

Comptabilisation des opérations relatives aux quotas d'émission de gaz à effet de serre

Afin d'atteindre les objectifs fixés par le protocole de Kyoto à la convention-cadre des Nations unies sur les changements climatiques¹, la directive 2003/87/CE du Parlement européen et du Conseil du 13 octobre 2003 a établi un système d'échange de quotas d'émission de gaz à effet de serre (GES).

Parallèlement à la mise en œuvre du protocole de Kyoto, un nombre croissant d'entités (entreprises, particuliers et acteurs publics) s'engagent volontairement à compenser les GES qu'ils émettent.

La présente fiche a pour but de préciser les opérations budgétaires et comptables afférentes aux opérations portant sur les quotas de GES, à la fois pour les collectivités contraintes par le dispositif découlant du protocole de Kyoto et pour les collectivités mettant en œuvre le dispositif de compensation volontaire.

Les schémas présentés s'appliquent aux collectivités et services appliquant la M14, la M4, la M52, la M61 et la M71.

I. TEXTES DE REFERENCE

Directive 2003/87/CE du Parlement européen et du Conseil du 13 octobre 2003 (établissement d'un système d'échange de quotas d'émission de gaz à effet de serre)

Articles L.229-5 à L.229-19 du code de l'environnement

Décret n° 2004-832 du 19 août 2004

Avis n° 2004-C du 23 mars 2004 du Comité d'urgence du CNC relatif à la comptabilisation des quotas d'émission de gaz à effet de serre dans les comptes individuels et consolidés.

II. TRAITEMENT BUDGETAIRE ET COMPTABLE DES OPERATIONS

Point de vigilance : les comptes 2052 et 2095 sont créés à compter du 1^{er} janvier 2012.

II.1. CAS DES COLLECTIVITES ET SERVICES CONTRAINTS

- **Début d'exercice N Allocation par l'Etat des quotas au titre de l'exercice N**

L'Etat alloue des quotas² aux exploitants des installations polluantes : cette affectation consiste à leur donner des droits à émettre une quantité déterminée de CO₂ sur une période pluriannuelle (5 ans actuellement : 2008-2012). Ces quotas sont délivrés par tranche annuelle aux exploitants.

¹ Protocole fait à Kyoto le 11 décembre 1997, signé par la France le 29 avril 1998, approuvé par la loi n° 2000-645 du 10 juillet 2000 et entré en vigueur le 16 février 2005 ; publié par le décret n° 2005-295 du 22 mars 2005.

² Unité de compte correspondant à une tonne de CO₂.

La délivrance des quotas se traduit par un virement, effectué par la Caisse des dépôts, teneur du **registre national**, du compte de l'Etat vers le compte de l'exploitant. Cette opération entraîne l'inscription des quotas à l'actif³ de la collectivité ou du service pour leur valeur vénale.

D. 2052 / C. 778 Opération d'ordre budgétaire (chapitres 040 / 042)

• **Courant N Achat / vente de quotas**

L'entité peut céder ses quotas (allocation supérieure à la consommation effective des quotas) ou, selon ses besoins, en acheter (allocation insuffisante par rapport aux besoins de l'exploitant) auprès d'autres détenteurs⁴.

Les achats et ventes de quotas sont comptabilisés à leur coût de transaction.

Acquisitions :

D. 2052 / C. 4041 (opération réelle)

Cessions :

Prévisions budgétaires au chapitre 024 (hormis en M4)

D. 462 / C. 775 pour le prix de cession

D. 675 / C. 2052 pour la valeur d'acquisition

Constat éventuel d'une plus- ou moins-value (hormis en M4)

Attention : les quotas ne font pas l'objet d'un amortissement.

• **31/12/N Comptabilisation des émissions de GES de l'année**

Les émissions de GES font naître une obligation de l'entité vis-à-vis de l'Etat et donc un passif.

