

# Avec

**LES EXPERTS COMPTABLES**

**LETTRE D'INFORMATION AUX COLLECTIVITÉS LOCALES**

N° SPECIAL CONGRES DES MAIRES ET DES COLLECTIVITES LOCALES

Semaine du 17 novembre 2003

## EDITO

### **La notion d'intérêt général et le financement public de structures juridiques commerciales**

La Commission européenne vient de présenter son livre vert sur les services d'intérêt général, clef de voûte des financements publics et valeur partagée par toutes les sociétés européennes.

Cette notion est aujourd'hui au cœur du débat politique et sert de pivot au rôle joué, dans notre économie, par les autorités publiques qui doivent veiller au bon fonctionnement du marché, au respect des règles du jeu par tous les acteurs, à l'application rigoureuse des règles relatives à la concurrence, tout en garantissant l'intérêt général notamment la satisfaction des besoins essentiels des citoyens et la préservation des biens publics lorsque le marché n'y parvient pas.

Deux types de structures juridiques sont principalement chargés de la gestion de services d'intérêt général subventionnés : les associations et les sociétés d'économie mixte.

Les concours octroyés par les collectivités locales aux structures associatives locales doivent présenter les caractéristiques suivantes :

- ils sont facultatifs et leur attribution résulte du pouvoir discrétionnaire de la collectivité
- ils sont précaires et les associations n'ont aucun droit au renouvellement d'un versement quelconque de subvention
- ils sont conditionnels et ne sont versés que lorsque les conditions de légalité et d'existence d'un intérêt général local sont bien présentes et vérifiées.

Ces associations ne peuvent en aucun cas distribuer un résultat à leurs membres quand bien même elles auraient recherché un « bénéfice » pour financer leurs projets d'intérêt général local. Ces associations sont très surveillées par les administrations, notamment sur le plan fiscal, afin de ne porter aucune atteinte à la concurrence.

## SOMMAIRE

### **COMMENT UNE COLLECTIVITE PEUT-ELLE FAIRE FINANCER SES PROJETS PAR L'ETAT ?**

Jean-Michel MOREAU

Page 3

### **L'ENREGISTREMENT EN M 14 DES OPERATIONS SUR ACTIONS DES SEML**

Philippe GIAMI

Page 4

### **TRANSPARENCE ! VOUS AVEZ DIT TRANSPARENCE ?**

Marc OUZOULIAS

Page 10

### **INTERVENTIONS DES ASSOCIATIONS DANS LES GESTIONS D'EQUIPEMENT OU DE SERVICES PUBLICS**

Stéphane PENAUD

Delphine KRUST

Page 11

### **LA LOI SAPIN A 10 ANS : BILAN NUANCÉ**

Hervé DANDOIS

Page 15

Dans le même ordre d'idée, la loi du 2 janvier 2002 prévoit que les collectivités territoriales puissent accorder aux sociétés d'économie mixte locales des subventions ou des avantages destinés à des programmes d'intérêt général liés à la promotion économique du territoire ou à la gestion de services communs aux entreprises.

Comment concilier l'accès au financement public local dans une structure juridique de type commercial qui va soutenir des entreprises et la notion de respect du droit de la concurrence ? Seules « les aides économiques », directes ou indirectes, peuvent être attribuées aux entreprises commerciales et elles le sont dans un encadrement rigoureux :

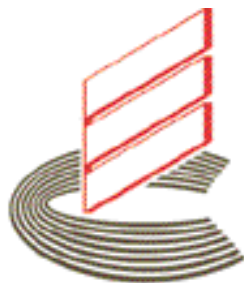
- de la législation nationale qui dispose que seule la « Région » a autorité pour attribuer les aides directes, les autres collectivités locales restant cantonnées dans un soutien de second rôle par le biais des aides indirectes, et
- des règles européennes qui ne tolèrent les aides aux entreprises que dans le contexte d'aides de l'Etat n'entraînant pas de distorsion de concurrence.

Une société d'économie mixte locale, agissant dans le cadre de l'intérêt général territorial puisque seul ce dernier peut être financièrement soutenu par la collectivité locale, et dont l'objet statutaire serait le soutien aux entreprises sur le territoire de la collectivité territoriale qui la subventionne, peut-elle soutenir qu'elle ne risque pas d'affecter la concurrence ?

Ces grands concepts, tel que l'intérêt général, le soutien économique public, le respect de la concurrence..., peuvent s'entrechoquer, produire des situations à risques et faire naître des questions dont les réponses sont, aujourd'hui, loin d'être simples !

**Joseph ZORNIOTTI**

Vice-président du Conseil supérieur de l'Ordre des experts-comptables  
Président du Comité « Collectivités Locales » et Président du Club « Secteur Public »



## **COMMENT CONCILIER LE CODE DE L'ENVIRONNEMENT ET LES ACTIVITES SPORTIVES**

Olivier RAYMUNDIE

Page 17

## **LES ENJEUX DE LA QUALITE DANS LES SERVICES PUBLICS**

Christophe GIRAUD

Page 20

## **LE RESULTAT NET COMPTABLE DES ASSOCIATIONS ET LA SINCERITE DES COMPTES**

Gérard LEJEUNE

Page 21

## **LES CONTROLES PUBLICS DES ASSOCIATIONS**

Gérard LEJEUNE

Page 23

## **TVA SUR OPERATION D'AMENAGEMENT**

Philippe GIAMI

Page 24

**S** CLUB **C**  
**SECTEUR PUBLIC**  
DES EXPERTS COMPTABLES

## **DE LA BONNE UTILISATION DE LA TAXE PROFESSIONNELLE PAR LES COLLECTIVITES TERRITORIALES OU COMMENT SE FAIRE FINANCER SES PROJETS PAR L'ETAT SANS DOSSIER OU DISCUSSION**

Imaginez une collectivité territoriale dont les investissements sont en partie financés par la taxe professionnelle. Imaginez que les élus de cette collectivité soient opposés à toute idée de délégation d'un service public. Si les chefs d'entreprise installés dans cette collectivité et leurs salariés, électeurs dans celle-ci, savaient ce que cette attitude risque de leur coûter et surtout le manque à gagner qu'elle peut entraîner, alors ils décideraient de voter pour une autre équipe lors des prochaines élections.

Mon expérience montre que les chefs d'entreprise, aidés par leurs conseils, savent utiliser tous les moyens légaux pour réduire le coût des taxes. L'un d'entre eux fera l'objet du rappel ci-après.

Cette même expérience montre qu'à l'inverse, rares sont les élus qui connaissent le mécanisme de calcul du montant de la taxe professionnelle réellement payé par l'entreprise, car ce qui les intéresse c'est le montant global que versera le Trésor à la collectivité. Pourtant, il est important de connaître la réponse à la question : qui paye ?

**Les biens retenus dans la base de la taxe professionnelle due par une entreprise.** (Source : Revue Fiduciaire)

La base d'imposition de la taxe professionnelle est constituée en partie par la valeur locative des biens qu'utilise le redevable à titre professionnel que celles-ci soient inscrites à l'actif de son bilan ou prises en location.

Le prix de revient à retenir à l'égard des biens faisant l'objet d'un contrat de crédit-bail mobilier est celui stipulé dans l'acte. La valeur locative de ces biens n'est pas modifiée lorsque, à l'expiration du contrat, ils sont acquis par le locataire.

La valeur locative des biens pris en location et dont la durée d'amortissement est inférieure à 30 ans est égale au montant du loyer dû au cours de l'exercice.

Ainsi, le délégataire de service public inscrit dans l'assiette de la taxe l'ensemble des biens qu'il utilise pour l'exploitation de ce service quelque soit le type de contrat qui le lie à l'autorité délégante. Dans certains cas, le montant de l'assiette est très important et l'impôt est très élevé, bien plus élevé que lorsque le service est exploité en régie directe et que la collectivité territoriale ne dépose aucune déclaration de taxe professionnelle, s'estimant exonérée, à tort ou à raison peu importe ici.

**La taxe professionnelle d'une entreprise peut être plafonnée en fonction de la valeur ajoutée qu'elle dégage.** (Source : Revue Fiduciaire)

Rappelons cette limitation utilisée principalement par les entreprises qui sont propriétaires ou utilisent des biens entrant dans l'assiette du calcul de la taxe.

Par principe, toute entreprise, quelle que soit sa forme juridique ou son activité, peut bénéficier du plafonnement de la taxe professionnelle en fonction de la valeur ajoutée, dès lors que sa cotisation excède le pourcentage fixé par l'article 1647 B sexies du CGI.

Le plafonnement de la taxe professionnelle en fonction de la valeur ajoutée a été institué pour les années 1980 et ultérieures par l'article 12 III de la loi 80-10 du 10 janvier 1980, repris à l'article 1647 B sexies du Code général des impôts. Celui-ci a fait l'objet, depuis, de nombreuses modifications dont la limitation du montant du dégrèvement (loi 93-1352 du 30 décembre 1993, article 55, loi 94-1162 du 29 décembre 1994, article 17, 2°).

Le mécanisme du plafonnement des impositions en fonction de la valeur ajoutée met en œuvre le principe posé à l'article 1448 du CGI, qui prévoit que la taxe professionnelle est établie suivant la capacité contributive des redevables, appréciée d'après des critères économiques.

Il consiste à comparer :

- la totalité des cotisations de taxe professionnelle dues par une même entreprise au titre d'une année d'imposition N (toutefois, depuis 1996, le plafonnement n'est plus calculé par rapport aux cotisations de taxe professionnelles réellement dues, mais par rapport à des cotisations théoriques, calculées en

appliquant aux bases réelles de l'année d'imposition des taux d'imposition qui ne peuvent pas dépasser ceux qui ont été appliqués en 1995),

- et un certain pourcentage de la valeur ajoutée produite par l'entreprise au cours de la même période.

### **La taxe professionnelle n'est pas toujours payée en totalité par les entreprises.**

Nous avons rappelé que les entreprises pouvaient, dans certaines conditions, limiter le montant payé de la taxe. Mais, les élus locaux savent bien que la collectivité en perçoit la totalité. La raison en est simple.

Le surplus des cotisations par rapport au pourcentage de la valeur ajoutée calculé comme indiqué ci avant fait en principe l'objet d'un dégrèvement, accordé sur demande du contribuable à l'aide d'une fiche de calcul (imprimé n° 1327-TP ou 1327-STP). L'administration ne procède pas au dégrèvement en l'absence de demande.

Le coût du dégrèvement est supporté par l'État.

Ainsi, la taxe perçue par la collectivité est alors payée pour partie par l'entreprise redevable et pour le solde par le Trésor.

### **La part de taxe professionnelle payée par l'Etat : une subvention pas toujours versée.**

Lorsque aucune déclaration de taxe professionnelle n'est déposée, pour quelque raison que ce soit, et que l'impôt n'est pas mis en recouvrement, il ne peut y avoir de part versée par le Trésor.

Lorsque la base déclarée par une entreprise est minorée (de bonne foi bien évidemment) et que celle-ci met en jeu le mécanisme de la limitation en fonction de la valeur ajoutée, on peut supposer que l'Etat aura tendance à « oublier » un redressement éventuel puisque, indirectement, il augmenterait alors essentiellement la part qu'il verse aux collectivités territoriales.

Ainsi, un service public délégué peut être source de revenu de deux types pour l'autorité délégante à travers la taxe professionnelle perçue.

Le premier est perçu sur l'utilisateur et éventuellement reversé au délégataire en cas de sujétions particulières motivées.

Le second est perçu sur l'Etat sans dossier particulier à déposer et sans discussion à mener sur son utilisation. L'autorité délégante a d'ailleurs intérêt à vérifier elle-même les bases déclarées et à fournir, à ce titre comme à d'autres, un inventaire détaillé correctement valorisé des biens mis à disposition de l'exploitant du service.

### **Conclusion.**

La part de taxe professionnelle versée par l'Etat au titre des exonérations ou plafonnement imposés par le législateur peut se révéler comme une « subvention » importante encaissée mécaniquement par une autorité délégante dans le cas de la délégation d'un service public dont l'exploitation nécessite l'utilisation de biens importants en valeur.

Rares sont ceux qui intègrent cet élément financier lors du choix entre régie directe et délégation pour gérer un service public.

**Jean-Michel MOREAU**

Expert comptable

France Défi MP

jmm.fdy.fd@wanadoo.fr

## **L'ENREGISTREMENT EN M14 DES OPÉRATIONS SUR ACTIONS DES SEML**

Les opérations sur actions des SEML qui concernent les collectivités territoriales sont nombreuses et variées : c'est que l'évolution du capital d'une SEML pendant son existence est un phénomène normal, tant dans sa consistance que dans sa composition.

Si l'enregistrement de telles opérations en comptabilité privée est largement développée dans les différents manuels, mémentos et autres ouvrages, il en va différemment en comptabilité publique : l'instruction M14 n'aborde en effet que les opérations les plus simples.

Et pourtant les SEML effectuent des opérations diverses sur leur capital - a fortiori en cas de restructuration financière - et il est nécessaire que les collectivités territoriales actionnaires en maîtrisent pleinement les effets comptables et

budgétaires pour accompagner leur entreprise.

