

Les règles d'imputation de la dépense dans les collectivités

Optimiser la récupération de la TVA

6^e édition

Joël Clérembaux

Consultant-formateur
auprès de collectivités territoriales

territorial éditions

Référence TBK 255A



Les règles d'imputation de la dépense dans les collectivités

Optimiser la récupération de la TVA

Un véritable outil permettant d'optimiser les recettes du Fonds de compensation de la TVA !

Dans quelle section imputer la dépense : fonctionnement ou investissement ? Les services financiers sont quotidiennement confrontés à cette question qui ne peut admettre comme seule réponse : *« le comptable public est le garant de l'exacte imputation de la dépense »*.

En effet, les enjeux financiers, souvent mal connus, sont importants ; une imputation en section d'investissement donne en effet lieu à une récupération partielle de la taxe sur la valeur ajoutée acquittée à l'occasion de l'achat de travaux ou de biens, à une inscription au patrimoine de la collectivité et à une possibilité de financement par l'emprunt.

Cet ouvrage a pour objet de décrire l'ensemble des règles d'imputation des dépenses du secteur public local et de préciser les notions qui permettent aux ordonnateurs et aux comptables de déterminer l'imputation comptable et budgétaire des dépenses.

Il décrit également les outils permettant de transférer certaines dépenses de fonctionnement vers la section d'investissement afin de bénéficier de manière optimisée du fonds de compensation de la TVA pour ces dépenses et dégager de nouvelles marges de manœuvre financière.



Après des études de philosophie et de sciences humaines à l'université de Bordeaux, **Joël Clérembaux** intègre la fonction publique territoriale. Pendant plus de vingt ans, il exerce des fonctions de cadre et de directeur général des services dans plusieurs communes et au conseil général de la région Languedoc-Roussillon. Il est aujourd'hui consultant-formateur auprès de collectivités territoriales. Outre de nombreuses et régulières contributions à Territorial éditions, il accompagne et conseille des collectivités territoriales et anime des sessions de formation, notamment en direction d'élus et de cadres territoriaux, auprès de divers organismes.

LES ESSENTIELS

boutique.territorial.fr

ISSN : 2553-5803

ISBN : 978-2-8186-2119-6

© ronstik/adobeStock.com

LES ESSENTIELS

Les règles d'imputation de la dépense dans les collectivités

Optimiser la récupération de la TVA

6^e édition

Joël Clérembaux
Consultant-formateur
auprès de collectivités territoriales

territorial éditions



**Vous souhaitez
nous contacter
à propos de votre ouvrage ?**

C'est simple !

Il vous suffit d'**envoyer un mail à :**
service-client-editions@territorial.fr
en précisant l'objet de votre demande.

Pour connaître l'ensemble de nos publications,
rendez-vous sur notre boutique en ligne
boutique.territorial.fr

Avertissement de l'éditeur :

La lecture de cet ouvrage ne peut en aucun cas dispenser le lecteur
de recourir à un professionnel du droit.

Nous sommes vigilants concernant les autorisations
de reproduction et indiquons systématiquement
les sources des schémas, images, tableaux, etc.

Pour toute demande de modification, mise à jour
ou suppression d'un élément au sein de cet ouvrage,
merci de contacter les éditions Territorial.

	Il est interdit de reproduire intégralement ou partiellement la présente publication sans autorisation du Centre Français d'exploitation du droit de Copie. CFC 20, rue des Grands-Augustins 75006 Paris. Tél. : 01 44 07 47 70
---	---



Sommaire

Introduction	p.7
--------------------	-----

Partie 1

La structure et l'équilibre du budget

Chapitre I

Les deux sections du budget	p.11
--	------

A - La division du budget	p.11
--	------

1. L'article L.2311-1 du Code général des collectivités territoriales	p.11
---	------

2. Le schéma du budget	p.12
------------------------------	------

B - Le contenu des sections	p.13
--	------

1. La section de fonctionnement	p.13
---------------------------------------	------

2. La section d'investissement	p.16
--------------------------------------	------

Chapitre II

L'équilibre budgétaire	p.19
-------------------------------------	------

A - L'application du principe	p.19
--	------

1. L'équilibre de chaque section	p.19
--	------

2. Le remboursement du capital de la dette	p.20
--	------

3. La sincérité de l'évaluation	p.20
---------------------------------------	------

B - Dépenses obligatoires et dépenses interdites	p.21
---	------

1. Les dépenses obligatoires	p.21
------------------------------------	------

2. Les dépenses interdites	p.21
----------------------------------	------

Partie 2

Les règles d'imputation de la dépense en investissement

Chapitre I

Les règles générales d'imputation de la dépense p.25

A - Les critères d'imputation p.26

1. La distinction biens immobilisés/charges p.26
2. Le critère de la nature de l'opération p.27
3. Le critère du montant de la dépense p.31

