

Version publique du document
expurgée des éléments couverts par des secrets protégés par la loi : [***] ou [fourchette]

Décision n° 2020-008 du 23 janvier 2020

portant sur la procédure en manquement ouverte à l'encontre de SNCF Mobilités, devenu SNCF Voyageurs, pour méconnaissance des règles de séparation comptable

L'Autorité de régulation des transports (ci-après « l'Autorité »),

Vu la directive 2012/34/UE du Parlement européen et du Conseil du 21 novembre 2012 modifiée établissant un espace ferroviaire unique européen ;

Vu le code des transports, notamment ses articles L. 1264-7 et L. 1264-8 ;

Vu la loi n° 2018-515 du 27 juin 2018 pour un nouveau pacte ferroviaire ;

Vu l'ordonnance n° 2019-552 du 3 juin 2019 portant diverses dispositions relatives au groupe SNCF ;

Vu le décret n° 2019-1589 du 31 décembre 2019 approuvant les statuts de la société SNCF Voyageurs et portant diverses dispositions relatives à la société SNCF Voyageurs ;

Vu la décision n° 2017-101 du 27 septembre 2017 relative aux règles de séparation comptable applicables aux entreprises ferroviaires, homologuée par la ministre chargée des transports le 4 décembre 2017 ;

Vu la décision n° 2019-003 du 31 janvier 2019 relative aux règles de séparation comptable de l'EPIC SNCF Mobilités ;

Vu la décision n° 2019-051 du 30 juillet 2019 portant mise en demeure de SNCF Mobilités pour méconnaissance des règles de séparation comptable ;

Vu le règlement intérieur de l'Autorité, notamment son article 41 ;

Vu les autres pièces du dossier ;

Après en avoir délibéré le 23 janvier 2020,

1. FAITS ET PROCEDURE

1.1. Cadre juridique

1. L'article L. 2133-4 du code des transports prévoit que l'Autorité « *approuve, après avis de l'Autorité de la concurrence, les règles de la séparation comptable prévue aux articles L. 2122-4, L. 2123-1-1, L. 2144-1 et L. 2144-2, les règles d'imputation, les périmètres comptables et les principes régissant les relations financières entre les activités comptablement séparées, qui sont proposés par les opérateurs. Elle veille à ce que ces règles, périmètres et principes ne permettent aucune discrimination, subvention croisée ou distorsion de concurrence. Les modifications de ces règles, périmètres et principes sont approuvées dans les mêmes conditions.*

Aux fins de vérification et de contrôle de l'effectivité de la séparation comptable prévue aux mêmes articles L. 2122-4, L. 2123-1-1, L. 2144-1 et L. 2144-2, l'Autorité de régulation des activités ferroviaires et routières¹ peut recueillir, auprès des entreprises qui exercent des activités de gestion de l'infrastructure ferroviaire, d'exploitation d'installations de service ou d'entreprise ferroviaire, ainsi qu'auprès des entités des entreprises verticalement intégrées toutes les informations comptables qu'elle estime nécessaires, notamment celles énumérées à l'annexe VIII de la directive 2012/34/UE du Parlement européen et du Conseil du 21 novembre 2012 établissant un espace ferroviaire unique européen (refonte) ».

2. SNCF Mobilités² est soumis aux obligations de séparation comptable prévues aux articles L. 2123-1-1, L. 2144-1 et L. 2144-2 du code des transports.
3. L'article L. 2123-1-1 dispose que « *la gestion des gares de voyageurs et l'exploitation des autres installations de service, font l'objet d'une comptabilité séparée de la comptabilité de l'exploitation des services de transport ferroviaire. Aucun fonds public versé à l'une de ces activités ne peut être affecté à l'autre* ».
4. L'article L. 2144-1 énonce que « *des comptes de profits et de pertes et, soit des bilans, soit des bilans financiers annuels décrivant l'actif et le passif, sont tenus et publiés, d'une part, pour les activités relatives à la fourniture des services de transport ferroviaire de fret et, d'autre part, pour les activités relatives à la fourniture des services de transport ferroviaire de personnes. / Lorsqu'un groupe d'entreprises publiant une comptabilité consolidée ou une entreprise exploite plusieurs services de transport ferroviaire de fret, la gestion de ces services fait l'objet d'une comptabilité séparée, le cas échéant consolidée au niveau du groupe* ».
5. L'article L. 2144-2 prévoit que « *les fonds publics versés pour des activités relatives à la fourniture de services de transport au titre des missions de service public de transport ferroviaire de voyageurs ne peuvent être affectés à d'autres activités et doivent figurer dans les comptes correspondants. Les comptes sont établis de manière séparée pour chaque contrat de service public donnant lieu à des fonds publics pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2015. / Les comptes sont tenus de façon à permettre le suivi de l'interdiction de transférer des fonds publics d'une activité à une autre* ».