Dans la pratique, il est malheureusement fréquent que cet aspect des modifications du capital de la SEML soit délaissé par ses dirigeants qui se reportent sur les agents de la collectivité territoriale.

Dans ce contexte, il n'est pas inintéressant d'envisager les modalités d'inscription comptable et budgétaire, chez les collectivités locales, des principales opérations modifiant le capital social d'une SEML tout au long de son existence, de sa naissance à son décès.

### **Rappel du contexte réglementaire**

À raison de leur forme anonyme, les sociétés d'économie mixte locales sont soumises aux dispositions de la loi du 24 juillet 1996 sur les sociétés commerciales, ce qui les conduit à effectuer diverses opérations portant sur les actions qu'elles émettent. Mais leur rattachement au secteur public local les soumet aussi à un ensemble de contraintes issues de textes dont il convient de rappeler les principaux :

- la loi du 2 mars 1982 relative aux droits et libertés des communes, départements et régions qui prévoit que ces collectivités ne peuvent souscrire ou acquérir des actions qu'é émises par des SEML, sauf cas d'un décret pris en conseil d'État (articles L. 2253-1 et suivants du code des collectivités territoriales pour les communes),
- la loi du 7 juillet 1983 relative aux SEML reprise aux articles L. 1521-1 et suivants du code des collectivités territoriales,
- la loi du 2 juillet 1986 relative aux entreprises du secteur public qui trouve application pour ce qui concerne le cas de privatisation de SEML obligeant à une autorisation du ministère de l'économie ou, si la SEML est d'une surface financière limitée, à une information de ce ministère,
- la loi du 29 janvier 1993 dite anticorruption qui oblige les SEML prenant une participation dans une société commerciale (ce qu'est une SEML) à obtenir l'accord préalable des collectivités présentes à leur conseil d'administration (article L. 1524-5 du code des collectivités territoriales).

Bien entendu, ces différents textes n'évoquent pas la question de l'enregistrement dans les comptes de la commune actionnaire des opérations que sa SEML peut réaliser sur son capital social. Pour cela, il convient de se reporter tant à la M14 qu'aux principes comptables généraux.

## **1 - L'entrée au capital d'une SEML**

### ***La souscription d'actions***

La souscription d'actions de SEML peut intervenir à la constitution de la société ou bien encore durant son existence, à l'occasion d'une augmentation de capital. Dans les deux cas, les actions souscrites peuvent être libérées soit par versements de numéraire (qui peuvent être fractionnés sur 5 ans) soit par apports en nature (terrain, immeuble...).

#### *Les apports en numéraire*

Dans le cas le plus simple de souscription d'actions, à la constitution ou en cours de société, moyennant un versement de fonds pour la totalité de la souscription, la collectivité territoriale émettra un mandat qui sera inscrit au compte 261 "titres de participation". Les moyens budgétaires nécessaires à cette opération auront été dégagés au préalable.

Dans le cas où la libération des actions est fractionnée en plusieurs versements, un mandat sera émis pour le montant payé qui sera inscrit au compte 261 "titres de participation". Les sommes restant à payer du fait de la souscription représentent une opération d'ordre budgétaire donnant lieu à émission d'un mandat porté au compte 261 "titres de participation" et d'un titre inscrit au compte 269 "versements restant à effectuer sur titres de participation non libérés". Les moyens budgétaires ouverts sur chaque exercice correspondent ainsi au décaissement de trésorerie, étant rappelé que le compte 269 est budgétaire

#### *Les apports en nature*

Pour reprendre les termes de l'instruction M14, les apports en nature sont représentatifs d'une opération d'ordre budgétaire. Le compte 261 "titres de participation" est débité par un mandat et les comptes d'immobilisations concernés sont crédités par un titre de même montant. Mais la question est souvent plus complexe dans la mesure où les biens apportés sont valorisés à un montant différent de leur coût d'acquisition par la collectivité territoriale.

Si l'on fait application des principes exposés dans l'instruction, le schéma d'écriture ci-dessus sera retenu et conduira à constater, en section d'investissement, une dépense et une recette de mêmes montants. Il faut souligner qu'un tel mode d'enregistrement ne peut se concevoir que dans le cas où les biens sont apportés en nature pour leur valeur comptable.

Dans le cas où les biens sont apportés pour une valeur différente de leur valeur comptable, il peut être fait application du schéma d'écriture prévu pour les cessions d'immobilisations. Les biens apportés seront sortis du domaine de la collectivité :

- la section de fonctionnement sera équilibrée après enregistrement, en recettes, de la valeur attribuée aux biens apportés et, en dépenses, de leur valeur nette comptable ainsi que de la plus ou moins-value d'apport ;
- la section d'investissement enregistrera en recettes la valeur nette comptable des biens apportés et la plus ou moins-value d'apport dont la somme correspond au mandat émis pour la souscription des actions.

D'un point de vue pratique, cette opération d'apport en nature sera enregistrée par la succession de écritures d'ordre budgétaire suivantes :

- sortie des biens apportés, à leur coût de revient, au débit du compte de fonctionnement 675 "valeur comptable des immobilisations cédées" par le crédit du compte d'investissement concerné 21 ;
- il aura, bien sûr, été procédé à la reprise des amortissements précédemment enregistrés par mandat inscrit au débit du compte 28 "amortissements" concerné et par titre porté au crédit du compte 21 d'immobilisations concerné (opération d'ordre non budgétaire) ;
- entrée dans le domaine des titres de participation au débit du compte 261 "titres de participation" de la section d'investissement par le crédit du compte de fonctionnement 775 "produits de cessions d'immobilisations" ;
- transfert en section d'investissement de la plus ou moins-value par l'usage du compte 19 "différences sur réalisations d'immobilisations" par le débit du compte 676 "différences sur réalisations (positives) transférées en investissement" ou le crédit du compte 776 "différences sur réalisations (négatives) reprises au compte de résultat".

### **L'achat d'actions**

L'achat d'actions constitue une opération simple qui est, pour une large part, comparable à celle de la souscription d'actions. Les pièces justifiant une telle opération seront :

- la délibération du conseil municipal, général ou régional, avec les pièces permettant l'identification de la SEML telles que statuts, extrait Kbis...
- si l'on fait application des règles du droit commercial les plus usuelles, un simple bordereau de cession des actions signé par le

vendeur constituera le document fondamental prouvant le transfert de propriété des actions,

- mais il peut arriver, notamment lorsqu'il est demandé au cédant une garantie de passif, qu'une véritable convention soit établie relative au transfert de propriété des actions.

Une telle opération sera enregistrée dans la comptabilité de la même façon et avec les mêmes contraintes qu'une souscription d'actions de SEML que le prix soit payable comptant ou, en tout ou partie, à terme. Dans le cas de paiement à terme, le compte à créditer pourrait être le 1678 "autres emprunts et dettes" par assimilation au schéma budgétaire d'ordre retenu pour les acquisitions d'immobilisations corporelles à paiement échelonné ; le compte 1678 "autres emprunts et dettes" semble, dans ce cas, préférable au compte 269 "versements restant à effectuer sur titres de participation non libérés" dans la mesure où les fonds sont dus à une personne autre que la société émettrice des actions à laquelle les termes de "titres non libérés" font penser.

### **2- L'augmentation de capital social**

La SEML peut décider, en cours de son existence, de procéder à des augmentations de capital ; bien souvent, ces augmentations de capital relèvent de la même logique et des mêmes modalités qu'à la création de la société. Elles sont alors à enregistrer dans les comptes de la collectivité territoriale selon les mêmes schémas. Néanmoins, certaines particularités peuvent exister.

#### **L'incorporation de réserves**

En cours de vie d'une SEML, l'assemblée générale de ses actionnaires peut décider l'incorporation au capital social de tout ou partie des réserves existantes. Dans cette hypothèse, la collectivité territoriale actionnaire - qui peut y avoir ou non consenti en assemblée générale - verra :

- le nombre d'actions déjà détenu dans la SEML augmenté, si l'incorporation au capital de réserves prend la forme d'émission d'actions nouvelles,
- ou la valeur des actions qu'elle détenait déjà augmentée, si l'incorporation au capital des réserves est effectuée par accroissement du nominal ; bien qu'il ne s'agisse pas, à proprement parler, d'une augmentation de capital par attribution d'actions nouvelles, son schéma est cependant voisin.

L'accroissement de valeur du portefeuille d'actions de la collectivité demeure cependant sans effet sur l'équilibre de son budget puisqu'il ne comporte pas de conséquence en trésorerie : en d'autres termes, l'augmentation de la valeur de la participation de la collectivité territoriale ne se traduit pas, pour elle, par un décaissement de fonds non plus que par une modification de la valeur de ses actifs. Il ne donnerait donc pas lieu à enregistrement. Il est toutefois envisageable (sur le plan théorique, à mon sens) de recourir au schéma prévu pour le dons en capital. Les actions attribuées ou l'élévation du nominal des actions déjà détenues serait alors à débiter au compte 261 "titres de participation" par le crédit du 1025 "dons et legs en capital".

### **Le paiement de dividendes en actions**

Bien que les SEML qui distribuent des dividendes soient en nombre limité et qu'il soit rare de procéder par paiement d'un dividende sous forme d'actions, cette possibilité offerte par la loi sur les sociétés commerciales existe cependant et mérite d'être envisagée.

Dans un tel cas, un mandat pourra être émis pour la souscription d'actions nouvelles (enregistré au compte 261 "titres de participation") et un titre sera émis pour les dividendes (et inscrit au compte 761 "produits des participations"). Pour cette opération, les moyens budgétaires nécessaires à la souscription d'actions seront mobilisés par les dividendes encaissés.

### **La libération par compensation avec une créance**

Les augmentations de capital en numéraire provenant d'apports nouveaux peuvent, dans certains cas, être libérées par compensation avec une créance liquide et exigible. Et il peut arriver - notamment dans le cas où la garantie d'emprunts a été précédemment mise en jeu - que la collectivité territoriale soit créancière de sa SEML qui procède à une augmentation de son capital.

La créance de la collectivité aura été constatée au débit du compte 276 "Autres créances immobilisées" lors du versement des fonds à la SEML et les moyens budgétaires auront été dégagés à ce moment. La compensation de cette créance avec la dette née de l'augmentation de capital est une opération d'ordre budgétaire donnant lieu à un mandat inscrit au 261 "Titres de participation" et un titre porté au 276 "Autres créances immobilisées".

## **3 - La réduction du capital**

### **La résorption de pertes par réduction du capital**

Le capital social d'une SEML peut être réduit de façon à absorber tout ou partie de ses pertes. Bien entendu, cette opération résulte d'une décision de l'assemblée générale des actionnaires ; elle peut être réalisée par annulation d'une partie des actions en circulation ou par réduction du nominal des actions.

Même si cette opération n'entraîne pour la collectivité territoriale actionnaire aucun versement de fonds (ceux-ci ayant déjà été décaissés lors de la libération des actions), elle comporte une réduction, actée juridiquement, de la valeur de ses actifs, en l'occurrence les actions qu'elle détient dans la SEML.

La solution consiste alors à considérer que l'on se trouve dans une opération de reprise sur titres de participation, opération d'ordre budgétaire, à inscrire au débit du compte 675 "valeur comptable des immobilisations cédées" dans la section de fonctionnement et au crédit du compte 261 "Titres de participation" dans la section d'investissement.

La moins-value sera ensuite transférée en section d'investissement par le débit du compte 19 "différences sur réalisations d'immobilisations" et le crédit du compte 776 "différences sur réalisations (négatives) reprises au compte de résultat". La provision pour dépréciation des titres de participation qui aura été précédemment constituée pour traduire la probable perte de valeur des actions de la SEML pourra alors faire l'objet d'une reprise.

### **Le remboursement d'actions**

Le cas du remboursement d'actions peut paraître simple a priori : c'est que le libellé utilisé laisse supposer que le montant payé par la collectivité pour acquérir des actions de la SEML lui est remboursé, en contrepartie de la suppression des dites actions.

Ce cas simple peut exister et il est alors procédé, chez la collectivité, comme pour une cession d'actions dont le coût de revient (opération d'ordre budgétaire à inscrire au débit du compte 675 "valeurs comptables des immobilisations cédées" par le crédit du compte 261 "titres de participation") correspond à leur valeur de souscription ou

d'acquisition par la collectivité et le prix (opération réelle portée au compte 775 "produits des cessions d'immobilisations") au montant remboursé.

Mais il faut aussi envisager des cas plus complexes tels que le remboursement d'actions moyennant l'attribution de biens meubles ou immeubles à la collectivité territoriale : ce cas peut notamment se rencontrer au moment du partage total ou partiel de la SEML. Dans une telle hypothèse, le schéma suivant pourrait être retenu :

- cession de la participation au débit du compte 675 "valeur comptable des immobilisations cédées" par le crédit du 261 "titres de participation" ;
- acquisition des biens meubles ou immeubles au débit des comptes 21 d'immobilisations concernés par le crédit du compte 775 "produits des cessions d'immobilisations" ;
- transfert en section d'investissement de la différence entre le prix d'acquisition ou de souscription des actions de la société et la valeur des biens reçus en échange par utilisation des comptes 19 "différences sur réalisation d'immobilisations" et 676 "différences sur réalisations (positives) transférées en investissement" ou 776 "différences sur réalisations (négatives) reprises au compte de résultat" selon le cas.