B - Les frais accessoires p.32

1. La liste des frais accessoires p.32
2. Le cas des frais de publicité des marchés p.34

C - Les cas particuliers p.35

1. Les partenariats public/privé p.35
2. Les assurances dommage-ouvrage p.37
3. Les contributions des collectivités aux dépenses d'investissement d'un syndicat p.38
4. Les indemnités dues par suite de création des périmètres de protection des captages d'eau p.39
5. Les règles d'amortissement des subventions d'investissement en comptabilité M4. ... p.40
6. Les fonds de concours p.41

Chapitre II

Les dépenses d'entretien, d'amélioration et de premier équipement p.43

A - Les dépenses d'entretien, de réparation et d'amélioration p.43

1. Les dépenses d'entretien et de réparation p.43
2. Les dépenses d'amélioration p.44

B - Les dépenses de premier équipement p.44

Chapitre III

Les dépenses de voirie p.47

A - Les dépenses de fonctionnement p.47

1. Les travaux d'entretien et de réparation p.47
2. Les moyens de service p.49

B - Les dépenses d'investissement p.49

1. Les travaux immobilisables p.49
2. Les équipements en moyens p.50

C - Le FCTVA sur les dépenses d'entretien et de réparation p.51

Partie 3

Les opérations entre les sections

Chapitre I

La production immobilisée (travaux en régie)	p.55
A - Les principes	p.55
1. Définition	p.55
2. Le schéma comptable	p.55
B - La mise en œuvre	p.55
1. Les pièces justificatives	p.55
2. La comptabilité des productions immobilisées	p.57

Chapitre II

Les transferts entre les deux sections	p.59
A - Les transferts de la section de fonctionnement vers la section d'investissement	p.59
1. Les dotations aux amortissements	p.59
2. Les dotations aux provisions	p.63
3. Le virement de la section de fonctionnement vers la section d'investissement	p.64
B - Les transferts de la section d'investissement vers la section de fonctionnement	p.64
1. Les transferts en M14 et en M57	p.64
2. Les transferts interdits en M4	p.65

Partie 4

Les enjeux

Chapitre I

La valorisation du patrimoine	p.69
A - Les immobilisations	p.69
1. Les immobilisations incorporelles	p.70
2. Les immobilisations corporelles	p.72
B - Les immobilisations en cours	p.73

Chapitre II

La marge d'autofinancement	p.75
A - L'autofinancement brut	p.75
1. Définition	p.75
2. Calcul	p.76
B - L'autofinancement net	p.77
1. Définition	p.77
2. Calcul	p.77

Chapitre III

Le fonds de compensation de la TVA p.79

A - Les bénéficiaires p.79

1. Les collectivités et établissements bénéficiaires p.79

2. La mise à disposition du bien p.79

B - Dépenses éligibles p.80

1. Les conditions d'éligibilité p.80

2. Les biens confiés à des tiers p.81

C - Le versement du FCTVA p.83

1. Le calcul du taux de FCTVA p.83

2. Le versement « anticipé » p.83

Chapitre IV

Le financement par l'emprunt p.85

A - Le calcul des annuités p.86

1. La méthode de calcul p.86

2. Le tableau d'amortissement p.86

B - Le coût de l'emprunt p.87

1. Le coût en fonction du taux p.87

2. Le coût en fonction de la durée d'amortissement p.88

3. Amortissement technique et amortissement financier p.89

Introduction

Dans quelle section imputer la dépense : fonctionnement ou investissement ? Les services financiers sont quotidiennement confrontés à cette question qui ne peut admettre comme seule réponse : « *Le comptable public est le garant de l'exacte imputation de la dépense* ».

En effet, les enjeux financiers, souvent mal connus ou insuffisamment mesurés, sont importants ; une imputation en section d'investissement donne en effet lieu à une récupération partielle de la taxe sur la valeur ajoutée acquittée à l'occasion de l'achat de travaux ou de biens, à une inscription au patrimoine de la collectivité et à une possibilité de financement par l'emprunt.

Cet « *essentiel sur...* » a pour objet de décrire l'ensemble des règles d'imputation des dépenses du secteur public local et de préciser les notions qui permettent aux ordonnateurs et aux comptables de déterminer l'imputation comptable et budgétaire des dépenses.

Il décrit également les outils permettant de transférer certaines dépenses de fonctionnement vers la section d'investissement afin de bénéficier de manière optimisée du fonds de compensation de la TVA pour ces dépenses et dégager de nouvelles marges de manœuvre financières.

La structure et l'équilibre du budget

Chapitre I

Les deux sections du budget

A - La division du budget

Les documents budgétaires et comptables sont présentés en distinguant les opérations en deux sections : une section d'investissement et une section de fonctionnement.

1. L'article L.2311-1 du Code général des collectivités territoriales

Cet article dispose que :



Article L.2311-1 du Code général des collectivités territoriales

« Le budget de la commune est l'acte par lequel sont prévues et autorisées les recettes et les dépenses annuelles de la commune.