¹ Autorité de régulation des activités ferroviaires et routières à la date de la décision n° 2019-051 du 30 juillet 2019 portant mise en demeure de SNCF Mobilités pour méconnaissance des règles de séparation comptable, devenue depuis le 1^{er} octobre 2019 Autorité de régulation des transports.

² Alors concerné à la date de la décision n° 2019-051 du 30 juillet 2019 susvisée.

6. L'article 37 du décret n° 2015-138 du 10 février 2015 relatif aux missions et aux statuts de SNCF Mobilités, alors applicable, pris en application des articles précités du code des transports, dispose quant à lui que « (...) SNCF Mobilités établit des comptes séparés de profits et de pertes et des bilans retraçant l'ensemble des éléments d'actif et de passif, sur le périmètre de l'établissement public, en distinguant :

1° Les activités de transport ferroviaire de voyageurs et, en leur sein, chaque activité faisant l'objet d'un contrat de service public ;

2° Les activités de transport ferroviaire de marchandises ;

3° Les activités de gestion des gares de voyageurs, ainsi que les activités d'exploitation des autres installations de service.

En outre, conformément à l'article L. 2144-1 du code des transports, SNCF Mobilités établit de manière consolidée des comptes de profits et de pertes et des bilans retraçant l'ensemble des éléments d'actif et de passif pour les activités de transport ferroviaire de marchandises exercées par SNCF Mobilités ou par ses filiales ».

7. Enfin, l'Autorité a adopté, le 27 septembre 2017, la décision n° 2017-101 susvisée dans laquelle elle a précisé, conformément au 4° de l'article L. 2132-5 du code des transports, les règles concernant les périmètres de chacune des activités comptablement séparées, désignées aux articles L. 2122-4, L. 2123-1-1, L. 2144-1 et L. 2144-2 du code des transports, les règles d'imputation comptable qui leur sont appliquées ainsi que les principes déterminant les relations financières entre ces activités. Cette décision a fait l'objet d'une homologation par la ministre chargée des transports, le 4 décembre 2017.
8. L'article 21 de la décision n° 2017-101 susvisée dispose que « (l)es opérateurs effectuent un rapprochement entre les comptes séparés et les comptes certifiés en normes françaises. Lorsque les comptes séparés sont établis en normes internationales, ce rapprochement présente notamment le passage entre ces deux référentiels comptables. Il est réalisé sur des agrégats financiers présentés dans les comptes et doit a minima être présenté au niveau des postes suivants : actifs immobilisés, fonds propres, endettement, total du bilan, produits et charges d'exploitation, dotations aux amortissements, résultat financier et impôt sur les sociétés. Il est établi annuellement et transmis à l'Autorité avec les comptes séparés ».
9. L'article 24 de la décision n° 2017-101 susvisée prévoit que les comptes séparés des opérateurs sont audités, après validation de la lettre de mission par l'Autorité, par un tiers externe à l'entreprise, lequel vérifie (i) la correcte application des règles de séparation comptable dans le cadre de l'établissement des comptes séparés et des autres documents présentés, (ii) la pertinence et l'évaluation des clés de répartition utilisées et des facturations des prestations internes, (iii) la traçabilité du document formalisant de manière centralisée les protocoles régissant les relations entre activités comptablement séparées avec les comptes séparés de chacune des activités comptablement séparées, et (iv) le rapprochement entre les comptes séparés et les comptes certifiés en normes françaises.
10. L'article 25 de cette décision prévoit quant à lui que « (l)es comptes séparés, comprenant bilan, compte de résultat et annexes, accompagnés de l'attestation de conformité établie par l'auditeur en application de l'article 24 de la présente décision, sont transmis à l'Autorité dans un délai de six mois à compter de la date de clôture des comptes de l'opérateur ».
11. L'article 26 de la décision n° 2017-101 susvisée prévoit enfin que les règles de séparation comptable établies conformément à ces dispositions s'appliquent aux comptes séparés des exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2018.

