

NOTE DE SERVICE

N° 00-152-M0 du 28 décembre 2000

NOR : BUD R 00 00152 N

Texte publié au BOCP

MODALITÉS COMPTABLES, BUDGÉTAIRES ET FISCALES DE SUIVI D'UNE OPÉRATION
DE MANDAT RÉALISÉE PAR UNE SEM POUR LE COMPTE D'UNE COMMUNE DANS
LE CADRE D'UNE DE SES ACTIVITÉS SOUMISES À LA TVA

ANALYSE

Précision des règles de TVA applicables à la collectivité mandante
et conséquences sur le schéma comptable

Date d'application : 28/12/2000

MOTS-CLÉS

COLLECTIVITÉS ET ÉTABLISSEMENTS PUBLICS LOCAUX ; SOCIÉTÉ D'ÉCONOMIE MIXTE ; COMMUNE ;
TAXE À LA VALEUR AJOUTÉE ; COMPTABILITÉ

DOCUMENTS À ANNOTER

Néant

DOCUMENTS À ABROGER

Néant

DESTINATAIRES POUR APPLICATION

TPGR	TPG	DOM	RF	T								

DIFFUSION

GT 125

DIRECTION GÉNÉRALE DE LA COMPTABILITÉ PUBLIQUE

6^{ème} Sous-direction - Bureau 6C

Cette note de service a pour objet de porter à la connaissance des comptables publics une réponse de la Direction Générale de la Comptabilité Publique en date du 3 novembre 2000 relative aux modalités fiscales, comptables et budgétaires de suivi d'une opération de mandat réalisée par une société d'économie mixte pour le compte d'une commune.

Cette réponse présente l'intérêt de préciser les écritures comptables et les règles de TVA applicables à la commune mandante lorsque celle-ci passe la convention de mandat dans le cadre d'une de ses activités assujetties à la TVA.

Toute difficulté d'application de la présente note de service devra être portée à la connaissance du bureau 6C de la Direction Générale de la Comptabilité Publique.

LE DIRECTEUR GÉNÉRAL DE LA COMPTABILITÉ PUBLIQUE

Pour le Directeur Général de la Comptabilité Publique
LE SOUS-DIRECTEUR CHARGÉ DE LA 6^{ÈME} SOUS-DIRECTION

OLLIVIER GLOUX

ANNEXE : Lettre n° 61465 du 3 novembre 2000.

DIRECTION GÉNÉRALE DE LA COMPTABILITÉ PUBLIQUE

Paris, le

6^{ÈME} SOUS-DIRECTION

BUREAU 6C

139, RUE DE BERCY

TÉLÉDOC : 687

75572 PARIS CEDEX 12

LE DIRECTEUR GÉNÉRAL DE LA COMPTABILITÉ
PUBLIQUE

À

Affaire suivie par : N.JACOLOT

Téléphone : 01.53.18.83 93

Télécopie : 01.53.18.36.68

Mél. : nathalie.jacotot@cp.finances.gouv.fr

MADAME LE TRÉSORIER-PAYEUR GÉNÉRAL
DE

OBJET : Opérations assujetties à la TVA réalisées sous mandat par une société d'économie mixte.

REFERENCE :

Par lettre et télécopie ci-dessus référencées, vous m'interrogez sur les modalités fiscales, comptables et budgétaires de suivi des opérations de mandats réalisées par la société d'économie mixte pour le compte de collectivités locales de votre département. Vous me demandez, plus particulièrement, de vous préciser le régime de TVA et la comptabilisation des avances versées à la SEM lorsque les collectivités contractent avec cette dernière dans le cadre d'activités assujetties à la TVA.

⇒ **Analyse comptable des opérations sous mandat** :

D'un point de vue comptable et budgétaire, l'instruction M14 n'apporte pas de précision sur les opérations comptables à passer chez le mandant dans le cas où la collectivité mandante intervient dans le cadre d'une activité assujettie à la TVA. Elle prévoit seulement que les avances versées au mandataire afin de financer les travaux réalisés sont portées au compte 238 « avances et acomptes versés sur commandes d'immobilisations corporelles » et incluent ou non le montant de la TVA à payer sur les travaux en fonction de la rédaction de la convention de mandat. Ces avances demeurent au compte 238 jusqu'à justification de leur utilisation. Le compte 238 est alors crédité par le débit du compte 231 au vu des pièces justificatives de l'exécution des travaux par une opération d'ordre budgétaire. En principe, cette opération d'ordre budgétaire est passée à chaque fin d'exercice, sur production du justificatif des travaux réalisés dans l'année par le mandataire. Une fois les travaux achevés, le compte 21 est débité par le crédit du compte 231 par opération d'ordre non budgétaire (guide pratique de la M14, thème 3, fiche 2).