Plus délicat encore est le cas où la réduction de capital est effectuée, au moins pour partie, par transfert de créances relevant du fonctionnement. Dans ce cas, les écritures suivantes peuvent être proposées :

- cession de la participation au débit du compte 675 "valeur comptable des immobilisations cédées" par le crédit du 261 "titres de participation" ;
- constatation des créances par émission d'un titre débité à un ou plusieurs comptes 4 par le crédit d'un crédit des comptes concernés de la classe 7.

Il ressort de ce schéma d'écritures que l'opération consistant à annuler les actions détenues par la collectivité territoriale par transfert de créances ne dégage ni ne consomme de moyens budgétaires.

#### **4 - La modification de l'actionariat**

##### ***La vente d'actions***

Les développements présentés en matière d'achat d'actions de SEML sont, bien entendu, applicables au cas de la vente au moins pour ce qui concerne les pièces justificatives et les procédures de

réalisation.

La collectivité vengeresse émettra un titre correspondant au prix de vente des actions et l'inscrira selon les modalités prévues pour les cessions d'immobilisations. Les écritures sont les suivantes :

- cession de la participation au débit du compte 675 "valeur comptable des immobilisations cédées" par le crédit du 261 "titres de participation" ;
- émission d'un titre pour le prix de vente des actions inscrit au débit du compte de la classe 4 concerné par le crédit du compte 775 "produits des cessions d'immobilisations" ;
- transfert en section d'investissement de la différence entre le prix d'acquisition ou de souscription des actions de la société et le prix de vente par utilisation des comptes 19 "différences sur réalisation d'immobilisations" et 676 "différences sur réalisations (positives) transférées en investissement" ou 776 "différences sur réalisations (négatives) reprises au compte de résultat" selon le cas.

##### ***L'échange d'actions***

Le cas de l'échange d'actions de SEML est plus fréquent qu'il le paraît à première vue puisqu'il se retrouve dans les opérations de fusion. La collectivité territoriale actionnaire de la société fusionnée par absorption va ainsi échanger les actions qu'elle détient dans la société absorbée contre des actions émises à l'occasion de cette opération par la société absorbante.

Dans le cas de fusion, cette opération se traduira dans les comptabilités des SEML y participant : pour la société absorbante par une augmentation de capital et pour la société absorbée par sa disparition.

La collectivité territoriale qui échangera des actions de SEML dans une opération de fusion ne constatera à cette occasion aucun flux de trésorerie. En bonne logique, et sauf cas des rompus dont l'importance est en général réduite, l'échange d'actions ne comporte aucune modification du volume des actifs de la collectivité, puisque leurs valeurs respectives doivent être équivalentes.

Sur la base de ces constatations, aucune écriture n'est à enregistrer par la collectivité territoriale pour traduire l'échange d'actions découlant d'une fusion, sous réserve des rompus qui sont à traiter, selon le

cas, comme une souscription ou une cession d'actions.

Mais une autre approche est également envisageable si l'on considère que l'échange doit être analysé comme une aliénation d'actions de la société absorbée et une acquisition d'actions de la société absorbante.

- les opérations d'ordre budgétaire suivantes pourraient être enregistrées :
  - . au débit du compte 261 "titres de participation" par le crédit du compte 775 "produits de cessions d'immobilisations" serait portée la valeur attribuée aux actions émises par la société absorbante pour rémunérer l'apport qui lui est consenti ;
  - . au débit du compte 675 "valeurs comptables des immobilisations cédées" par le crédit du 261 "titres de participations" serait inscrit le coût de revient de la participation de la collectivité dans la société absorbée ;
  - . l'écart de valeur entre les titres des sociétés absorbée et absorbante serait transféré en section d'investissement au moyen d'un compte 19 "différences sur réalisations d'immobilisations" par le débit du compte 676 "différences sur réalisations (positives) transférées en investissement" ou le crédit du compte 776 "différences sur réalisations (négatives) reprises au compte de résultat" ;
- les rompus constituant une opération réelle donneront lieu, selon le cas, à l'émission d'un mandat de paiement ou d'un titre de recette à inscrire, soit au compte 261 "titres de participation", soit au compte 775 "produits de cessions d'immobilisations".

## 5 - La dissolution de la SEML

### **La dissolution suivie de la liquidation et du partage**

Le terme de liquidation (hors cas des procédures judiciaires) que la pratique retient généralement recouvre trois étapes juridiques distinctes :

- la dissolution de la société décidée par l'assemblée générale,
- la liquidation, à proprement parler, pendant laquelle la société réalise ses actifs et paie son passif,
- le partage entre les actionnaires de ce qui reste.

Seul le partage est susceptible de comporter des conséquences pour les actionnaires devant être traduites dans leurs écritures (hors cas de dépréciation des actions détenues qui peut intervenir à tous moments).

Au moment du partage - dès lors qu'il y a quelque chose à partager -, la collectivité territoriale actionnaire verra ses titres remboursés sous une forme ou une autre : numéraire, biens meubles ou immeubles, créances. Ces opérations seront alors enregistrées dans ses écritures de la même façon qu'en cas de réduction de capital non motivée par des pertes (cf. les développements précédents sur ce point).

Pour le cas où le partage ne comporte aucune consistance par absence d'actif net de la SEML, la valeur des actions détenues par la collectivité territoriale est à inscrire en fonctionnement par une opération d'ordre dont le débit est au compte 675 "valeurs comptables des immobilisations cédées" et le crédit au compte 261 "titres de participations". La moins-value est ensuite transférée en section d'investissement.

Lors du partage, il peut aussi être constaté que des créances sur la SEML sont irrécouvrables : les écritures correspondantes seront alors à enregistrer.

Les provisions précédemment constituées tant sur les titres que sur les créances sont alors à rapporter au résultat.

### **La dissolution sans liquidation**

Mais la dissolution d'une SEML et sa disparition définitive peuvent être effectuées sans qu'il soit procédé à sa liquidation et à son partage. Tel est notamment le cas lorsque la totalité de ses actions est réunie entre les mains d'un seul actionnaire qui procède à sa dissolution ou à sa fusion.

Si toutes les actions de la SEML sont réunies entre les mains d'un actionnaire appartenant au collège privé, la collectivité territoriale n'intervient qu'en qualité de vengeresse des actions dont elle était propriétaire : l'opération est à traiter comme une simple vente d'actions de la collectivité territoriale, sous réserve des formalités prévues pour la privatisation des entreprises du secteur public (information ou autorisation du ministère de l'économie).

Mais il faut aussi envisager le cas où la collectivité territoriale achète la totalité des actions de la SEML pour la dissoudre. La succession des opérations est alors la suivante :

- achat d'actions de la SEML par la collectivité territoriale qui est à enregistrer selon le schéma d'écritures applicable en la matière,
- partage de la société et donc remboursement de la totalité des actions par transfert d'un

patrimoine pouvant comprendre des biens, meubles ou immeubles, des créances et des dettes et de la trésorerie ; cette opération sera enregistrée dans les livres de la collectivité territoriale selon les mêmes modalités qu'une réduction de capital avec attribution d'actifs (cf. plus haut).

## Conclusion

Les quelques développements qui précèdent avaient pour objets d'illustrer la diversité des opérations sur actions d'une SEML qui peuvent survenir tout au long de son existence et leurs conséquences budgétaires et comptables pour les collectivités territoriales actionnaires. Même si la réglementation comptable actuellement exprimée formellement n'aborde pas tous les cas envisagés, ceux-ci existent néanmoins et la question de leur traduction dans les comptes et budgets est souvent posée dans la pratique.

Bien souvent, la réponse à la question découlera plus du bon sens que d'une technique comptable sophistiquée. Il convient d'observer une relative prudence dans le choix des écritures dont l'objet est seulement de traduire une réalité économique et financière qui s'inscrit dans un contexte juridique précis.

**Philippe GIAMI**

Expert-comptable, commissaire aux comptes  
Cabinet Comptes

## TRANSPARENCE ! VOUS AVEZ DIT TRANSPARENCE ?

Nos édiles veulent **améliorer la transparence de la vie financière**. Sont touchées par les nouveaux dispositifs les sociétés et **les associations**.

Les lois (NRE) instituent un contrôle des conventions conclues entre certaines associations et leurs dirigeants. Leur fonctionnement se rapproche des sociétés commerciales.

L'application des textes soulève des interrogations.

**Le nouveau régime des conventions réglementées** applicables à « l'économie sociale » est précisé dans l'article L 612-5 du Code de commerce « *Le représentant légal ou le commissaire aux comptes d'une personne morale de droit privé non commerçante ou d'une association visée à l'article L. 612-4 présente à*

*l'organe... un rapport sur les conventions passées directement ou par personne interposée entre la personne morale et l'un de ses administrateurs ou l'une des personnes assurant un rôle de mandataire social.*

**L'organe délibérant statue sur ce rapport »**

La vie juridique des associations est radicalement modifiée par ces nouvelles dispositions.

### 1. Le champ d'application

Sont visées les personnes morales de droit privé non commerçantes ayant une activité économique et les associations subventionnées ayant reçu de la puissance publique une subvention au moins égale à 150 000 €.

Les conventions visées sont nombreuses : Le texte ne prévoit pas de conventions interdites (emprunt, découvert en compte courant, etc...). Heureusement, ce texte a été complété par l'article L 2003-706 du 1<sup>er</sup> août 2003 (JO du 2 août 2003 page 13220) qui exclue du champ les conventions en raison de leur objet ou de leurs implications financières ne sont pas significatives pour aucune des parties !

### 2. Sont visés les administrateurs ou les personnes assurant le rôle de mandataire social

Il semble qu'il faille considérer comme dirigeant social tous les **dirigeants de droit** (membres du bureau, du conseil d'administration, président, secrétaire, trésorier etc...) **ou de fait**. Ainsi, **le directeur salarié** bénéficiant de larges délégations est concerné.

Les conventions conclues entre la structure et une personne interposée sont aussi soumises.

### 3. La procédure de contrôle

Un rapport sur les conventions visées doit être soumis à l'organe délibérant par le représentant légal ou par le commissaire aux comptes.

Le non respect de cette procédure entraîne deux conséquences :

- les conventions non approuvées poursuivront leurs effets,

- si la convention n'est pas approuvée, la partie à la convention devra supporter les conséquences préjudiciables à la personne morale.

**En résumé, le champ d'application de cette nouvelle réglementation est vaste, la nature des conventions soumises est extensive par rapport au droit des sociétés. Cependant certaines notions restent floues et feront l'objet de précisions ultérieures (décret ou jurisprudence).**

Ces procédures risquent de **décourager les bénévoles** qui dirigent des associations subventionnées. En revanche, les « affairistes » peu scrupuleux sont nettement visés. Enfin, il apparaît probable que **de nombreux contentieux** naissent à l'occasion de la mise en application de cette réglementation puisqu'il s'agira souvent de l'utilisation de fonds publics.

**Marc OUZOULIAS**

Expert Comptable, Commissaire aux Comptes  
CO EX CO

## **INTERVENTION DES ASSOCIATIONS DANS LES GESTIONS D'EQUIPEMENTS OU DE SERVICES PUBLICS**

Du fait du développement de leurs activités dans des domaines d'intervention similaires ou complémentaires (notamment dans le secteur social, sportif, culturel ...) et leur poursuite, le plus souvent, de buts d'intérêt général et désintéressé, les associations constituent des partenaires privilégiés des collectivités publiques, qui cherchent à soutenir leurs actions ou à les associer aux leurs.

Ce partenariat et ce soutien se manifestent le plus souvent par l'octroi de moyens financiers (subventions) ou matériels (mise à disposition de locaux, de matériel, voire de personnel).

Ils peuvent également prendre des formes plus avancées, l'organisme associatif intervenant alors directement dans la gestion d'un équipement ou d'un service public.

La sécurité juridique de telles formes de coopération peut s'avérer problématique, notamment au regard des risques de gestion de fait de fonds publics, de qualification des relations

ainsi organisées en délégation de service public ou de maintien du bénéfice du FCTVA.

### **I – INTERVENTION DES ASSOCIATIONS DANS LA GESTION D'EQUIPEMENTS OU DE SERVICES PUBLICS ET GESTION DE FAIT DE FONDS PUBLICS.**

La gestion de fait de fonds publics est définie par l'article 60-XI de la loi du 23 février 1963 qui dispose :

*« Toute personne qui, sans avoir la qualité de comptable public ou sans agir sous contrôle et pour le compte d'un comptable public, s'ingère dans le recouvrement de recettes affectées ou destinées à un organisme public doté d'un poste comptable ou dépendant d'un tel poste doit, nonobstant les poursuites qui pourraient être engagées devant les juridictions répressives, rendre compte au Juge financier de l'emploi des fonds ou valeurs qu'elle a irrégulièrement détenus ou maniés ».*

En application du principe édicté par le texte susvisé, relève de la gestion de fait de fonds publics la perception par une personne non habilitée à cet effet de recettes publiques.