1.2. Procédure

12. Dans sa décision n° 2019-003 susvisée, l'Autorité a approuvé les règles de séparation comptable de SNCF Mobilités. Les points 59 et 60 de la décision rappelaient que les comptes séparés des exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2018, soit, pour SNCF Mobilités, les comptes clos au 31 décembre 2018, devaient être transmis à l'Autorité au plus tard le 30 juin 2019, après avoir fait l'objet d'un audit par un tiers externe à SNCF Mobilités, comme le prévoient les articles 24 et 25 de la décision n° 2017-101.
13. SNCF Mobilités a transmis aux services de l'Autorité un courrier, en date du 28 juin 2019, auquel étaient joints deux documents : les comptes séparés de l'EPIC SNCF Mobilités pour l'exercice 2018 et un document présentant les différentes refacturations entre activités, pour chaque prestation interne. Cette transmission de SNCF Mobilités du 28 juin 2019 ne comprenait pas d'attestation de conformité des comptes séparés de SNCF Mobilités établie par un auditeur externe, ni de rapprochement entre ces comptes séparés (établis en normes internationales IFRS) et les comptes certifiés en normes françaises.
14. Compte tenu de ces éléments, l'Autorité a informé SNCF Mobilités, par un courrier du directeur des affaires juridiques du 12 juillet 2019, de sa décision d'ouvrir l'instruction d'une procédure en manquement pour méconnaissance des règles formulées par l'Autorité dans sa décision n° 2017-101 du 27 septembre 2017 relative aux règles de séparation comptable applicables aux entreprises ferroviaires, homologuée par la ministre chargée des transports le 4 décembre 2017, ainsi que pour méconnaissance de sa décision n° 2019-003 du 31 janvier 2019 relative aux règles de séparation comptable de l'EPIC SNCF Mobilités.
15. Dans sa décision n° 2019-051 du 30 juillet 2019 susvisée, l'Autorité a constaté en premier lieu que SNCF Mobilités n'avait pas transmis, dans les délais qui lui étaient impartis par la décision n° 2017-101, une attestation de conformité des comptes séparés relatifs à l'exercice 2018 établie par un auditeur externe, en méconnaissance des articles 24 et 25 de cette décision (1^{er} manquement).

L'absence de transmission d'une attestation de conformité établie par un auditeur externe apparaissait d'autant plus problématique que SNCF Mobilités soulignait lui-même, dans son courrier d'accompagnement du 28 juin 2019, que « *(l)es comptes de l'exercice 2018 présentent quelques dérogations aux principes de séparation comptable validés par l'ARAFER (...)* ».

Il était par ailleurs indiqué³ que les règles de gestion interne régissant les flux financiers entre activités comptablement séparées de SNCF Mobilités et les règles d'affectation des actifs et passifs au bilan avaient été utilisées afin d'établir les comptes séparés relatifs à l'exercice 2018 et n'étaient pas en conformité sur plusieurs points avec les règles de séparation comptable approuvées par l'Autorité. Les annexes des comptes séparés 2018 transmis à l'Autorité faisaient état de non-conformités, qui concernaient notamment :

- l'absence de prise en compte de l'impact, sur le compte de résultat pour l'exercice 2018, des affectations au bilan des activités comptablement séparées des passifs sociaux et des actifs immobiliers et fonciers, enregistrés préalablement dans d'autres entités comptables,
- l'absence d'affectation des actifs, passifs, produits et charges relatifs au personnel de l'Escale et de Combustible, et des passifs sociaux liés, à l'activité utilisatrice à titre principal,

³ Dans le document intitulé « *Exercice 2018 – Comptes séparés de l'EPIC SNCF Mobilités* » (partie « Principes comptables et règles de gestion », page 43).