Les quotas à restituer à l'Etat sont évalués à la valeur d'entrée pour les quotas alloués et à la valeur à la clôture de la période pour les quotas achetés. La constatation des émissions donne lieu à l'enregistrement d'une charge exceptionnelle en contrepartie d'une diminution de l'actif.

D. 678 / C. 2095 Opération d'ordre budgétaire (chapitres 042 / 040)

Dans le cas où les émissions totales de GES de l'exercice excèdent la consommation des quotas alloués par l'Etat en début d'exercice sans que des quotas supplémentaires aient été achetés sur le marché, une charge supplémentaire doit tout de même être constatée par la même opération d'ordre⁵.

³ Article L. 229-15-II du code de l'environnement

⁴ Exemple : plate-forme de marché du carbone POWERNEXT CARBON.

⁵ La situation sera le cas échéant régularisée en fin de période pluriannuelle après bilan des déficits ou excédents cumulés de quotas sur les 5 ans.

=> La charge budgétaire enregistrée au compte 678 est partiellement (si quotas achetés) ou totalement couverte par le produit enregistré au compte 778 lors de l'allocation des quotas.
=> Le compte 2095 isole les quotas consommés qui devront être restitués à l'Etat.
=> La situation nette du compte 2052 (2052-2095) permet d'avoir une vision consolidée des quotas non consommés si la consommation est inférieure à la totalité des quotas détenus.

- **31/12/N Dépréciation éventuelle des quotas non consommés**

La fraction des quotas acquis et non consommés en fin d'exercice doit faire l'objet d'un test de dépréciation⁶.

D. 6816 / C. 2905 Opération d'ordre budgétaire (chapitres 042 / 040)

- **Début d'exercice N+1 Allocation des quotas par l'Etat pour la tranche N+1**

Ecriture précisée supra

- **Avril N+1 Restitution à l'Etat des quotas consommés en N**

Les quotas consommés (émissions de GES) au cours de l'exercice N doivent être restitués à l'Etat avant le 30 avril N+1.

D. 2095 C. 2052 Opération d'ordre non budgétaire

Budgétairement, ne pèse sur la section d'exploitation que la différence entre les quotas alloués (778) et les quotas consommés (678).

⁶ Conformément article 322-5 du règlement n° 99-03 du CRC.

	2052	2095 Quotas à restituer	2905 Dépréciations	515 compte au Trésor	678	6816	778
xx/02/N Quotas délivrés par l'Etat ⁷	100 000						100 000
Courant N Achat éventuel de quotas à la valeur de marché	20 000			20 000			
31/12/N Emissions de gaz de l'année : inscriptions au passif ^{1 8}		110 000			110 000		
Dépréciation éventuelle des quotas non consommés ⁷			500			500	
Soldes N	120 000	110 000	500	NS	110 000	500	100 000
xx/02/N+1 Quotas délivrés par l'Etat ¹	140 000					675	778
01/03/N+1 Vente de quotas	5 000			5 000	5 000		5 000
15/04/N+1 Restitution des quotas consommés en N-1 à l'Etat	110 000	110 000					
Soldes début N+1	25 000	Solé	NS	NS	5 000		140 000

⁷ Opération d'ordre budgétaire.

⁸ Addition des quotas consommés, à la fois attribués par l'Etat et supplémentaires achetés courant N.

II.2. CAS DES COLLECTIVITES ET SERVICES METTANT EN ŒUVRE LA COMPENSATION VOLONTAIRE

La compensation carbone volontaire est un mécanisme de financement par lequel une entité substitue une réduction à la source de ses propres émissions de GES par une quantité équivalente de « crédits carbone », en les achetant auprès d'un tiers.

Dans ce cas, la collectivité concernée acquiert des quotas sur le marché ; aucune allocation par l'Etat n'est opérée.

- **En cours d'exercice Acquisition de quotas de GES**

Les acquisitions de quotas sont comptabilisées à leur coût de transaction.