Ainsi, une déclaration de gestion de fait peut viser des associations lorsque ces dernières encaissent des recettes qui devraient revenir à une collectivité publique, sans y être habilitées ou lorsqu'elles exercent une mission de service public sans en être régulièrement investies par la collectivité (sur ce point, voir réponse du ministre de l'intérieur Monsieur Masson, 26 avril 1993, JO Débats, Asnat, 2 août 1993, Revue du trésor 1993, p.724).

Dans une telle hypothèse, la gestion de fait résulte de la réunion de deux conditions :

- L'ingérence dans le recouvrement de recettes publiques ou générées par le fonctionnement d'un service public d'une part,
- L'absence d'habilitation régulière à ce recouvrement d'autre part.

La perception de recettes publiques ou, pour reprendre la terminologie du Juge des comptes, de recettes destinées à la caisse du comptable public, peut recouvrir plusieurs types de situations.

Tout d'abord, il peut s'agir de recettes générées par le fonctionnement d'un service public.

Le Juge financier reconnaît le caractère de service public aux services régulièrement créés par l'autorité compétente, mais également à ceux qui, bien que leur création n'ait pas résulté d'une décision de l'autorité compétente, ont été créés sur initiative privée et ont fonctionné dans les conditions similaires à celles d'un service régulier (Cour des comptes, 12 novembre 1959, Aullen, GAJF n°29, p.234).

Ainsi, les recettes provenant d'opérations réalisées par une association avec les moyens en locaux, personnel et matériel d'un organisme public soumis aux règles de la comptabilité publique, sont destinées, sauf habilitation régulière, à revenir à ce dernier, et être encaissées par le comptable public.

A cet égard, une réponse ministérielle relative aux risques de gestion de fait présentés par la gestion d'un service local par une association a précisé que « *sur ce point, le Juge des comptes a clairement établi que, dès lors que les moyens en matériel et en personnel de la collectivité étaient mis à contribution, les recettes provenant du service géré par l'association constituaient des ressources publiques* » (réponse du 1<sup>er</sup> ministre, Monsieur Arreckx, JO Débats sénat, 20 décembre 1990, Revue du trésor 1991, p.235).

Sont également reconnus comme des recettes destinées à la collectivité les produits générés par l'exploitation d'un équipement public.

Se sont ainsi vus reconnaître le caractère de fonds publics :

✓ Les produits de la location d'immeubles appartenant à une collectivité publique, qu'il s'agisse des recettes tirées de la location d'un immeuble communal à usage d'habitation (Cour des comptes, 30 juin 1988, Bertile et Etheve, arrêt jugement et communication des juridictions financières 1988, Berger Levrau, p.165), d'une salle des fêtes (CRC Bourgogne, 12 décembre 1985, Revue du trésor 1985, p.618 ; CRC Basse-Normandie, 16 février 1989, Revue du trésor 1993, p.703), d'installations sportives (CRC Aquitaine, 28 août 1986, p.167) ; ou d'espaces d'un musée (Cour des comptes, 21 mars 1996, Revue du trésor 1997, p. 118 ; Cour des comptes, 25 janvier 1996, Revue du trésor 1996, p.326) ;

✓ Les droits d'usage ou d'occupation, qu'il s'agisse, par exemple, des loyers d'emplacement de camping (CRC Alsace, 10 mars 1987 ; CRC

Auvergne, 2 avril 1987, Revue du trésor 1988, p.449), ou les redevances pour l'usage d'un centre aéré (CRC Auvergne, 19 mars 1987, Revue du trésor 1988, p.373).

Si les recettes provenant de la gestion d'un équipement ou d'un service public constituent ainsi des fonds publics, en principe destinés à la caisse du comptable public, il n'en demeure pas moins que la gestion d'un équipement ou d'un service public peut, à certaines conditions, être valablement confiée à un organisme privé sans risque de gestion de fait.

Tel est le cas, notamment, si le gestionnaire a la qualité de régisseur de recettes en application de l'article 18 du décret du 29 décembre 1962, ou de mandataire de la collectivité.

De même, la conclusion de conventions de concession, d'affermage ou de régie, peut valablement habiliter le cocontractant à encaisser les recettes résultant de l'exploitation d'installations publiques ou d'un service public.

En revanche, une simple convention de mise à disposition ou de gestion est en principe insuffisante pour autoriser le cocontractant à percevoir des loyers ou redevances pour l'utilisation d'un équipement public (Cour des comptes, 30 juin 1988, commune de Saint-Philippe, Berger Levrau, arrêts, jugements et communications des juridictions financières 1988, p.164 ; CRC Languedoc-Roussillon, 20 décembre 1989, association Montpelliéraine d'aide à la santé mentale, Revue du trésor 1991, p.850 ; CRC Picardie, 10 octobre 1989, SEM de Salouel, Berger Levrau 1989, p.152).

En revanche, n'a pas donné lieu à gestion de fait d'encaissement par une association du montant des prix de repas versés par les usagers d'un restaurant scolaire municipal, dans la mesure où une convention avait été passée avec la commune et les opérations avaient été effectuées conformément au dispositif contractuel prévu (Cour des comptes, 2 juin 1983, Caisse des écoles de la commune de Lescar, Revue du trésor 1984, p.467).

De même, la perception par une association de recettes afférentes à l'exploitation d'une discothèque et d'une brasserie installées dans un immeuble communal n'a pas été jugée constitutive de gestion de fait, ces installations ayant été confiées à l'organisme par une convention de

mise à disposition dont les modalités, et notamment le paiement des loyers stipulés, ont été respectées (CRC Lorraine, 3 février 1987, Revue du trésor 1987, p.572).

Il apparaît ainsi que la conclusion d'une simple convention de gestion n'est pas nécessairement suffisante pour habiliter le cocontractant de l'administration à percevoir les recettes générées par l'exploitation d'un équipement ou d'un service public.

Pour valoir titre légal à encaisser ces recettes, la convention doit, non seulement expressément habiliter le cocontractant à les percevoir, les conserver et les utiliser, mais également être financièrement équilibrée.

A ainsi été jugée comme ne conférant pas une habilitation suffisante la convention par laquelle un établissement public gérant un musée mettait à disposition d'une association des salles de ce musée, pour y organiser des actions de mécénat, en contrepartie du versement d'une somme forfaitaire de 10.000 Frs, le Juge ayant considéré que cette redevance était sans rapport avec le prix payé par les utilisateurs à l'association (Cour des comptes, 21 mars 1996, Gestion de fait du musée Rodin, Revue du trésor 1997, p.118).

Il apparaît ainsi qu'une collectivité peut valablement confier la gestion d'un équipement d'un service public et l'autoriser à percevoir les recettes afférentes en concluant avec elle un contrat de mandat, de concession, d'affermage ou de régie, voire une simple convention de mise à disposition, à la condition toutefois que cette dernière soit financièrement équilibrée et naturellement, que ses dispositions soient respectées.

## **II – INTERVENTION DES ASSOCIATIONS DANS LA GESTION D'EQUIPEMENTS OU DE SERVICES PUBLICS ET QUALIFICATION DE DELEGATION DE SERVICE PUBLIC**

Aux termes de l'article L.1411-1 du Code général des collectivités territoriales :

*« Une délégation de service public est un contrat par lequel une personne morale de droit public confie la gestion d'un service public dont elle a la responsabilité à un délégataire, public ou privé,*

*dont la rémunération est substantiellement liée au résultat de l'exploitation du service (...) ».*

Il ne peut donc y avoir délégation de service public que pour autant qu'une collectivité publique, d'une part confie véritablement la gestion de tout ou partie d'un service public à son cocontractant et, d'autre part, que la rémunération de ce dernier soit substantiellement assurée par les résultats de l'exploitation.

En l'absence d'une de ces conditions, la qualification de délégation de service public doit être écartée (sur le critère de la rémunération, voir article L.1411-1 du CGCT et la jurisprudence antérieure ; CE, 15 juin 1996, préfet des Bouches du Rhône, Rec. p.137 ; CE, 20 mai 1998, communauté de communes de Piémont-de-Barr, Rec. p.201 ; CE, 7 avril 1999, commune de Guilhaud-Granges, AJDA 1999, p.517, conclusions Catherine Bergeal ; CE, 30 juin 1999, Smitom, Rec. p.229 ; CAA Marseille, 5 mars 2001, préfet du Var, Gaz Pal. 7/8 août 2002, p.23).

Ainsi, dans une décision ville de Toulon, la Cour administrative d'appel de Marseille a refusé de qualifier de délégation de service public les relations entretenues par la commune de Toulon et l'association chargée de l'organisation du Salon du livre local aux motifs que :

*« Considérant qu'ainsi qu'il vient d'être dit, le comité officiel des fêtes de la ville de Toulon était le seul organisateur de la fête de la liberté, du livre de la francophonie 1997 ; qu'au surplus, il n'est ni soutenu, ni établi que le comité aurait retiré, par des redevances perçues sur le public, une rémunération substantielle de l'organisation de ladite manifestation ; que dès lors, les modalités d'organisation de ladite manifestation ne sauraient caractériser l'existence d'une délégation de service public » (CAA Marseille, 20 juillet 1999, commune de Toulon).*

Ainsi, pour que les relations entre une collectivité territoriale et une association puissent être amenées à être qualifiées en délégation de service public, il faudrait que, d'une part l'association participe effectivement à la gestion d'un service public institué comme tel et que, d'autre part, elle perçoive une rémunération substantiellement liée au résultat de l'exploitation.

Le Juge a pu considérer qu'un tel caractère substantiel pouvait être constitué à hauteur de 30

% des recettes (CE, 30 juin 1999, Smitom, Rec. p.229).

Les conséquences d'une éventuelle qualification des relations entre une collectivité territoriale et une association en délégation de service public sont d'importance.

En effet, en premier lieu, les relations ainsi développées hors du respect des procédures de mise en concurrence prévues par les articles L.1411-1 et suivants du CGCT seraient entachées d'irrégularité et susceptibles de faire l'objet d'une annulation par le Juge administratif.

Bien plus, les dispositions de l'article 432-14 du Code pénal réprimant les atteintes à la liberté d'accès et à l'égalité des candidats dans les marchés publics et les délégations de service public pourraient recevoir application.

Il convient toutefois de ne pas surévaluer ces risques de qualification en délégation de service public.

En effet, la jurisprudence, ainsi que l'illustre l'arrêt ville de Toulon cité plus haut, tend à refuser de réduire l'analyse de la nature juridique des relations entre associations et collectivités publiques, dans le cadre de la gestion d'un service ou d'un équipement public, aux seuls prismes du marché ou de la délégation de service public.

La solution ainsi dégagée est clairement partagée par la doctrine administrative.

Ainsi, dans une réponse à une question parlementaire (question écrite n°42196, JOAN, 21 août 2000, BJDCP, n°13, p.476), relative au partenariat développé entre les départements et certains associations dans le cadre de la gestion des services sociaux, le ministre de l'économie a considéré que :

*« (...) les conditions d'intervention de ces associations ne paraissent pas, dans la majorité des cas, permettre de considérer que leur rémunération est assurée par un prix. Il semble donc que ces associations, dont les ressources sont principalement ou entièrement constituées par des subventions, doivent être plutôt considérées comme collaborant ou participant au service public. Il ne s'agirait ni d'une délégation de service public, puisque ce dernier demeurerait de la compétence de la collectivité, ni d'un marché, mais d'une simple association au service public*

*d'organismes privés exerçant une activité d'intérêt public local et subventionnés à cet effet par la collectivité ».*

Dans le même sens, le ministre a posé en termes généraux que *« les conventions liant des associations à une collectivité qui les subventionne (...) n'ont pas à être systématiquement rangées dans la catégorie des délégations de service public ou dans celle des marchés publics »* (question écrite n°53463, JOAN, 2 avril 2001, p.1962, BJDCP n°17, p.368).

Il apparaît ainsi acquis, tant en doctrine qu'en jurisprudence, que les relations entre associations et collectivités publiques dans le cadre de la gestion d'un équipement ou d'un service public ne sont pas réductibles à la seule qualification de délégation de service public (pour une vue d'ensemble de ce problème, voir David Moreau, les risques de requalification de subventions aux associations ou en marché ou délégation de service public, AJDA 2002, p.902).

De cette façon, si une collectivité publique se contente d'associer une structure associative, dans un cadre partenarial, à la gestion d'un équipement ou d'un service public, sans lui en confier la gestion même, et que l'organisme de droit privé ne perçoit pas une rémunération substantiellement liée au résultat de la gestion de cet équipement ou de ce service, le risque de qualification de ces relations en délégation de service public semble pouvoir être raisonnablement circonscrit.