- la mise en œuvre dans les flux du compte de résultat des principes des règles de séparation comptable de l'EPIC SNCF Mobilités validées par l'Autorité dans sa décision n° 2019-003 susvisée intégrant l'actualisation relative aux affectations bilancielle évoquées précédemment.

Ces éléments tendaient ainsi à indiquer que les comptes séparés relatifs à l'exercice 2018 transmis par SNCF Mobilités à l'Autorité le 28 juin 2019 n'étaient pas conformes aux règles de séparation comptable approuvées par celle-ci, sans que l'Autorité soit pleinement en mesure, en l'absence d'attestation d'un auditeur externe, d'apprécier la réalité, la nature et l'étendue exacte de ces non-conformités.

16. L'Autorité a constaté en second lieu que SNCF Mobilités n'avait pas transmis, dans les délais qui lui étaient impartis par la décision n° 2017-101 susvisée, un rapprochement entre les comptes séparés et les comptes certifiés en normes françaises, en méconnaissance de l'article 21 de cette décision (2nd manquement).
17. L'Autorité a donc mis en demeure SNCF Mobilités de se conformer, au plus tard le 16 septembre 2019, aux règles fixées par les articles 21, 24 et 25 de la décision n° 2017-101 en transmettant à l'Autorité (i) une attestation de conformité des comptes séparés de l'exercice 2018 établie par un auditeur externe et (ii) un rapprochement entre les comptes séparés et les comptes certifiés en normes françaises présentant notamment le passage entre ces normes et les normes internationales.
18. La présente décision est adoptée dans le contexte lié à la transformation du groupe public unifié, constitué de la société nationale à capitaux publics SNCF et de ses filiales, opérée le 1^{er} janvier 2020 en application de la loi n° 2018-515 et de l'ordonnance n° 2019-552 susvisées. Dans le cadre de cette transformation, les droits, biens et obligations de l'EPIC SNCF Mobilités attachés à la direction industrielle et aux activités de fourniture de services de transport ferroviaire ont été transférés, à compter du 1^{er} janvier 2020, à la SA SNCF Voyageurs. Le décret n° 2015-138 précité a été abrogé par le décret n° 2019-1589 susvisé, dont le III de l'article 5 prévoit « [qu'] en application des articles L. 2123-1, L. 2144-1 et L. 2144-2 du code des transports, SNCF Voyageurs établit des comptes séparés de profits et de pertes et des bilans retraçant l'ensemble des éléments d'actif et de passif, sur le périmètre de la société, en distinguant :

1° Les activités de transport ferroviaire de voyageurs et, en leur sein, chaque activité faisant l'objet d'un contrat de service public ;

2° Les activités de gestion des installations de service. »

2. ANALYSE

19. Dans le cadre de l'analyse ci-après, l'Autorité examine si SNCF Mobilités, devenu SNCF Voyageurs, s'est conformé à ses obligations en matière de séparation comptable, telles que rappelées dans la décision de mise en demeure n° 2019-051, et en tire les conséquences sur les suites à donner à la procédure en manquement ouverte à son encontre pour méconnaissance des règles de séparation comptable.