Acquisitions : D. 2052 / C. 4041 (opération réelle)

La cession de quotas est également possible si l'entité s'aperçoit que les émissions effectives sont finalement inférieures aux besoins prévisionnels.

En revanche, une collectivité ou un service n'a pas vocation à exercer, sur la base des quotas, une activité de négoce (cf. 2^{ème} cas envisagé par l'avis du Comité d'urgence du CRC précité).

- **31/12/N Comptabilisation des émissions de GES de l'année**

Contrairement au cas des entités contraintes, les quotas consommés au titre des émissions de GES ne sont pas à restituer à l'Etat. Néanmoins, la constatation des émissions de l'exercice conduit à la constatation d'une charge en contrepartie d'une diminution de l'actif (quotas détenus).

D. 678 / C. 2095 Opération d'ordre budgétaire (chapitres 042 / 040)
--

- **31/12/N Dépréciation éventuelle des quotas non consommés**

La fraction des quotas acquis et non consommés en fin d'exercice doit faire l'objet d'un test de dépréciation⁹.

D. 6816 / C. 2905 Opération d'ordre budgétaire (chapitres 042 / 040)

- **En fin de projet Apurement au bilan des quotas consommés**

La totalité des quotas consommés (émissions de GES) sont sortis du bilan.

D. 2095 C. 2052 Opération d'ordre non budgétaire

⁹ Conformément article 322-5 du règlement n° 99-03 du CRC.

	2052	2095 Quotas consommés	2905 Dépréciations	515 compte au Trésor	678	6816	7816
Courant N							
Quotas acquis sur le marché	100 000			100 000			
31/12/N							
Emissions de gaz de l'année : constatation des quotas consommés ¹⁰		90 000			90 000		
Dépréciation éventuelle des quotas non consommés ¹⁰			500			500	
Soldes N	100 000	90 000	500	NS	90 000	500	
Poursuite des consommations		10 000			10 000		
En fin de projet							
Apurement de la totalité des quotas consommés	100 000	100 000					
Reprise de la dépréciation			500				500
	Soldé	Soldé	Soldé		10 000		500

¹⁰ Opération d'ordre budgétaire.

III. REGIME DE TVA APPLICABLE AUX OPERATIONS

Référence : Bulletin Officiel des Impôts 3 A-1-11 du n°6 du 24 janvier 2011.

II.1. ALLOCATION DES QUOTAS PAR L'ETAT AUX CEPL CONTRAINTS PAR LE DISPOSITIF

L'opération d'allocation à titre gratuit de quotas par l'Etat aux entités concernées est exonérée de TVA.

[Point de vigilance : l'exonération est en vigueur jusqu'au 1^{er} janvier 2013. Des débats ont lieu actuellement au niveau communautaire et peuvent conduire à une modification des règles actuelles à compter de 2013.]

II.2. ACQUISITION ET VENTE DE QUOTAS

Les achats et ventes de quotas CO2 sont soumis à la TVA pour les assujettis agissant en tant que tels. Pour les collectivités et services appliquant le dispositif (contraint ou volontaire), ces opérations sont donc soumises à la TVA.

En vertu de l'article 283-2 septies du code général des impôts (CGI), le redevable de la TVA au titre de ces opérations est l'acquéreur (mécanisme d'autoliquidation).

En conséquence :

- Une collectivité qui achète des quotas CO2 est redevable de la TVA sur cette acquisition.

La facture (ou document assimilé) comporte un montant TTC sans détail de la TVA exigible. Elle doit en revanche préciser que la TVA est due par le bénéficiaire et mentionner les dispositions de l'article 283-2 septies du CGI.

Le montant de TVA est comptabilisé au crédit du compte 4452 « TVA due intracommunautaire » en contrepartie du compte d'immobilisation 2052.

- Une collectivité qui vend des quotas CO2 n'est pas redevable de la TVA collectée. Le prix de cession est enregistré pour son montant TTC.