ANNEXE (suite)

⇒ Rappel de la mission des différents intervenants dans une opération de mandat :

Afin d'apporter des précisions sur le régime de TVA applicable aux opérations sous mandat, il m'apparaît nécessaire de rappeler, au préalable, le déroulement d'une telle opération. Lorsqu'une SEM agit dans le cadre d'un mandat, elle intervient au nom et pour le compte de la collectivité locale. L'existence d'un mandat suppose par conséquent l'intervention de trois personnes : le mandant (la collectivité locale), le mandataire (la SEM) qui intervient auprès du ou des fournisseurs de service ou de bien pour le compte du mandant moyennant rémunération et enfin, le fournisseur du service ou du bien.

Pour réaliser la mission au titre de laquelle elle a été mandatée, la SEM va engager des dépenses auprès des fournisseurs. Ces dépenses lui seront remboursées par la collectivité territoriale. En outre, afin de lui permettre de régler les premières factures présentées par les entreprises, la collectivité mandante lui verse des avances calculées, dans la plupart des cas, sur le montant toutes taxes comprises des factures de travaux. L'ensemble des flux financiers liés à l'exercice de cette mission (sauf l'encaissement de la rémunération) fait l'objet d'une comptabilisation en comptes de tiers et n'a aucune incidence sur la détermination du résultat de la SEM.

⇒ Règles de TVA applicables à la SEM mandataire :

Conformément aux termes de la lettre du centre des impôts de en date du 8 septembre 2000 que vous avez bien voulu me transmettre, je vous confirme que la SEM mandataire est assujettie à la TVA sur sa seule rémunération. Il s'agit, en effet, de sommes perçues en contrepartie d'opérations d'entremise. Les autres sommes versées par la collectivité mandante ne donnent pas lieu à collecte de la TVA pour la SEM. Elles ne constituent pas en effet la contrepartie d'un service rendu mais une rétrocession de recettes servant à régler des factures TTC.

Il est à noter que la non-imposition des remboursements versés à la SEM prévue à l'article 267-II-2° du CGI s'applique à condition que ces versements, qui correspondent bien à des dépenses engagées au nom et pour le compte du mandant, donnent lieu à une reddition de comptes précise, sont inscrits dans des comptes de tiers et sont justifiés dans leur nature ou leur montant exact auprès de l'administration des impôts par tous moyens appropriés. En pratique, le mandataire pourra établir une liste exposant la nature et le montant de ces dépenses.

⇒ Règles de TVA applicables à la collectivité mandante :

Dans ces conditions, chez le mandant, les avances versées à la SEM et suivies au compte 238 ne peuvent pas donner lieu à la constatation d'une TVA déductible. En effet, le droit à déduction de la TVA ne peut prendre naissance que lorsque l'exigibilité de la taxe est intervenue chez la personne qui a encaissé la somme correspondante. Or, l'avance n'est pas soumise à la TVA lors de son encaissement par la SEM. En outre, un redevable ne peut exercer ses droits à déduction que s'il est en possession d'une facture libellée à son nom mentionnant le montant HT, le montant de la TVA et le montant TTC à payer. Or, le versement des avances est justifié par la convention de mandat et par la décision de l'assemblée délibérante autorisant la passation de la convention de mandat.

ANNEXE (suite)

Enfin, dans la mesure où la SEM, qui agit en qualité de mandataire, se contente d'exposer des dépenses pour le compte de la collectivité cocontractante, elle ne peut pas récupérer la TVA qui lui est facturée par les entreprises.

En revanche, c'est la collectivité locale mandante qui a la faculté de récupérer la TVA au titre de ces dépenses. Les modalités de récupération de la TVA par la collectivité dépendent de la destination des investissements réalisés. La récupération aura lieu par le biais du FCTVA dans le cas où l'investissement est affecté à la réalisation d'opérations non assujetties à la TVA et sous réserve qu'il remplisse les conditions habituelles d'éligibilité à ce fonds. La récupération aura lieu par la voie fiscale dans le cas où l'investissement est affecté à la réalisation d'opérations assujetties.