### **III – INTERVENTION DES ASSOCIATIONS DANS LA GESTION D'EQUIPEMENTS OU DE SERVICES PUBLICS ET RISQUE DE PERTE DE BENEFICE DU FCTVA.**

L'intervention d'une association dans la gestion d'un équipement ou d'un service public est susceptible de soulever des difficultés quant à la situation au regard du bénéfice du FCTVA des biens utilisés par l'organisme de droit privé dans ce cadre.

Le fonds de compensation de la TVA est un système mis en place par le Code général des collectivités territoriales pour permettre aux collectivités de récupérer, sur certaines dépenses, la TVA qu'elles ont supportée, récupération à laquelle elles n'auraient en principe pas droit, puisqu'elles ne figurent pas au nombre des

assujettis à cette taxe.

Les collectivités bénéficiaires du FCTVA font l'objet d'une énumération à l'article L.1615-2 du Code général des collectivités territoriales.

Le bénéfice du fonds n'est ouvert aux collectivités précitées que pour leurs dépenses réelles d'investissement (article L.1615-1 du CGCT), lesquelles s'entendent des dépenses comptabilisées à la section d'investissement du compte administratif principal et de chacun des comptes administratifs à comptabilité distincte (article R.1615-1 du CGCT).

Sont ainsi, en principe, éligibles au FCTVA les dépenses réalisées par une collectivité territoriale pour la construction et le gros entretien des équipements immobiliers dont elle est propriétaire.

Or, dans le cadre de leur intervention dans la gestion d'un équipement ou d'un service public, les associations peuvent être amenées à bénéficier d'une mise à disposition d'équipements appartenant à une collectivité publique.

Dans une telle hypothèse, cette dernière risquerait d'être privée du bénéfice du FCTVA.

En effet, l'article L.1615-7 du Code général des collectivités territoriales dispose que :

*« les immobilisations cédées ou mises à disposition au profit d'un tiers ne figurant pas au nombre des collectivités ou établissements bénéficiaires du fonds de compensation pour la taxe sur la valeur ajoutée ne peuvent donner lieu à une attribution dudit fonds ».*

Les associations ne figurant pas au nombre des bénéficiaires du fonds, le bénéfice de ce dernier devrait être exclu en cas de mise à disposition d'un équipement public au profit d'une association.

La doctrine administrative ne retient toutefois pas une solution aussi tranchée.

Elle considère en effet que le bénéfice du FCTVA peut être conservé à condition de satisfaire strictement aux deux conditions constituées, d'une part, par l'absence d'exclusivité de la mise à disposition et, d'autre part, par la possibilité d'accès à l'équipement pour le plus grand nombre des usagers potentiels dans des conditions d'égalité caractéristiques du fonctionnement du

service public (Rép. Min, JOAN question, 20 décembre 1999, n°35104, Revue du trésor 2000, p.222 ; Rép. Min. JOAN question, 31 août 1998, p.4829).

Il apparaît ainsi que, si la mise à disposition d'équipements propriétés d'une collectivité territoriale au profit d'associations est susceptible de remettre en cause le bénéfice du FCTVA sur ces équipements, le risque peut être prévenu dès lors que la mise à disposition n'est pas exclusive et que le bénéficiaire assure l'accès à l'équipement au plus grand nombre dans les conditions générales d'accès au service public.

En conclusion, s'il apparaît que l'intervention d'associations dans la gestion d'équipements ou de services publics est susceptible de générer :

- des risques au regard de la gestion de fait sur les fonds publics,
- d'une éventuelle qualification de ces relations en délégation de service public ou en matière de bénéfice du FCTVA,

ces risques peuvent néanmoins être prévenus.

A cet effet, il importe aux partenaires d'apporter une attention toute particulière à la rédaction des conventions définissant leurs relations.

**Delphine KRUST**  
Avocat au Barreau  
de Paris

**Stéphane PENAUD**  
Avocat au Barreau  
de Paris

## LA LOI SAPIN A DIX ANS : BILAN NUANCÉ

La Loi Sapin a fêté ses 10 ans cette année. Bien qu'ayant largement dépassé l'âge de raison, ce cadre juridique (L 1411.1 et suivants du CGCT) qui régit les délégations de services publics (DSP) est encore aujourd'hui appliqué avec difficulté par de nombreuses collectivités, qui ne disposent pas toujours en interne de l'ensemble des compétences nécessaires à la mise en œuvre de cette procédure complexe.

Ces difficultés peuvent :

- relever de la *gestion* même de la procédure (délai, rôle de la commission, conduite des négociations,...),
- ou être d'ordre *juridique* (rédaction du cahier des charges et du contrat final),

- *financier* (formule d'actualisation des tarifs, logique du compte d'exploitation prévisionnel)
- ou *technique* (par exemple, le respect des normes HACCP pour la restauration collective ou l'ISO 14000 pour une station d'épuration).

L'objet de cet article n'est pas d'aplanir tous les problèmes liés à la mise en place d'une DSP, mais d'en rappeler quelques principes importants issus de notre expérience concernant la gestion de la procédure et les aspects financiers, sans prétendre à l'exhaustivité.

### **1° Gestion de la procédure**

Certains points de forme doivent être impérativement respectés lors de la procédure, sous peine de recours éventuels :

- La commission de DSP doit avoir été constituée par vote de l'assemblée délibérante. La commission d'appel d'offres qui est susceptible d'exister par ailleurs pour les marchés publics ne peut pas être considérée de facto comme la commission de DSP.
- Le seul délai expressément mentionné dans la Loi est celui des 2 mois au minimum séparant l'avis de la Commission de DSP sur les offres des candidats et la délibération finale de l'assemblée approuvant le contrat.
- Lorsque la Commission de DSP se réunit, seuls les Élus (et le représentant de la DGCCRF) peuvent y participer. En aucun cas un fonctionnaire ou un consultant ne peut être présent lors des délibérations (contrairement à ce qui peut se pratiquer pour une commission d'appel d'offres dans le cadre du Code des marchés publics). De même, un Élu doit participer aux négociations avec les candidats.

Une bonne DSP passe nécessairement par un bon contrat. Il conviendra donc de résister à la tentation du « copié-collé ». Nous suggérons que le cahier des charges envoyé aux candidats soit systématiquement sous la forme du contrat final, sur lequel les candidats auront bien entendu la possibilité d'apporter des commentaires dans leur offre et lors des négociations.

Outre ces commentaires, il convient de demander aux candidats un compte d'exploitation prévisionnel

(CEP) selon un format fourni pour permettre la comparaison entre concurrents et un mémoire technique abordant l'ensemble des points pertinents de la DSP, selon sa nature (information du public et de la collectivité, mise en place d'autocontrôles et respect des normes, gestion de la crise, qualité et transparence du service, moyens mis en œuvre,...). A la fin des négociations, il faudra contractualiser sous forme d'annexes avec le candidat retenu l'ensemble des propositions quantitatives et qualitatives de son offre initiale et des modifications apportées au cours de la négociation.

### **2° Aspects financiers**

La Loi Sapin insiste sur la « dimension négociation » de la procédure. Les collectivités ne doivent donc pas hésiter à discuter le prix proposé dans l'offre initiale des candidats, tout en respectant bien entendu le secret commercial (en d'autres termes, la pratique consistant à révéler à un candidat la proposition financière d'un autre ne serait pas admissible).

Toutefois, il convient de ne pas s'attacher simplement au tarif (par exemple de l'eau ou du plateau repas en restauration collective). D'autres aspects financiers devront être abordés :

- Le bordereau de prix, le cas échéant (DSP eau et assainissement notamment), doit être négocié au même titre que les tarifs, ce qui constitue un point souvent éludé lors des négociations.
- Les formules d'actualisation, souvent fastidieuses, doivent être étudiées avec précaution, notamment sur trois points : éviter la surpondération du coefficient de l'indice reflétant les salaires ou d'un indice fluctuant avec le cours du pétrole (comme le TP10-3), s'assurer que la pondération devant chaque indice utilisé reflète bien l'économie générale du contrat en cohérence avec le compte d'exploitation prévisionnel, et vérifier que la date des indices « zéro » n'induit pas une première réactualisation sur plus de 12 mois.
- Le montant des pénalités devra être dissuasif. Trop de contrats comportent encore aujourd'hui des sanctions symboliques. Ces pénalités doivent cependant être rattachées à des indicateurs objectifs ou des délais clairement définis, mais réalistes pour le délégataire.

- ☑ Les seuils déclenchant une révision du contrat devront être fixés avec prudence, en anticipant l'évolution à moyen terme de la DSP, ce qui induit parfois un travail technique préliminaire à la DSP. En effet, un seuil trop faible pourrait remettre en cause le contrat négocié s'il est rapidement atteint, de même qu'un seuil élevé pourrait empêcher la collectivité de renégocier le contrat à son avantage en cas d'augmentation des volumes de la délégation (ex. m3 d'eau distribuée).

Enfin, on constate souvent qu'il est difficile de rapprocher le compte d'exploitation prévisionnel du contrat avec le compte financier des rapports subséquents du délégataire. Une méthode simple consiste à annexer au contrat une ventilation des charges du CEP selon leur nature : fixe, variable, et mixte, en demandant pour les deux dernières la clé de variation. Cette pratique, aujourd'hui limitée aux contrats portant sur la restauration collective, permet d'entamer une discussion avec le délégataire si des variations trop importantes apparaissent au cours de la vie de la DSP, notamment sur le poste « charges de structure ». Par ailleurs, elle permet de disposer d'une base solide pour négocier une éventuelle révision du contrat.

**Hervé DANDOIS**  
hdandois@orfis.fr

## COMMENT CONCILIER LE CODE DE L'ENVIRONNEMENT ET DES ACTIVITES SPORTIVES

### L'enduro motocycliste du Touquet a-t-il un avenir ?

**Commentaire du jugement du Tribunal administratif de Lille, 5 février 2003, Association France Nature Environnement c/ Préfet du Pas-de-Calais**

L'enduro motocycliste du Touquet, et plus généralement les enduros motocyclistes, ont-ils un avenir en France, voire même en Europe ? Telle est la question que l'on peut raisonnablement se poser au vu du jugement rendu par le Tribunal administratif de Lille<sup>1</sup> qui a annulé l'arrêté

préfectoral autorisant une des courses les plus prestigieuses qui soit en la matière, compte tenu de sa notoriété. On rappelle que cette épreuve d'endurance, d'une durée de trois heures, se déroule d'abord sur la plage, sur environ 6 Km, et se poursuit ensuite, de part en part, dans un massif dunaire (de "Mayleville").

Il est vrai qu'une grande partie des dunes de "Mayleville" dans lesquelles se déroule cette épreuve, créée par Thierry Sabine en 1975, ont été classées en zone naturelle d'intérêt écologique, faunistique et floristique de type I au titre de l'article L. 146-6 du Code de l'urbanisme, que le périmètre de la pointe nord du Touquet, traversé par l'enduro, a été reconnu comme un site classé par décret en date du 27 novembre 2001<sup>2</sup>, et qu'enfin les dunes de "Mayleville" ont été proposées comme site d'intérêt communautaire pour l'application de la directive CEE n°92-43 du 21 mai 1992.

Il n'était pas surprenant que l'arrêté préfectoral autorisant le 28<sup>ème</sup> enduro du Touquet ait donné lieu à une requête, déposée par l'association France Nature Environnement, sollicitant des juges Lillois l'annulation dudit arrêté.

On l'aura compris, les intérêts en jeu dans cette affaire apparaissent contradictoires : d'une part, protection d'espaces considérés comme "remarquable" ; promotion d'activités sportives prévues par la loi n°84-610 du 16 juillet 1984 notamment dans le cadre d'épreuves de sports motorisés sur des terrains non ouverts à la circulation, d'autre part.

Mais la balance des intérêts en présence n'était pas qu'écologique et sportive ; elle était aussi économique. En effet, l'enduro du Touquet a connu, au cours de ces dernières années, un succès populaire, mais aussi économique indéniable faisant passer le nombre de pilotes de 280 à plus de 1000 à la fin des années 1990<sup>3</sup>. Dans le même temps, le nombre de spectateurs est passé de 1000 à 350.000, montrant ainsi que l'épreuve, au fil des ans, avait quitté sa quasi confidentialité originelle pour devenir une course de masse générant ainsi, pour la Ville, un chiffre d'affaires de près de 18 millions de francs en 2001.

Pour demander l'annulation de l'arrêté préfectoral, l'association invoquait des moyens de légalité

*illégal*", Revue de l'environnement, n°107, avril 2003, p.56.

<sup>2</sup> JO. 4 décembre 2001.

<sup>3</sup> Cf. conclusions M. Bouzerand préc.

<sup>1</sup> AJDA 2003, p.1000, Conclusions. M.C Bouzerand ; Voir également, B. Busson, "L'Enduro du Touquet déclaré

interne et externe sur lesquels nous revenons ci-dessous.

