l'Etat, la redevance due par chaque titulaire d'autorisation d'établissement et d'exploitation du réseau mobile de troisième génération délivrée en application de l'article L. 33-1 du code des postes et télécommunications, au titre de l'utilisation des fréquences allouées est liquidée selon les modalités suivantes :

- une part fixe d'un montant de 619 209 795,27 €, versée le 30 septembre de l'année de délivrance de l'autorisation ou lors de cette délivrance si celle-ci intervient postérieurement au 30 septembre ;
- une part variable, versée annuellement, calculée en pourcentage du chiffre d'affaires réalisé au titre de l'utilisation desdites fréquences. Le taux de cette part variable et les modalités de son calcul, notamment la définition du chiffre d'affaires pris en compte, sont précisés dans les cahiers des charges annexés aux autorisations.

Par dérogation au I de l'article L. 33-1 du code des postes et télécommunications, les autorisations d'établissement et d'exploitation du réseau mobile de troisième génération sont délivrées pour une durée de vingt ans. "

Le chiffre d'affaires à retenir pour asseoir la redevance de 1 % en vue de déterminer la part variable est précisé par l'avis " *relatif au paiement de redevances pour l'utilisation des*

fréquences allouées aux exploitants de radiocommunications mobiles de troisième génération ainsi qu'aux contributions des exploitants à des fins de réaménagement " publié au Journal officiel du 29 décembre 2001 (p.21367).

Ces modifications ont conduit le président du Conseil national de la comptabilité à saisir à nouveau le 8 novembre 2001, le Comité d'urgence qui a adopté le 9 janvier 2002, l'avis suivant applicable tant pour les comptes individuels que pour les comptes consolidés qui rend caduques les dispositions de l'avis n°2001-F précité.

I - Comptabilisation

D'après les dispositions de l'article 211-1 du règlement du Comité de la réglementation comptable n° 99-03 du 29 avril 1999 relatif au plan comptable général (PCG) :

" Tout élément de patrimoine ayant une valeur économique positive pour l'entité est considéré comme un élément d'actif, sous réserve des dispositions de l'article 331-4 relatif aux biens de peu de valeur et de l'article 393-1 relatif aux immobilisations faisant l'objet d'une concession de service public.

Les éléments d'actif destinés à servir de façon durable à l'activité de l'entité constituent l'actif immobilisé... "

Le Comité d'urgence considère que le patrimoine constitue un ensemble de droits et obligations ayant une valeur économique.

- L'autorisation permettant l'exploitation d'un réseau mobile de troisième génération constitue un mode d'occupation privatif du domaine public hertzien de l'Etat, inaliénable et irrévocable sur 20 ans. Pour chaque titulaire d'autorisation d'établissement et d'exploitation du réseau mobile de troisième génération, **cette occupation du domaine public, correspond à l'acquisition d'un avantage c'est à dire d'un droit.**
- La valeur économique positive résulte de la perception d'avantages économiques futurs liés à l'utilisation de l'élément d'actif. Ainsi, pour un droit donné reconnu à l'actif, l'entité doit être à même de produire un plan d'activité justifiant que l'utilisation de ce droit générera des avantages économiques futurs positifs. Les opérateurs qui ont obtenu l'autorisation d'exploiter un réseau mobile de troisième génération et les futurs candidats, ont ou devront déposer, auprès de l'Autorité de régulation des télécommunications (ART), un plan d'affaires comportant la production de comptes de résultat et de bilans annuels prévisionnels. **Le Comité estime que la condition de valeur économique positive est remplie.**
- Ce droit est **identifiable**.

Le droit d'occupation du domaine public hertzien est accordé par la voie d'une autorisation et non d'un contrat de concession de service public au sens des dispositions de l'article 393-1 du PCG.

Le critère de cessibilité, qui est posé par certains arrêts du Conseil d'Etat en matière fiscale, n'est pas retenu par le plan comptable général comme une condition d'inscription d'un élément, y compris incorporel, à l'actif.

Le Comité d'urgence considère que la redevance versée en contrepartie de l'autorisation d'établissement et d'exploitation d'un réseau de radiocommunications mobiles de troisième génération doit être inscrite à l'actif de l'entreprise, à un compte d'immobilisation incorporelle, dès l'attribution de l'autorisation, indépendamment du premier règlement, avec en contrepartie l'enregistrement de la dette au passif.

