


Le traitement comptable et fiscal de la Convention publique d'aménagement

- Gérard JOLLY 
- Philippe TOURNES
- Bertrand BOISSEAU
- Animation de l'atelier: Jean-Marie BERNARD/
FNSEM

Le contexte

par B. BOISSEAU / Bureau Francis Lefebvre

- La loi n°96-987 du 14 novembre 1996 relative à la mise en œuvre du pacte de relance pour la ville: l'introduction des concessions de restructuration urbaine.
- L'avis n°99-05 relatif au traitement comptable des concessions d'aménagement dans les SEML: il abroge l'avis n°93-09 du 8/12/1993).
- L'article 40 de la loi de finances pour 1999: l'introduction officielle de la notion de TVA sur marge dans les opérations d'aménagement concédées.

Le contexte

- La loi n°2000-1208 du 13 décembre 2000 relative à la solidarité et au renouvellement urbain.
- La loi «S.R.U.» apporte d'importants changements:
- L'article L.300-1 du C.U. est modifié: introduction des notions de renouvellement urbain et de projet urbain.
- Introduction d'un nouveau contrat: la convention publique d'aménagement.

Le contexte

- L'introduction d'un régime financier propre aux C.P.A: le concédant participe au coût de l'opération d'aménagement.
- La participation est déterminée dans son montant total à peine de nullité de la C.P.A.
- Le montant de la participation est approuvée par l'assemblée délibérante de la collectivité locale.
- Toute révision de la participation fait l'objet d'un avenant à la C.P.A. approuvé par la C.L.

Le contexte

- La réécriture de l'article 207-1 6°bis du CGI afin d'exonérer légalement de l'IS les opérations réalisées dans le cadre de C.P.A: art.9 de la loi «S.R.U.»
- La loi n°2002 du 2 janvier 2002 tendant à moderniser le statut des SEML complète le régime financier de la C.P.A.
- Son article 7 prévoit la possibilité pour la collectivité locale de consentir des avances de trésorerie à une opération gérée par une SEML liée à une Collectivité par une C.P.A.

Le contexte

- L'article 4 de la loi introduit un nouveau cas d'éligibilité au F.C.T.V.A.: le financement d'un équipement public destiné à être intégré dans le patrimoine de la Collectivité ouvre droit au F.C.T.V.A.
- La doctrine administrative régissant le régime fiscal des opérations d'aménagement tant en matière de TVA, que d'impôt direct demeure inchangée.
- L'Etat, les C.T. et la C.D.C. financent le renouvellement urbain, par exemple: 425 millions d'euros en 2001 sur fonds propres C.D.C.

Le volet comptable

par G.JOLLY / C.P.S. France

Distinction concession d'aménagement / C.P.A.

- Passage de l'opération unique à l'opération « multiple ».
- Concession d'aménagement: Unité de traitement de l'opération d'aménagement du fait de son contrat.
- C.P.A: Opération d'aménagement globale incluant des actions et opérations d'aménagement distinctes.

Le volet comptable

La comptabilisation des C.P.A.

- **La problématique comptable des C.P.A.**
- Pourquoi une gestion comptable spécifique?
- Une gestion opérationnelle à mettre en place ne liaison avec la gestion comptable.
- Des procédures comptables propres à envisager.
- Une gestion du risque à revoir.

Le volet comptable

Nature des opérations traitées en C.P.A.

- Des «ZAC», «lotissements»: ⇒ opérations de stocks au niveau comptable (régime ancien des concessions d'aménagement).
- Des immeubles donnés en location: ⇒ opérations d'immobilisations au niveau comptable.
- Des prestations de services: ⇒ opérations de stocks au niveau comptable selon le droit commun.

Le volet comptable

Pourquoi une gestion comptable particulière ?

- Afin de respecter une réalité opérationnelle de l'opération.
- Afin de respecter un contrat tant au niveau des règles de rémunérations que des règles de financement.
- Afin de permettre l'application des règles fiscales en vigueur pour l'ensemble des natures d'opérations traitées.

Le volet comptable

Une gestion opérationnelle en liaison avec la gestion comptable.

- Besoin d'avoir un outil de gestion et de suivi financier et des instruments de pilotage en phase avec le découpage comptable de l'opération « notion de sous-opération ».
- Besoin de posséder un vrai rapprochement entre les données de gestion et les données comptables.
- Besoin de produire vis à vis de la collectivité locale concédante un « reporting » adapté au contrat.