### 1. Un enduro contesté sur la forme

Un des moyens invoqués par l'association reposait sur la violation de la loi du 11 juillet 1979 relative à la motivation des actes administratifs. Il résulte de l'article 2 de cette dernière que la décision individuelle " *qui déroge aux règles générales fixées par la loi ou le règlement* " doit être motivée.

En l'espèce, l'arrêté préfectoral dérogeait, en effet, à plusieurs dispositions du Code de l'environnement :

- l'article L.321-9, tout d'abord, qui dispose que " *sauf autorisation donnée par le préfet, après avis du maire, la circulation et le stationnement des véhicules terrestres à moteur autres que les véhicules de secours, de police et d'exploitation sont interdits, en dehors des chemins aménagés, sur le rivage de la mer et sur les dunes et plages appartenant au domaine public ou privé des personnes publiques lorsque ces lieux sont ouverts au public* ;

- l'article L.341-10 du même Code qui dispose que " *les monuments naturels ou les sites classés ne peuvent ni être détruits ni être modifiés dans leur état ou leur aspect sauf autorisation spéciale* " ;

- l'article L.362-1 du même Code qui interdit " *la circulation des véhicules [...] en dehors des voies classées dans le domaine routier [...] et des voies ouvertes à la circulation* ".

Dès lors que, parallèlement, l'article L.362-3, alinéa 2, du même Code autorisait néanmoins " *les épreuves et compétitions de sports motorisés [...], dans des conditions définies par décret en Conseil d'Etat, par le préfet* ", l'autorisation devait être motivée, en ce qu'elles dérogeait aux dispositions législatives susvisées.

L'insuffisance de motivation fut retenue par le Tribunal qui apporta, de ce point de vue, deux éclairages intéressants :

- il précise, tout d'abord, que la multiplicité des visas, ne suffit pas, à considérer que la décision comporte " *l'énoncé des considérations de droit et de fait qui constituent le fondement de la décision* " ;

- Par ailleurs, la motivation doit porter " *sur chacune des dérogations autorisées* ".

Or, tel n'était pas le cas puisque les motifs de l'autorisation comportaient des prescriptions insuffisantes, les organisateurs s'étant engagés à réparer " *les dégâts occasionnés par les concurrents et le public* ", et " *à canaliser le public afin d'empêcher le piétinement du cordon dunaire littoral* ", sans que des précisions soient fournies sur les modalités d'exécution de ces deux engagements.

La motivation étant insuffisante, l'arrêté préfectoral était voué à l'annulation.

### 2. Un enduro contesté sur le fond

2.1. *Les compétitions sportives motocyclistes sont-elles possibles en dehors des voies de circulation dans les milieux naturels ?*

C'est à cette difficile question qu'ont dû répondre les juges du Tribunal administratif de Lille. Comment, en effet, concilier les dispositions L.362-1 du Code de l'environnement qui interdit la circulation de véhicules en dehors des voies de circulation avec les articles L. 362-3 et L.321-9 qui autorisent respectivement les épreuves et compétitions de sport motorisés, avec l'autorisation du Préfet lorsqu'elles se déroulent sur la plage ou dans les dunes. Pour répondre à cette question, les juges se sont référés aux travaux parlementaires et ont ainsi estimé que le législateur a entendu " *concilier la protection de la nature [...] et la promotion des activités sportives* ", pour en déduire que sont autorisées " *les épreuves de sport motorisés sur les terrains [...] non ouverts à la circulation* ". Dès lors, la décision affirme clairement que les compétitions sportives motorisées sont possibles en dehors des voies de circulation, ce qui constitue incontestablement, sur le fond, une réponse de nature à rassurer les clubs organisateurs.

2.2. *Les "jumps"<sup>1</sup> constituent-ils des "aménagements légers" au sens de l'article R.146-6 du Code de l'urbanisme ?*

L'association requérante invoquait la violation des articles L.146-6, alinéa 3, et l'article R.146-2 du Code de l'urbanisme.

L'article L.146-6, alinéa 3 précité indique que " *les [...] décisions relatives [...] à l'occupation et à*

<sup>1</sup> L'enduro du Touquet comporte également des parties aménagées sur le parcours dans lesquelles du sable est charrié pour édifier des "jumps" - des sauts - .

*l'utilisation des sols préservent les espaces [...] sites et paysages remarquables ou caractéristiques du patrimoine naturel et culturel du littoral, et les milieux nécessaires au maintien des équilibres biologiques. Un décret fixe la liste des espaces et milieux à préserver comportant [...] les dunes [...] les plages [...]. Toutefois, des aménagements légers peuvent y être implantés lorsqu'ils sont nécessaires à leur gestion, à leur mise en valeur notamment économique ou, le cas échéant, à leur ouverture au public. Un décret définit la nature et les modalités de réalisation de ces aménagements".*

Les "jumps" pouvaient-ils être considérés comme entrant dans le champ de la dérogation prévue à l'article L.146-6, alinéa 3, précité, et partant, être considérés comme des "aménagements légers" ?

Le Tribunal administratif a répondu par la négative considérant que les aménagements visés par l'article R.146-2 du Code de l'urbanisme n'incluent pas "les aires de sport".

*2.3. L'enduro du Touquet constitue-t-il une "fouille" au sens de l'article .432-1 du Code forestier ?*

Selon cet article, "aucune fouille ne peut être effectuée dans les dunes de mer du Pas-de-Calais en dehors des espaces urbanisés au sens de l'article L.146-2 et suivants du code de l'urbanisme, et ce jusqu'à la distance de 200 mètres de la laisse de haute mer. Toutefois, des fouilles nécessitées par des travaux de maintien ou de restauration des dunes peuvent faire l'objet d'une autorisation administrative lorsque la situation l'exige. Le fait de pratiquer une fouille malgré l'interdiction prévue à l'alinéa précédent est puni d'une amende de 150 € par mètre carré fouillé".

S'appuyant sur des éléments factuels très précis, en particulier sur un rapport d'un technicien supérieur des travaux forestier de l'Etat, le Tribunal pouvait relever, à cet égard, que "l'effet combiné du passage des motos et du piétinement du public sur les hauteurs entraîne une déstabilisation de plus en plus marquée du cordon dunaire" du lieu-dit le Goulet, et que "la piste traversant des dépressions a été relevée par apport de sable lors des précédents enduros afin de permettre le passage des motos [...]".

Dès lors, le Tribunal pouvait conclure, compte tenu des effets négatifs sur l'environnement de l'enduro, que le Préfet devait assortir son autorisation de prescriptions suffisantes de nature

à circonscrire les atteintes à l'environnement, à minorer leur importance et à rendre réversibles de telles atteintes. Qu'en ne le faisant pas, le Préfet n'avait pas suffisamment tenu compte des intérêts des dispositions législatives précitées.

Faut-il dès lors conclure que l'enduro du Touquet est voué à une disparition inéluctable ?

La lecture du jugement nous invite à un optimisme prudent, dès lors que les courses d'enduro sur sable ne sont pas, en elles-mêmes, déclarées illégales. Elles seront néanmoins de plus en plus encadrées et contrôlées.

S'agissant des compétitions organisées sur les plages et dans les dunes, il est certain que les autorisations délivrées seront assujetties à des prescriptions de plus en plus draconiennes : obligations des organisateurs de réparer, les dommages et dégradations commis, ce qui nous paraît constituer une évidente et naturelle exigence de la part des autorités. Allant plus loin, on peut se demander si ces courses dites "de sable" ne conduiront pas les préfets à interdire l'accès à certaines dunes, en particulier celles présentant un caractère écologique. C'est déjà en ce sens que s'est prononcé le Conseil d'Etat<sup>1</sup> voici quelques années en les termes suivants :

*"Considérant que s'il appartient à l'autorité chargée de la police de la circulation des véhicules à moteur sur les plages d'assurer la protection de l'environnement, il ne ressort pas des pièces du dossier qu'en autorisant l'organisation d'une épreuve sportive motocycliste sur un parcours incluant pour partie les plages des communes de Hourtin et de Naujac-sur-Mer, le sous-préfet de Lesparre, qui, par l'arrêté attaqué, a notamment interdit l'accès des dunes à tout véhicule motorisé, prévu de matérialiser l'accès à la plage et exigé l'engagement écrit des organisateurs avec le concours du commandement de la IVe Région militaire, de réparer les dommages et dégradations de toutes sortes causés à l'environnement, ait insuffisamment tenu compte des intérêts dont les dispositions légales précitées ont confié la charge au représentant de l'Etat dans la département ; que, dès lors, le ministre de l'intérieur est fondé à soutenir que c'est à tort que par le jugement attaqué le tribunal administratif de Bordeaux a annulé l'arrêté du sous-préfet de Lesparre en date du 19 janvier 1987 autorisant*

<sup>1</sup> Conseil d'Etat, 19 juin 1991, Association Aquitaines alternatives, Req. n°104.827 à propos de l'enduro des Baïnes organisé à Hourtin.

*l'épreuve motocycliste "Enduro des Baïnes" sur le littoral des communes d'Hourtin et de Naujac-sur-Mer [...]*

S'agissant enfin des "autres enduros motocyclistes" - hors sable -, il nous paraît également certain qu'ils donneront lieu, de la part des autorités, au renforcement des prescriptions mises à la charge des clubs organisateurs. Ce n'est qu'à ce prix que de telles compétitions pourront perdurer et permettre ainsi de concilier le respect du Code de l'environnement et des activités sportives.

**Olivier RAYMUNDIE**

Docteur en Droit Public

Avocat à la Cour

Cabinet Latournerie-Wolfrom & Associés (Paris)

## LES ENJEUX DE LA QUALITE DANS LES SERVICES PUBLICS

***Après les entreprises industrielles, les entreprises de services, le secteur public se lance lui aussi dans la reconnaissance de la qualité de ses services par un organisme tiers indépendant.***

"Le service public appartient à tous les Français. Ses prestations doivent être assurées avec une exigence particulière de qualité, d'efficacité et d'économie." Jacques CHIRAC, le 8/01/2003

Le service public, comme son nom l'indique, se doit d'être délivré à tous les citoyens qui en ont besoin avec le même niveau de qualité partout où il est fourni, c'est l'un de ses principes fondamentaux.

Que ce soit au sein d'une commune, d'un EPCI, d'un département, d'une région ou de l'État, les services de l'administration doivent être délivrés dans le but de satisfaire tous les « clients » que nous sommes.

Il faut certes prendre en compte les particularités de notre administration, elle n'est pas une entreprise privée et les objectifs de fonctionnement ne sont pas les mêmes. Pour n'en citer qu'un seul, la rentabilité n'est évidemment pas l'objectif premier. Il ne s'agit pas de remettre en cause ce postulat. Cependant, il faut veiller à ne pas « pervertir » ce service public, jusqu'à ce qu'il devienne contraignant voire pénalisant.

### Les enjeux de la qualité dans les services publics

Il est important de comprendre les principaux apports d'une labellisation du service public :

- ☞ **D'une part**, cela lui vaut de réfléchir sur sa mission et de définir réellement les services à offrir (*périmètre*).
- ☞ **D'autre part**, cela lui permet de se demander à qui les offrir (*cible*), et donc d'envisager les moyens nécessaires pour les réaliser de la manière la plus adaptée qu'il soit (*efficacité*).
- ☞ **Enfin**, cela lui permet de se fixer des *objectifs* non pas en terme de rentabilité directe et immédiate, mais en terme d'*efficacité* et d'*efficacité*.

Certes le terme « qualité » commence à être un peu galvaudé, mais il offre l'avantage de bien définir les résultats attendus. On commence d'ailleurs à voir émerger des référentiels particuliers (Qualiville par exemple, pour les services d'une mairie) et à voir poindre des démarches ISO (mairie de Saint-Etienne, Conseil Régional Île de France pour ses achats publics,...). On observe aussi des démarches avec des référentiels propres d'évaluation et de constitution de plan d'amélioration (pour les missions locales en Ile de France,...).

### Une démarche Qualité : gage de stabilité du service public

Il est temps que nos Elus puissent faire reconnaître leurs efforts en matière de qualité des services qu'ils offrent aux citoyens. Mais le fait qu'ils soient Elus – donc par essence pour une durée définie - ne pose-t-il pas problème quant à la continuité nécessaire aux démarches qualité ?

En fait, on peut au contraire affirmer qu'une démarche qualité reconnue est un gage de stabilité qui fait en sorte que le service public soit assuré et que sa qualité ne dépende ni de la durée de mandats électifs, ni d'une orientation politique. Laissons les Elus orienter, donner les axes stratégiques, définir la politique. Donnons leur la possibilité de concevoir cette politique et de la mettre en œuvre, en leur offrant un guide, un système (qualité) réactif, qui permet de garantir la conformité du service public aux attentes des citoyens.