II - Évaluation

Selon les dispositions de l'article 321-1 du PCG " *A leur date d'entrée dans le patrimoine de l'entité..., les biens acquis à titre onéreux sont comptabilisés à leur coût d'acquisition* ".

Le coût d'acquisition du droit d'utilisation du domaine public hertzien est constitué par une redevance unique liquidée suivant une part fixe et une part variable assise sur le chiffre d'affaires généré par l'exploitation du réseau mobile de troisième génération.

- Evaluation de la part fixe

La part fixe d'un montant de 619 209 795,27 e, doit être comptabilisée à l'actif (compte d'immobilisation incorporelle).

- Evaluation de la part variable

Compte tenu des circonstances de fait, relatives à la détermination de la part variable assise sur le chiffre d'affaires généré par l'exploitation du réseau mobile de troisième génération, l'opérateur ne pouvant l'évaluer de façon suffisamment fiable, celle-ci sera comptabilisée en charges de période sur chacun des exercices au cours duquel elle est engagée.

Toutefois, si l'opérateur estime qu'il peut évaluer de manière suffisamment fiable la part variable de la redevance, il comptabilisera à l'actif, le montant global dû pour l'acquisition du droit d'utilisation du domaine public hertzien. Cette évaluation effectuée à l'origine doit être considérée comme définitive, et ne peut être réévaluée durant l'exploitation du réseau. **Dans ce cas, le Comité considère que le coût d'acquisition à inscrire à l'actif correspond à la valeur actualisée de la dette à comptabiliser envers l'Etat au jour de l'obtention du droit d'utilisation du domaine public hertzien.** La différence entre la valeur actuelle inscrite au bilan, et le total des paiements engagés pour chacun des exercices, sera comptabilisée en charges financières sur la base du taux d'actualisation retenu pour la détermination de la valeur d'entrée, et en charges ou produits d'exploitation pour le montant résiduel.

L'option exercée au départ par l'opérateur, pour l'évaluation de l'actif incorporel, est irrévocable et vaut pour toute la durée de l'autorisation.

III - Amortissement

Selon les dispositions de l'article 331-8 du PCG, " *La valeur nette comptable des immobilisations amortissables tient compte des plans d'amortissement. Le plan d'amortissement consiste à répartir le coût d'un bien, diminué le cas échéant de sa valeur résiduelle, sur sa durée probable d'utilisation. Il est tenu compte de cette valeur résiduelle lorsque la durée d'utilisation du bien est nettement inférieure à sa durée probable de vie. Toute modification significative des conditions d'utilisation du bien justifie la révision du plan en cours d'exécution (...)* ".

L'amortissement doit être calculé sur la durée probable d'utilisation qui ne peut excéder la durée de l'autorisation fixée à 20 ans, durée à l'issue de laquelle la valeur résiduelle sera nulle.

IV - Dépréciation

L'article 331-8 du PCG prévoit que "*Si la valeur actuelle [d'une immobilisation] devient inférieure à sa valeur nette comptable, cette dernière est ramenée à la valeur actuelle que la dépréciation soit définitive ou non.*

Lorsque la dépréciation est définitive, le bien fait l'objet d'un amortissement exceptionnel pour la différence entre sa valeur nette comptable et sa valeur actuelle. Le reliquat du plan d'amortissement est modifié en conséquence.

Lorsque la dépréciation n'est pas jugée définitive, une provision pour dépréciation est comptabilisée, sous réserve des dispositions de l'alinéa 2 de l'article 331-9 relatif aux immobilisations incorporelles et corporelles ".

Le Comité rappelle que l'entreprise devra apprécier dès l'origine la valeur de cet actif incorporel et effectuer un test de dépréciation. Ce test devra être renouvelé à chaque date de clôture, s'il existe un indice quelconque montrant que l'actif considéré a pu perdre de sa valeur.

V - Annexe

Le Comité d'urgence rappelle que l'annexe doit donner les éléments complémentaires à l'enregistrement du droit d'occupation du domaine public hertzien, et en particulier les engagements donnés concourant à la détermination de la partie variable, quel que soit son traitement comptable.