Le volet comptable

Une gestion opérationnelle en liaison avec la gestion comptable.

- Quasi-obligation de créer des « sous CRACL » en fonction des sous opérations comptables ouvertes.
- Maintien de la mise en place d'un seul CRACL vis à vis de la collectivité concédante.

Le volet comptable

Les procédures comptables

- Nécessité d'affecter les dépenses / recettes par nature d'opération (même affectation entre gestion et comptabilité).
- En l'absence de possibilité d'affectation directe l'obligation d'affecter sur la base de clés cohérentes et constantes les dépenses / recettes par nature d'opération.

Le volet comptable

Quelles dépenses / recettes

- **Exemples:**
- Dépenses communes à l'ensemble de la C.P.A.
(études pré-opérationnelles, honoraires
d'urbaniste sur l'ensemble de la C.P.A...)
- Frais financiers
- Rémunération forfaitaire
- Subventions
- Produits financiers

Le volet comptable

Les rémunérations et les financements

- La C.P.A. impose des modes rémunérations du « concessionnaire » en fonction de travaux spécifiques ⇨ obligation de suivi de la prise de rémunération avec le phasage des travaux réalisés.
- La C.P.A. peut imposer des financements propres en fonction d'actions / opérations d'aménagement ⇨ Rendus spécifiques à mettre en place vis à vis des financeurs.

Le volet comptable

Afin de permettre l'application des règles fiscales

- Le suivi comptable sur les C.P.A doit permettre de fournir un support fiable afin de pouvoir «optimiser» les solutions fiscales choisies.
- Ce suivi ne doit pas être pénalisant pour la mise en œuvre des choix fiscaux futurs: cf. exposé traitant du volet fiscal.

Le volet comptable

Les conséquences de la loi « S.R.U. »

- Prise en compte en comptabilité du CRACL approuvé par la collectivité locale ayant servi de base à l'avenant.
- Mise en place d'une globalisation du résultat au niveau de la C.P.A. (avec la détermination d'un résultat pour l'ensemble des « sous-opérations » selon leur régime comptable).

Le volet comptable

Travaux en cours au C.N.C.

- Impact du règlement du CRC sur les passifs sur les opérations d'aménagement:
- - provisions pour charges
- - provisions pour neutralisation du résultat
- - provisions pour pertes à terminaison
- Impact de la loi «S.R.U.» sur les informations complémentaires en annexe.

Le volet fiscal

Par P.Tournès et B. Boisseau / Bureau Francis Lefebvre

L'état des « lieux »:

- Des règles fiscales qui n'ont pas suivi la définition légale de l'aménagement.
- Une exonération en matière d'IS dont le champ d'application reste «calé» sur l'aménagement «en procédure ».
- Une doctrine administrative qui conçoit l'opération d'aménagement comme une zone et non comme un ensemble d'actions ou d'opérations ayant pour objet la mise en œuvre d'un projet urbain.

Le volet fiscal

L'état des « lieux »:

- La définition administrative de la mission de l'aménageur de zones d'urbanisme: circulaire 8 A 172
- - *acquérir des terrains à bâtir;*
- - *réaliser des équipements particuliers à certains terrains;*
- - *réaliser des équipements généraux: des équipements d'infrastructure et de superstructure;*
- - *de revendre des terrains aménagés, le cas échéants construits.*

Le volet fiscal

D'où une inadéquation de la règle fiscale à la complexité des opérations de renouvellement urbain.

- Le parallélisme contrat de concession = un secteur distinct d'activité (pour l'application des règles de la TVA) ne peut plus être appliqué de manière systématique.
- **Exemples:**
 - - la location d'immeubles (immobilisés) loués sous un régime de TVA.
 - - la réalisation de logements sociaux à usage locatif mentionnés aux 3° et 5° de l'article L351-2 du C.C.H financé par un prêt prévu à l'article R 331-1 du C.C.H

Le volet fiscal

D'où une inadéquation de la règle fiscale à la complexité des opérations de renouvellement urbain

- De même, la rédaction de l'article 207-1 6°bis du CGI visant les procédures de ZAC, de lotissement, de zone de restauration immobilière, de zone de résorption de l'habitat insalubre et dont l'application s'impose, oblige à la mise en œuvre d'un suivi des dépenses / recettes par zones exonérées de l'IS et zones non exonérées.

Le volet fiscal

Une complexité de mise en œuvre du projet urbain qui suppose le respect de règles fiscales qui s'imposent.