***La qualité concerne les services offerts directement aux administrés et l'ensemble des compétences d'une collectivité (restauration scolaire, eau & assainissement, transport, régulation routière, vidéo surveillance, grands travaux publics,...), nécessitant***

**un niveau de qualité tant dans la réalisation que dans la gestion du fournisseur.**

**Rappelons en conclusion que la qualité est l'un des trois socles du développement durable, et qu'à ce titre une démarche qualité constitue une approche particulièrement pertinente pour le secteur public.**

**Christian GIRAUD**  
cgiraud@orfis.fr

## **LE RESULTAT NET COMPTABLE DES ASSOCIATIONS ET LA SINCERITE DES COMPTES**

Les associations mettent en œuvre pour la 1<sup>ère</sup> fois, à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2000, les règles du Plan Comptable Associatif (décision du Comité de la Réglementation Comptable : Règlement 99-01 du 16 février 1999).

Il faut tout d'abord distinguer les associations qui doivent obligatoirement appliquer ce « plan comptable associatif » et celles qui en font une application volontaire.

Seules les associations soumises à l'obligation d'établir les comptes annuels, celles qui y sont soumises par leurs statuts ou contraintes par contrat de financement, ou encore celles disposant de subventions publiques de plus d'un million de francs ou ayant une activité économique et dépassant 2 des 3 critères définis par la loi du 1<sup>er</sup> mars 1984 et son décret du 1<sup>er</sup> mars 1985 (total du bilan : 10 MF, produits d'exploitation : 20 MF, 50 salariés) doivent appliquer les dispositions du plan comptable général (règlement CRC 99-03) et ses adaptations (règlement CRC 99-01) à compter des exercices ouverts à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2000.

Le plan comptable général ne se résume pas à une nomenclature.

Dans sa réécriture, en 1999, sous forme de code comptable, il comprend les dispositions relatives à l'objet et aux principes de la comptabilité, à la définition des actifs, des passifs, des produits et des charges. Le plan comptable traite aussi des règles de comptabilisation et d'évaluation ainsi que des dispositions en matière de tenue, structure, fonctionnement des comptes et documents de synthèse.

La comptabilité est ainsi définie par sa finalité qui est d'établir des comptes reflétant une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat de l'association. Cette notion d'image fidèle reste très liée aux obligations de régularité et de sincérité qui figurent dans notre plan comptable général.

Les obligations de régularité et de sincérité sont également basées sur la notion d'importance relative et montrent ainsi qu'il n'existe pas de vision unique de la régularité et de la sincérité.

La comptabilité est établie sur la base d'appréciations prudentes pour éviter le risque de transfert à partir d'incertitudes présentes sur des périodes à venir, d'éléments susceptibles de diminuer le patrimoine de l'association et son résultat.

Ces quelques rappels de principe du droit comptable sont tout à fait importants.

En effet, certaines associations avaient parfois tendance à souhaiter présenter par tous les moyens un résultat proche de 0 craignant que l'affichage d'un résultat positif ne vienne diminuer les subventions des exercices futurs.

**Avec l'application de cette nouvelle réglementation comptable, les provisions pour réserve de trésorerie, pour risques non identifiés ou pour investissements, ne sont désormais plus possibles.**

Les règles qui encadrent les retraitements possibles à la clôture sont définies par la nouvelle réglementation comptable. Ainsi, les subventions affectées à un projet défini, seront comptabilisées en produits et la part non consommée dans le cadre d'une convention annuelle sera affectée par le débit d'un compte 689 « engagements à réaliser sur ressources affectées » au compte 194 « fonds dédiés ».

Nous avons déjà présenté au mois de décembre 2000<sup>1</sup> les mécanismes spécifiques pour le traitement des subventions à la clôture, mais bien sûr l'association devra apporter toute la rigueur nécessaire à la justification de ce différé d'utilisation de ressources sur l'exercice suivant. Ainsi le Conseil d'Administration devra délibérer et rendre compte, dans ses procès-verbaux, des décisions pour les affectations à l'exercice suivant.

<sup>1</sup> N° de décembre 2000 "Association, mode d'emploi

La question des provisions est une question générale, les associations devant appliquer les règles et principes du plan comptable général.

Si la prudence reste l'un des principes fondamentaux de la comptabilité, il a parfois été constaté que l'application de ce principe dans la pratique amenait à une distorsion par la constatation de provision trop importante au détriment de l'image fidèle.

Jusqu'à présent, les règles n'étaient pas suffisamment définies pour permettre un encadrement rigoureux des provisions pour risques et charges.

L'exercice du principe de prudence ne doit pas permettre la création de réserves occultes ou de provisions excessives.

La surévaluation délibérée des passifs ou des charges amènerait à remettre en cause la sincérité des états financiers.

Les provisions pour risques et charges ont pour objet de couvrir des dettes ou des pertes qui sont nettement circonscrites quant à leur nature, mais à la date de clôture du bilan, sont ou probables ou certaines mais indéterminées quant à leur montant et quant à leur date de survenance.

Les provisions pour risques et charges ne peuvent avoir pour objet de corriger les valeurs des éléments de l'actif et il doit être tenu compte de tous les risques prévisibles et des pertes éventuelles qui ont pris naissance au cours de l'exercice ou d'un exercice antérieur même si ces risques ou pertes ne sont connues qu'entre la date de clôture et la date à laquelle le bilan est établi.

Pour pouvoir constituer une provision, il faut que l'association ait créé une attente chez un tiers, il faut qu'il y ait une obligation. Ainsi, les pertes d'exploitation futures ne répondant pas à la définition d'un passif, ne peuvent pas être provisionnées car, en général, une perte d'exploitation ne résulte pas d'une obligation envers un tiers. Les pertes sur contrat doivent être provisionnées dès qu'elles deviennent probables. Les garanties données peuvent faire l'objet de provisions comme les procès ou litiges qui mettent en jeu la responsabilité de l'association.

Il ne peut être question ici de traiter de tous les cas possibles de provisions pour risques et charges. L'association devra, avec le concours et le conseil

d'un expert-comptable, analyser la situation et les possibilités de calculer des provisions dans le respect des dispositions du droit comptable.

Le résultat doit donc être la traduction de l'ensemble de ces principes et non un solde « cosmétique » d'affichage ne perturbant pas la lecture des comptes. Et c'est là que survient une difficulté. En effet, les associations qui exercent plusieurs activités ne doivent pas confondre les comptes annuels (bilan, compte de résultat, annexe) qui traduisent la vision globale du patrimoine et du résultat de l'association avec les comptes d'emploi, les comptes administratifs ou les comptes-rendus financiers pour chaque financement qui est accordé à l'association. Pour cela, il faudra bien évidemment disposer d'une comptabilité analytique dans le cas d'associations importantes pour ventiler le résultat selon les différents secteurs d'activité. Les financeurs doivent aussi apprendre à lire les comptes des associations à la lumière de l'ensemble de ces dispositions.

**Gérard LEJEUNE**  
Expert-comptable  
France-Défi

## **LES CONTROLES PUBLICS DES ASSOCIATIONS<sup>1</sup>**

Les associations sont du fait de la nature publique de leurs financements soumises à de nombreux contrôles. Nous aborderons succinctement le contrôle par la cour des comptes et les chambres régionales des comptes, le contrôle par des services d'inspection, le contrôle d'Etat, la mission interministérielle d'inspection du logement social et le contrôle par les collectivités locales.

### **CONTROLE PAR LA COUR DES COMPTES ET LES CHAMBRES RÉGIONALES DES COMPTES**

Les associations qui reçoivent des aides financières de l'Etat ou de collectivités locales peuvent faire l'objet de contrôle facultatif de la part de la Cour des comptes ou des chambres régionales des comptes suivant le Code des juridictions financières.

Par ailleurs le compte « emploi des ressources collectées auprès du public, dans le cadre des campagnes menées à l'échelon national par les organismes », peut être contrôlé.

<sup>1</sup> Article publié dans "Association Mode d'Emploi"

Les observations formulées sont adressées au président des organismes, qui est tenu de les communiquer au conseil d'administration et à l'assemblée générale lors de la première réunion qui suit.

La Cour des Comptes exerce le contrôle des associations qui bénéficient d'un concours de l'Etat ou qui sont financées par la générosité publique, alors que la Chambre régionale est compétente pour les concours financiers provenant des collectivités locales.

**La mission de la juridiction comporte trois aspects :**

Le contrôle de régularité concerne le respect par les associations de leurs obligations légales, le contrôle de la gestion, évaluation de la pertinence du recours à la formule associative pour l'accomplissement de missions d'intérêt général.

**La procédure :**

La décision de contrôler l'association résulte de la programmation de la Cour ou de la chambre.

Un Magistrat et ou un Rapporteur, à qui revient d'effectuer le contrôle, est désigné par le Président. Les résultats du contrôle sont transmis au Ministre de l'Economie des Finances et du Budget, aux dirigeants de l'organisme et aux autorités de tutelle, si les choses sont graves ou exemplaires, ils sont mentionnés dans un rapport public annuel.

**CONTRÔLE PAR DES SERVICES D'INSPECTION**

**L'Inspection Générale des Finances (IGF)**

L'IGF a pour fonction de contribuer à une gestion saine et efficace des deniers publics et s'applique à tous les organismes qui bénéficient de fonds publics.

Des interventions de contrôle sont faites sur place avec un accès à tous les documents.

Avant la réalisation d'un rapport, une séance de mise au point est nécessaire avec le chef du service intéressé : Règle du contradictoire.

Le définitif, écrit par un Inspecteur Général, est adressé au Ministre et est sa propriété.

**L'Inspection Générale des Affaires Sociales (IGAS)**

L'IGAS est un corps interministériel de contrôle chargé d'apporter au ministère de l'emploi et de la solidarité, toutes les informations relatives aux politiques menées dans ce domaine.

Les missions d'inspection des institutions qui interviennent dans le champ social ont pour objet la vérification du respect de la réglementation et du bon usage des fonds publics.

Un rapport est établi, la règle du contradictoire constitue une garantie de rigueur et d'objectivité du contrôle.

**LE CONTROLE D'ETAT**

Il doit agir en continu pour identifier et prévenir des risques économiques et financiers, contrôler les procédures obligatoires et exercer un contrôle temporaire sur les entreprises ayant bénéficié d'aides de l'Etat.

Il informe régulièrement l'organisation sur les orientations et la réglementation fixées par les pouvoirs publics

Le contrôle se fait par une présence sur place avec un accès à tous les documents, ainsi qu'une participation au conseil d'administration avec voix consultatives.

**La Mission Interministérielle d'Inspection du Logement Social (MILOS)**

Il a pour mission d'apprécier le respect général de la réglementation et la bonne utilisation des aides publiques dont un organisme et les occupants d'un parc de logements ont bénéficiés.

L'Etat doit assurer la prise en compte des politiques territoriales ainsi qu'adapter les instruments juridiques, financiers, fiscaux de l'aménagement et du logement.

**CONTRÔLE PAR LES COLLECTIVITÉS**

Les textes anciens permettent aux collectivités d'exercer un contrôle sur l'utilisation des subventions remises aux associations.

La deuxième disposition est l'obligation, pour l'association subventionnée, de fournir un certain nombre de documents financiers à la collectivité.

On voit, par conséquent, que les collectivités ne sont pas dépourvues de moyens d'action.

De plus, la loi du 6 février 1992 (art. 47-1) a permis à l'exécutif local, c'est-à-dire au maire, au président du conseil général ou au président du conseil régional, de solliciter de la part du président de la chambre régionale des comptes, une vérification sur la gestion de l'association ou de l'organisme financé et, de manière très large, puisqu'il suffit que l'association ait reçu un concours financier de 1 500 euros.

Lors de ces contrôles, les associations doivent tenir à la disposition des contrôleurs l'ensemble des pièces justificatives permettant de retracer le bon usage des deniers publics.

**Gérard LEJEUNE**  
Expert-comptable  
France-Défi

## TVA SUR OPÉRATION D'AMÉNAGEMENT

D'un point de vue opérationnel, l'aménagement peut être défini comme le processus de production de terrains à bâtir comportant :

- l'acquisition de terrains à bâtir ;
- la construction d'équipements : • particuliers à certains terrains qui sont destinés à devenir la propriété de leurs utilisateurs finaux ; • généraux, d'infrastructure ou de superstructure, qui ont vocation à s'incorporer au domaine de la collectivité concernée ;
- la revente des terrains aménagés.

Cette activité de production de terrains à bâtir est régie, pour ce qui concerne la TVA, par l'instruction du 8 novembre 1988 (BOI 8 A-7-88). Comme conséquences de la notion même d'aménagement, il convient de noter les caractéristiques suivantes :

- l'aménagement constitue une activité qui entre normalement dans le champ d'application de la TVA et ce, quel que soit l'opérateur : il importe peu qu'il s'agisse d'une entreprise privée ou d'une personne morale de droit public ;
- chaque opération constitue un secteur distinct d'activité.

### La TVA collectée

Les recettes tirées de la vente de terrains aménagés sont normalement soumises à la TVA calculée au taux de 5,5 % pour ceux destinés à supporter des logements sociaux (financés par PLA) et au taux de 19,6 % dans tous les autres cas. De la même façon, les ventes d'immeubles (par exemple pour les équipements) sont normalement passibles de la TVA. Ce principe général découle du régime de la TVA immobilière qui inclut notamment dans son champ d'application les mutations de propriété :

- des terrains à bâtir, ce que sont les terrains aménagés,
- des immeubles vendus en l'état futur d'achèvement ou des immeubles achevés vendus pour la première fois dans les 5 ans de leur achèvement (sauf cas d'une première mutation au profit d'un marchand de biens).