2.1. Sur la transmission d'une attestation de conformité des comptes séparés établie par un auditeur externe

20. Au point 31 de la décision n° 2019-051 susvisée, l'Autorité a considéré que SNCF Mobilités avait méconnu les articles 24 et 25 de la décision n° 2017-101 susvisée, en s'abstenant de transmettre dans les délais qui lui étaient impartis une attestation de conformité des comptes séparés relatifs à l'exercice 2018 établie par un auditeur externe.
21. En réponse à la mise en demeure, SNCF Mobilités a adressé à l'Autorité, le 16 septembre 2019, une attestation de conformité des comptes séparés relatifs à l'exercice 2018 transmis à l'Autorité le 28 juin 2019, laquelle n'était toutefois pas conclusive en raison notamment des dérogations dont SNCF Mobilités faisait état dans ces comptes.
22. En outre, SNCF Mobilités a indiqué, dans le même courrier du 16 septembre 2019, avoir entamé depuis août 2019 des travaux destinés à traiter les non-conformités à ses règles de séparation comptable et à chiffrer les impacts des traitements dérogatoires aux règles de séparation comptable, afin d'établir des comptes séparés 2018 modifiés susceptibles de faire l'objet d'une attestation de conformité par un auditeur externe avec un niveau de garantie raisonnable, conformément aux décisions n° 2017-101 et 2019-003 précitées.
23. Dans le cadre de ces travaux, SNCF Mobilités a indiqué avoir, en s'appuyant sur des cabinets externes, corrigé dans un premier temps les premières non-conformités identifiées dans les comptes séparés transmis à l'Autorité le 28 juin 2019. Dans un second temps, des travaux approfondis ont également été engagés, visant à mettre en conformité les refacturations internes, effectuées initialement sur la base des règles de gestion de l'EPIC et non des règles de séparation comptable validées par l'Autorité. Dans ce cadre, huit prestations, parmi les 14 prestations internes identifiées comme ayant été facturées selon une méthode de valorisation non conforme, auraient ainsi été totalement revues et recalculées. Ces prestations représentaient la majeure partie des flux internes facturés de manière non conforme aux règles de séparation comptable.
24. Ces travaux d'ajustement, menés par SNCF Mobilités sur plusieurs mois, lui ont permis de transmettre à l'Autorité, par courriel du 18 décembre 2019, des comptes séparés relatifs à l'exercice 2018 modifiés.
25. Par ailleurs, par courrier du 20 décembre 2019, SNCF Mobilités a transmis une « *Attestation de conformité établie en application de l'article 24 de la décision de l'ARAFER n° 2017-101 du 27 septembre 2017 relative aux règles de séparation comptable applicables aux entreprises ferroviaires* » et portant sur ces comptes séparés 2018 modifiés. Il est indiqué dans cette attestation de conformité que les auditeurs externes n'ont pas relevé d'anomalies significatives.
26. Cette attestation émet toutefois deux réserves. En premier lieu, il est indiqué que « *les règles de séparation comptable de SNCF Mobilités (paragraphe 4.2.1) prévoient que la valorisation des prestations régulées (notamment prestations facturées entre activités comptablement séparées repose sur le tarif donnant lieu à un avis de conformité de l'ARAFER (tarif applicable à l'ensemble des opérateurs pour l'horaire de service concerné). Pour les prestations non régulées, les règles prévoient un mécanisme « d'ajustements et régularisations » (paragraphe 4.2.2) consistant en un rapprochement des valorisations budgétaires avec les éléments issus des comptes définitifs au 31/12/2018. Pour les prestations relatives aux installations de service de maintenance, les tarifs régulés n'ont pas été mis à jour dans les comptes séparés 31/12/2018, et le mécanisme de régularisation au coût comptable (tarifs non régulés) n'a pas été mis en œuvre. Compte tenu de ces éléments, les règles de séparation comptable n'ont pas été mises en œuvre et nous sommes dans l'impossibilité d'apprécier la matérialité d'un éventuel impact à ce titre sur les comptes séparés.* »