Toutefois, la déduction fiscale de la TVA par le mandant au titre des dépenses exposées pour son compte par le mandataire n'est autorisée que si un certain formalisme est respecté. Les factures payées par la SEM pour le compte de la collectivité doivent indiquer expressément que la SEM agit au nom et pour le compte de la collectivité concernée. Cette condition n'est remplie que si la facture indique le nom et l'adresse du mandant.

La constatation de la TVA déductible dans les comptes du mandant a lieu lors de la présentation des mandats afférents aux travaux réalisés appuyés des pièces de dépenses définitives. Ces pièces doivent comprendre les factures émises par l'entreprise de travaux pendant la période correspondante.

Ainsi, au fur et à mesure de la réalisation des travaux, un titre de recette est émis sur le compte 238 pour le montant TTC des travaux réalisés de manière à diminuer la créance à l'encontre de la SEM mandataire en contrepartie d'un mandat de dépense sur le compte 231 approprié pour le montant HT des travaux intégrés dans le patrimoine de la commune et de l'imputation de la TVA au compte 44562 « tva déductible sur immobilisations ».

⇒ Délai de récupération de la TVA par la collectivité mandante :

Vous appelez mon attention sur le décalage qui existe entre le moment où la collectivité verse des avances correspondant aux montants TTC des factures à régler par la SEM aux entrepreneurs et le moment où elle peut exercer le droit à déduction de la TVA calculée sur cette dépense, correspondant à l'intégration des travaux réalisés dans son patrimoine. Vous me demandez alors s'il est possible d'envisager une solution permettant à la collectivité de récupérer la TVA dès le versement de l'avance. Cela conduirait à imputer un montant HT au compte 238 et la TVA correspondante au compte 44562.

Je tiens à vous préciser qu'une telle solution n'est pas envisageable dans la mesure où le régime de TVA applicable aux opérations sous mandat est réglementé par l'article 267-II-2° du CGI. En outre, le délai de récupération de la TVA par la voie fiscale pour les opérations sous mandat est, dans tous les cas, moindre que celui nécessaire pour la récupération de la TVA par le biais du FCTVA. Par ailleurs, il ne serait pas possible d'harmoniser les deux procédures puisqu'en application des règles d'éligibilité au FCTVA, seules les dépenses correspondant à un enrichissement certain du patrimoine sont éligibles. Ainsi, en aucun cas, les avances versées ne pourraient servir de base au calcul de la dotation de FCTVA au titre des opérations sous mandat.

ANNEXE (suite et fin)

En revanche, la convention de mandat peut prévoir une remise des travaux plus fréquente de façon à exercer plus rapidement et plus régulièrement le droit à déduction de la TVA de la collectivité au titre des travaux réalisés.

⇒ Analyse de l'opération budgétaire et comptable permettant l'intégration des travaux dans le patrimoine de la collectivité mandante :

Vous appelez enfin mon attention sur le déséquilibre de l'opération constatant le passage du compte 238 au compte 231 et sur la nature des pièces justificatives à produire. La différence de montant entre le compte 238 et le compte 231 est égale, ainsi qu'on l'a vu précédemment, à la TVA déductible sur les travaux. Cette différence inévitable se justifie par le fait que l'avance imputée au compte 238 est calculée sur le montant TTC des travaux sans pour autant représenter une somme soumise à TVA alors que la facturation des travaux imputée au compte 231 a lieu pour le montant HT de ces travaux, la TVA correspondante étant déductible pour la collectivité. Ce décalage génère en l'occurrence une recette supplémentaire, ce qui ne pose pas de problème d'équilibre du budget.

Par ailleurs, je vous rappelle que si l'existence d'un mandat suppose l'intervention de trois personnes, juridiquement la collectivité mandante ne connaît que le mandataire. La collectivité mandante verse des avances au mandataire afin de financer les travaux que celui-ci doit régler. Le mandataire rend compte de l'exécution de la convention de mandat en remettant à la collectivité mandante les pièces justificatives des travaux réalisés. La collectivité impute alors le montant des avances sur les factures présentées par la SEM. Cette procédure permet d'éviter à la SEM d'avoir à rembourser le montant de l'avance et à la collectivité d'avoir à payer les travaux au fur et à mesure de leur intégration dans son patrimoine. Au vu de ces éléments, je vous confirme que l'opération constatant le passage du compte 238 au compte 231 est bien une opération d'ordre, et ceci dans l'ensemble des comptabilités du secteur public local.