Mais il est possible que la vente d'immeubles échappe à la TVA en raison d'exonérations :

- qui s'appliquent obligatoirement : tel est le cas des cessions de terrains à bâtir consenties par des collectivités territoriales à des OPHLM (article 261-5-2° du c.g.i.) ;
- optionnelles : par exemple celles résultant de la tolérance administrative qui exonère de TVA les acquisitions d'immeubles poursuivies par l'État ou les collectivités territoriales et leurs établissements publics (articles 1040 et 1042 du CGI.).

Depuis l'instruction administrative de 1988, tous les versements de la collectivité initiatrice de l'opération pour son financement sont taxés.

Si la collectivité organisatrice est également l'aménageur, il s'agira d'un virement interne de son budget général à son budget annexe d'aménagement (et, en tout état de cause, à ce secteur distinct d'activité au regard de la TVA). Dans ce cas (cf. à ce sujet l'instruction du 8 septembre 1994 (BOI 3-CA-94, n° 152 et 153), le principe veut que le virement interne ne soit pas soumis à la TVA, sauf option exercée par la collectivité.

Si la collectivité organisatrice n'est pas l'aménageur, les versements de fonds sont soumis à la TVA au taux normal. Il convient de souligner que l'administration considère que sont imposées à la TVA non seulement les subventions mais aussi toutes les sommes, ce qui pose le problème de la taxation des avances remboursables. Cette position est fondée sur le texte même de l'instruction de 1988 : *"les sommes reçues par l'aménageur au titre d'une opération d'aménagement doivent être imposées à la TVA quelles que soient leur nature, leur cause ou la date de leur versement"* dont les termes sont, presque, repris dans l'instruction du 8 septembre 1994 au n° 149 : *"Le régime de TVA des opérations d'aménagement de zones défini à la suite de l'arrêt du Conseil d'État du 7 mai 1986 TERRABATIR est commenté dans une instruction du 8 novembre 1988 (BOI 8 A-7-88). Les principes d'imposition qui y sont précisés ne sont pas modifiés par la présente instruction. Il est notamment rappelé que les sommes reçues pour l'aménagement doivent, quelle que soit leur nature, être imposées à la TVA."* Notons que cette position paraît contraire aux termes de l'instruction de 1988 qui note : *"les sommes que peut recevoir l'aménageur, de la part de la collectivité locale notamment, en contrepartie des dépenses d'équipements généraux mises à sa disposition constituent donc un élément de sa base d'imposition dans la mesure où elles concourent à la réalisation de recettes imposables<sup>2</sup>".* Et le renvoi <sup>2</sup> précise : *"Cette disposition est applicable aux subventions versées ..."*. En pratique, les avances réellement remboursables (et il convient de le démontrer, notamment par un bilan prévisionnel de l'opération) échappent à la TVA ; seules y sont soumises celles qui sont ainsi nommées alors qu'il s'agit, en fait, d'acomptes sur participations.

### **La déduction de la TVA**

La déduction de la TVA afférente aux dépenses exposées pour une opération d'aménagement est normalement effectuée par application de la règle de l'affectation : chaque dépense doit être affectée à une opération taxable ou non taxable et sera ou non récupérable en conséquence. Il est toutefois admis de faire application d'un prorata de déduction calculé en fonction de la part taxable des recettes. Ce prorata est alors calculé chaque année et permet de déterminer la part récupérable de la TVA.

Les opérations d'aménagement se déroulent habituellement sur plusieurs années de sorte que le prorata de déduction calculé chaque année peut s'avérer, dans certains cas, défavorable. Il a donc été admis que l'aménageur déduise la TVA acquittée sur les dépenses en fonction d'un prorata prévisionnel et qu'il procède, en fin de période, aux régularisations nécessaires. Mais le prorata prévisionnel ne peut valoir que pour une - ou plusieurs - durée de 5 ans, à l'issue de laquelle il est procédé à une régularisation définitive. Son inconvénient majeur est l'absence de possibilité, pendant les périodes de 5 ans, d'obtenir le remboursement d'éventuels crédits de TVA : il est ainsi, en pratique, peu utilisé.

### **Les acquisitions de terrains**

L'aménageur qui procède à l'acquisition de terrains en vue de leur aménagement et de leur revente doit normalement acquitter de la TVA sur le prix payé à cette occasion. Corrélativement, il prend l'engagement de réaliser les constructions projetées dans un délai de 4 ans à peine de ne pouvoir récupérer la TVA payée ou, s'il l'a déjà récupérée, de payer les droits d'enregistrement augmentés d'une pénalité de 6 %. À noter que le délai de 4 ans est opposable aux sous-acquéreurs successifs.

En matière d'aménagement, cette difficulté est généralement surmontée par la réalisation des acquisitions foncières en exonération de TVA par application des articles 693, 696, 1040, 1042 ou 1045 du c.g.i.. Mais, dans ce cas, la revente des terrains aménagés qui est, elle, normalement passible de la TVA en rend l'acquéreur redevable de sorte que le vendeur (l'aménageur en l'occurrence) ne peut récupérer la TVA sur les dépenses d'équipement. Il convient alors de veiller, dans l'acte de vente, à ce que l'aménageur prenne la position de

redevable de la TVA sur le prix du terrain aménagé vendu.

### Les enjeux de l'exonération de TVA des cessions de terrains

Il est possible de raisonner sur une opération d'aménagement qui présente, pour une année considérée, les données financières suivantes.

- ventes et participations H.T. imposées à la TVA	100
- vente H.T. envisagée pour l'exercice	300
- TVA comprises dans les dépenses	80

Si la vente est consentie en exonération de TVA, le prorata de déduction de l'aménageur pour l'année considérée sera calculé ainsi :

recettes taxables à la TVA	100
recettes totales, soit 100 + 300	400
soit un prorata de déduction de	<u>25 %</u>

Selon ce prorata de déduction, la TVA récupérable sera de 20 (soit 80 x 25 %) et la TVA non récupérable de 60. S'il est supposé que l'opération d'aménagement est effectuée au risque financier de la collectivité territoriale et que la TVA non récupérable vient augmenter son déficit prévisible, celle-ci verra sa participation augmentée de 60 H.T., soit 71,76 T.T.C.. Si la collectivité organisatrice est aussi l'acquéreur, l'exonération de TVA coûtera :

Opérations	avec TVA	sans TVA
TVA payée sur l'acquisition (300*19,6%) : +	58,80	0,00
récupération de la TVA (FCTVA ou voie fiscale) : -	-58,80	0,00
incidence sur la participation finale : +	0,00	71,76
coût total pour la collectivité : =	0,00	71,76

### La TVA sur la cession d'équipements

Soit l'opération d'aménagement suivante :

Postes	n	n+1	n+2	Totaux
Etudes	40 000	35 000	5 000	80 000
Acquisitions foncières	100 000	250 000	150 000	500 000
Travaux	20 000	50 000	60 000	130 000
Frais financiers	10 400	27 200	27 200	64 800
Frais de gestion	6 400	13 400	8 600	28 400
Total H.T. des dépenses	176 800	375 600	250 800	803 200
Ventes en TVA	40 000	180 000	200 000	420 000
Ventes en exonération de TVA	10 000	0	300 000	310 000
Emprunts	130 000	210 000	-340 000	0
Totaux des recettes H.T.	180 000	390 000	160 000	730 000

Total de la TVA sur dépenses	11 760	16 660	12 740	41 160
------------------------------	--------	--------	--------	--------

Données : frais de gestion de 4 % des études, acquisitions et travaux ; emprunts à 8 %, mobilisés en début d'année ; TVA à 19,6 % sur études, travaux et ventes soumises ; participations égales au coût des équipements remis et équilibre de l'opération.

La remise gratuite des équipements à la collectivité organisatrice (cas 1) conduit aux calculs suivants, tout au long du déroulement de l'opération :

Postes	n	n+1	n+2	Totaux
Ventes en TVA	40 000	180 000	200 000	420 000
Ventes d'équipements	0	0	82 118	82 118
Totaux des recettes en TVA	40 000	180 000	282 118	502 118
Recettes totales d'exploitation	50 000	180 000	582 118	812 118
<b>Prorata de TVA</b>	80,00%	100,00%	48,46%	

TVA collectée	7 840	35 280	55 295	98 415
TVA déductible	-9 408	-16 660	-6 174	-32 242
<b>TVA différentielle</b>	-1 568	18 620	49 121	66 173

Bilan TTC de l'opération d'aménagement

Postes	n	n+1	n+2	Totaux
Études	47 840	41 860	5 980	95 680
Acquisitions foncières	100 000	250 000	150 000	500 000
Travaux	23 920	59 800	71 760	155 480
Frais financiers	10 400	27 200	27 200	64 800
Frais de gestion	6 400	13 400	8 600	28 400
TVA différentielle	-1 568	18 620	49 121	66 173
<b>Total des dépenses T.T.C.</b>	186 992	410 880	312 661	<b>910 533</b>
Ventes en TVA	47 840	215 280	239 200	502 320
Ventes sans TVA	10 000	0	300 000	310 000
Ventes d'équipements	0	0	98 213	98 213
Emprunts	130 000	210 000	-340 000	0
<b>Total des recettes T.T.C.</b>	187 840	425 280	297 413	<b>910 533</b>

La vente des équipements en exonération de TVA (cas 2) exigera les calculs de TVA suivants :

Postes	n	n+1	n+2	Totaux
Ventes sans TVA	10 000	0	300 000	310 000
Ventes d'équipements	0	0	83 928	83 928
Totaux des recettes sans TVA	10 000	0	383 928	393 928
Recettes totales d'exploitation	50 000	180 000	583 928	813 928
<b>Prorata de TVA</b>	80,00%	100,00%	48,46%	

TVA collectée	7 840	35 280	39 200	82 320
TVA déductible	-9 408	-16 660	- 4 364	- 30 432
<b>TVA différentielle</b>	-1 568	18 620	34 836	51 888

Bilan TTC de l'opération d'aménagement

Postes	n	n+1	n+2	Totaux
Études	47 840	41 860	5 980	95 680
Acquisitions foncières	100 000	250 000	150 000	500 000
Travaux	23 920	59 800	71 760	155 480
Frais financiers	10 400	27 200	27 200	64 800
Frais de gestion	6 400	13 400	8 600	28 400
TVA différentielle	-1 568	18 620	49 121	66 173
<b>Total des dépenses T.T.C.</b>	186 992	410 880	312 661	910 533
Ventes en TVA	47 840	215 280	239 200	502 320
Ventes sans TVA	10 000	0	300 000	310 000
Ventes d'équipements	0	0	98 213	98 213
Emprunts	130 000	210 000	-340 000	0
<b>Total des recettes T.T.C.</b>	187 840	425 280	297 413	910 533

La vente en TVA des équipements (cas 3) obligera aux calculs suivants :

<b>Total des recettes T.T.C.</b>	187 840	425 280	297 413	910 533
----------------------------------	---------	---------	---------	---------

	CAS (1)	CAS (2)	CAS (3)
Contrepartie des équipements	82 118	83 928	82 118
TVA payée	16 095	0	16 095
FCTVA	0	0	-16 095
Coût net supporté	98 213	83 928	82 118

Bilan T.T.C. de l'opération d'aménagement

Postes	n	n+1	n+2	Totaux
Études	47 840	41 860	5 980	95 680
Acquisitions foncières	100 000	250 000	150 000	500 000
Travaux	23 920	59 800	71 760	155 480
Frais financiers	10 400	27 200	27 200	64 800
Frais de gestion	6 400	13 400	8 600	28 400
TVA différentielle	-1 568	18 620	49 121	66 173
<b>Total des dépenses T.T.C.</b>	186 992	410 880	312 661	910 533
Ventes en TVA	47 840	215 280	239 200	502 320
Ventes sans TVA	10 000	0	300 000	310 000
Ventes d'équipements	0	0	98 213	98 213
Emprunts	130 000	210 000	-340 000	0
<b>Total des recettes T.T.C.</b>	187 840	425 280	297 413	910 533

Comparaison des solutions

	CAS (1)	CAS (2)	CAS (3)
Contrepartie des équipements	82 118	83 928	82 118
TVA payée	16 095	0	16 095
FCTVA	0	0	-16 095
Coût net supporté	98 213	83 928	82 118

**Conclusion**

Quel que soit le mode de réalisation d'une opération d'aménagement, il importe de connaître les règles de TVA qui s'appliquent de plein droit. Les options permises par ces règles ne sauraient être négligées dans la mesure où elles comportent des conséquences financières, parfois importantes pour les collectivités territoriales. Il faut se convaincre que l'esprit de ces règles peut être ainsi résumé : payer de la TVA peut être financièrement avantageux.

**Philippe GIAMI**  
Expert-comptable, commissaire aux comptes  
COMPTES