27. En second lieu, l'attestation indique que « *les comptes séparés 2018 tels qu'établis par la direction générale ne comprennent pas d'annexes. Sur ce point, les attendus figurant à l'article 20 de la décision n° 2017-101 du 27 septembre 2017 de l'ARAFER n'ont pas été respectés* ».
28. Au regard des importants travaux menés par SNCF Mobilités depuis août 2019 pour traiter les non-conformités à ses règles de séparation comptable et obtenir une attestation de conformité pour ses comptes séparés 2018, laquelle a été communiquée le 20 décembre 2019, l'Autorité estime, s'agissant du premier exercice d'application des règles de séparation comptable de SNCF Mobilités approuvées dans la décision n° 2019-003 susvisée, qu'il y a lieu de mettre un terme aux poursuites pour le premier manquement relevé dans la décision n° 2019-051, en dépit des réserves mentionnées aux points 26 et 27.
29. Toutefois, il appartiendra à SNCF Voyageurs, en vue de l'établissement des comptes séparés de SNCF Mobilités relatifs à l'exercice 2019, lesquels doivent être transmis à l'Autorité, conformément à l'article 25 de la décision n° 2017-101 susvisée, dans un délai de six mois à compter de la date de clôture de cet exercice, de mener les travaux suivants :
- Pour les huit prestations internes pour lesquelles SNCF Mobilités a indiqué avoir recalculé les prix internes pour les comptes séparés relatifs à l'exercice 2018, conforter la méthodologie retenue et étayer, notamment avec les acteurs concernés et sur la base d'une approche effectuée sur le terrain, la pertinence des hypothèses d'unités d'œuvre utilisées ;
 - Pour les six prestations internes qui n'ont pas été traitées dans le cadre des travaux menés en 2019 par SNCF Mobilités pour les comptes séparés relatifs à l'exercice 2018 compte tenu de leur faible matérialité, revoir la méthodologie d'évaluation et calculer des prix internes conformes aux règles de séparation comptable de SNCF Mobilités validées par l'Autorité.
 - Formaliser les comptes séparés de manière à ce que chaque activité comptablement séparée dispose d'un jeu de comptes indépendant. Pour cela, il appartiendra à SNCF Voyageurs de communiquer à l'Autorité des comptes séparés comprenant non seulement un bilan et un compte de résultat, présentant les informations à la date de clôture N ainsi que pour l'exercice N-1, mais également une annexe propre à chaque activité comptablement séparée, notamment pour chaque activité de transport ferroviaire de voyageurs faisant l'objet d'une convention de service public, et non pas un jeu de comptes global. Sur la forme, ces annexes propres à chaque activité comptablement séparée n'auront pas à reprendre les principes comptables de SNCF Mobilités, qui apparaissent dans ses comptes sociaux, ni à faire référence à ses règles de gestion interne, lesquelles ne correspondent pas nécessairement aux modes de facturation interne utilisés en application des règles de séparation comptable validées par l'Autorité dans sa décision n° 2019-003. Ces annexes devront présenter, tel que demandé dans la décision n° 2017-101, « *la liste à jour des protocoles régissant les relations financières internes, avec leurs chiffrages annuels permettant une identification aisée des plus significatifs et leurs variations d'une année sur l'autre* », ainsi que les flux avec les autres entreprises du groupe pour chacune des activités séparées.
30. En outre, il est rappelé à SNCF Voyageurs que la valorisation des prestations régulées de maintenance entre activités comptablement séparées doit reposer sur le tarif validé par l'Autorité dans le cadre de son avis conforme. Pour les tarifs des prestations non régulées entre activités comptablement séparées, SNCF Voyageurs devra mettre en place un suivi des charges retenues de manière à pouvoir effectuer une régularisation annuelle sur la base de charges constatées en comptabilité.

2.2. Sur l'absence de transmission d'un rapprochement entre les comptes séparés et les comptes certifiés en normes françaises

31. Au point 34 de la décision n° 2019-051 susvisée, l'Autorité a considéré que SNCF Mobilités avait méconnu l'article 21 de la décision n° 2017-101 susvisée, en s'abstenant de transmettre dans les délais qui lui étaient impartis un rapprochement entre les comptes séparés et les comptes certifiés en normes françaises.
32. Par courriel du 18 décembre 2019, SNCF Mobilités a transmis un rapprochement entre, d'une part, la version modifiée des comptes séparés relatifs à l'exercice 2018, transmis à cette même date, pour laquelle une attestation de conformité a été délivrée le 20 décembre 2019 et, d'autre part, les comptes certifiés en normes françaises.
33. Par suite, l'Autorité considère que SNCF Mobilités s'est conformé sur ce point à la mise en demeure qui lui a été adressée dans la décision n° 2019-051.

DÉCIDE

Article 1^{er} Il n'y a pas lieu d'ouvrir une procédure de sanction à l'encontre de SNCF Voyageurs.

Article 2 La procédure en manquement ouverte le 12 juillet 2019 à l'encontre de SNCF Mobilités pour méconnaissance des règles de séparation comptable est clôturée.

Article 3 La présente décision sera notifiée à SNCF Voyageurs et publiée sur le site internet de l'Autorité, sous réserve des secrets protégés par la loi.

L'Autorité a adopté la présente décision le 23 janvier 2020.

Présents : Monsieur Bernard Roman, président ; Madame Anne Yvrande-Billon, vice-présidente ; Mesdames Cécile George et Marie Picard ainsi que Monsieur Yann Pétel, membres du collège.

Le Président

Bernard Roman