- L'identification sur le plan comptable d'immobilisation entraîne des conséquences fiscales:
- **Par exemples:**
- - la constatation de dotations aux amortissements: article 39 B du CGI
- - l'obligation de procéder à des LASM.

Le volet fiscal

Un nouveau contrat avec un régime financier autonome / des opérations d'aménagement avec un régime financier modifié.

- Des opérations de renouvellement urbain dont le financement est largement dépendant de subventions. Il n'est pas rare de rencontrer des opérations de renouvellement urbain où la ligne «recettes» est composée de 70 à 80% de subventions (y compris la participation).
- Des opérations d'aménagement dont le régime financier a été modifié: la participation finance le coût de l'opération.

Le volet fiscal

**La C.P.A, un contrat dont le financement est éligible au
F.C.T.V.A**

- **Présentation de la situation avant la loi du 2 janvier 2002.**
- 1. Une participation globale versée à l'opération d'aménagement.
- 2. Une participation destinée à couvrir un déficit d'opération.
- 3. Une participation versée par le budget de fonctionnement du concédant.

Le volet fiscal

**La C.P.A, un contrat dont le financement est éligible au
F.C.T.V.A**

- 4. Une participation n'ouvrant plus droit au F.C.T.V.A pour le concédant depuis 1994.
- 5. Une participation fiscalement analysée par l'Administration comme une subvention complément de prix: assujettie à la TVA.

Le volet fiscal

**La C.P.A, un contrat dont le financement est éligible au
F.C.T.V.A**

- **Depuis 1994, il découle de cette analyse:**
- 1. Une charge à financer par les ressources du budget de fonctionnement: les recettes fiscales tout particulièrement.
- 2. Une participation globale dont la quote-part économiquement affectée à la création d'un équipement public n'ouvre pas droit au F.C.T.V.A.
- 3. Une participation grevée de TVA «non récupérable» par les parties à la concession d'aménagement.

Le volet fiscal

**La C.P.A, un contrat dont le financement est éligible au
F.C.T.V.A**

- **La situation après l'entrée en vigueur de la loi du 2 janvier 2002.**
- L'article 4 alinéa premier, dispose que: Le financement d'un équipement public destiné à être intégré dans le patrimoine d'une collectivité territoriale ou d'un groupement dans les conditions prévues à l'article L.300-5 du code de l'urbanisme ouvre droit au bénéfice du F.C.T.V.A.

Le volet fiscal

Commentaires de l'alinéa 1er de l'article 4 de la loi du 2/01/2002

- Le financement: Sont visées toutes les sommes versées à l'opération d'aménagement.
- La notion d'équipement public.
- Le renvoi à l'article L.300-5 du code de l'urbanisme.
- L'exigence d'une destination, a priori:
l'intégration dans le patrimoine d'une collectivité locale.

Le volet fiscal

**Commentaires de l'alinéa 2 de l'article 4 de la loi du
2/01/2002**

- Le second alinéa de l'article 4 dispose que:
- Le droit au F.C.T.V.A est acquis à compter de l'intégration de l'équipement public dans le patrimoine de la collectivité. Le calcul s'effectue sur la valeur de l'équipement intégré dans le patrimoine de la collectivité.

Le volet fiscal

Commentaires de l'alinéa 2 de l'article 4 de la loi du 2/01/2002

- Un alinéa fondé sur les principes généraux régissant le F.C.T.V.A.
- Le fait générateur de l'attribution au F.C.T.V.A est l'entrée dans le patrimoine de la C.L.
- L'attribution du F.C.T.V.A est fondée sur les dépenses réelles d'investissement: le texte de la loi fait référence à la notion de valeur de l'équipement.

Le volet fiscal

Commentaires de l'article 4 de loi du 2/01/2002, les interrogations:

- Le fait générateur du F.C.T.V.A : la notion d'intégration dans le patrimoine de la C.L.
- La notion de valeur de l'équipement ?
- La notion d'équipement public ?
- Les subventions spécifiques de l'Etat seront-elles à soustraire de la valeur de l'équipement?
- L'application de la loi dans le temps?

Le volet fiscal

Commentaires de l'article 4 de loi du 2/01/2002, les interrogations:

- Les participations ne seront plus globales mais devront faire l'objet d'une affectation. Laquelle?
- La question de la comptabilisation chez le concédant des participations affectées au financement des équipements publics reste posée.
- La question de l'assujettissement à la TVA des participations non affectées reste posée.