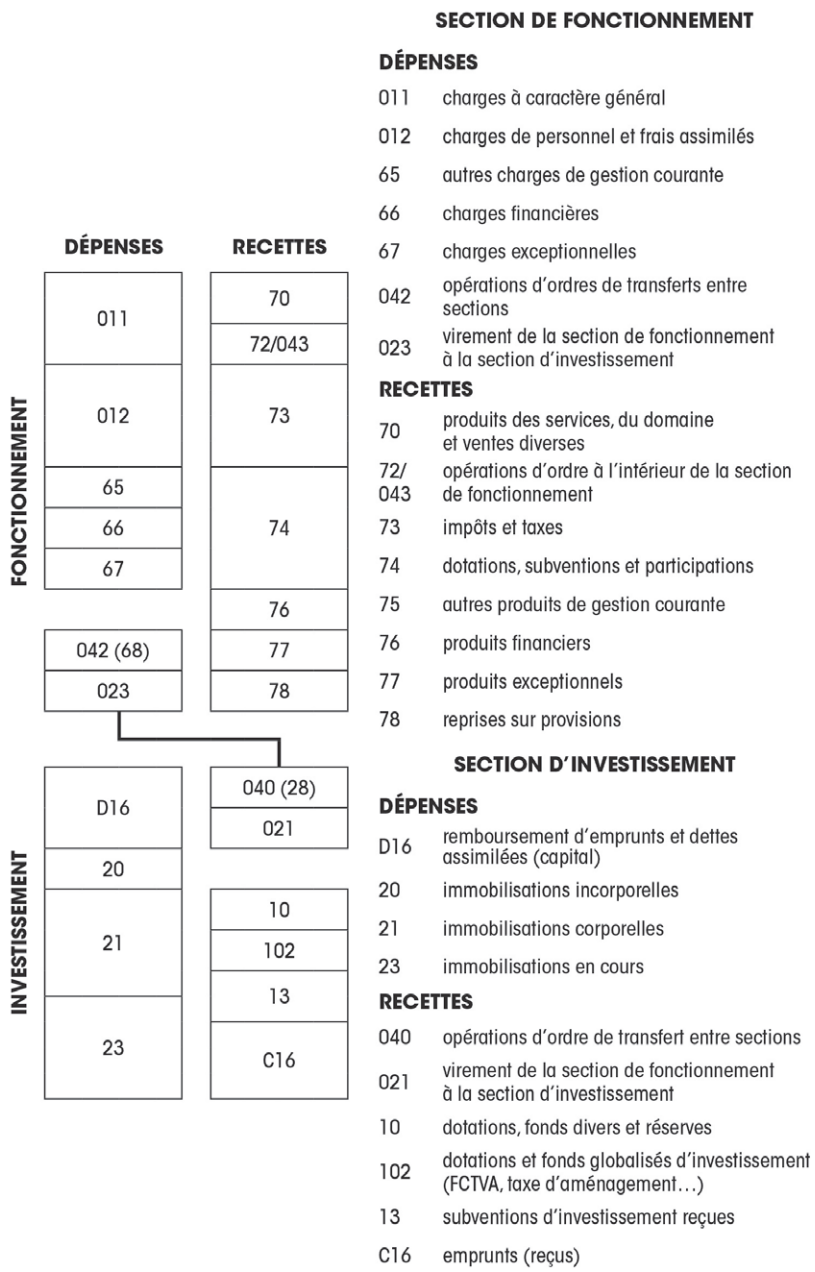
Le budget de la commune est établi en section de fonctionnement et section d'investissement, tant en recettes qu'en dépenses.

Le budget de la commune est divisé en chapitres et articles dans les conditions qui sont déterminées par décret. »

Les documents budgétaires et comptables sont donc présentés en distinguant les opérations en deux sections : une section d'investissement et une section de fonctionnement.

2. Le schéma du budget

Le budget se présente schématiquement et de manière simplifiée comme suit :



B - Le contenu des sections

1. La section de fonctionnement

a) Les dépenses

Les dépenses de fonctionnement sont constituées par les dépenses récurrentes nécessaires au fonctionnement des services communaux.

> Les achats de biens et de services (chapitre 011)

Les achats effectués par les collectivités comprennent :

- les achats d'approvisionnements et de marchandises à stocker. Les achats stockés concernent les matières ou fournitures qui sont consommées « *au premier usage* » et qui, dans l'attente de leur consommation, sont stockées. Les variations de stocks sont comptabilisées au compte 603 ;
- les achats de biens et de services sous-traités qui s'intègrent dans le cycle de production ;
- les achats d'approvisionnements non stockables ou non stockés.

Aux chapitres 61, 62 et 63 sont comptabilisées les charges externes, à l'exception des achats, enregistrés au chapitre 60, en provenance de tiers.

Les impôts, taxes et versements assimilés sont inscrits au chapitre 63.

> Les charges de personnel (chapitre 012)

Les instructions M14 et M57 précisent que les charges de personnel sont constituées par :

- l'ensemble des rémunérations du personnel de la collectivité ;
- les charges sociales patronales liées à ces rémunérations : cotisations de sécurité sociale, cotisations de congés payés, supplément familial, versements aux mutuelles, caisses de retraite, œuvres sociales.

Le compte 641 « rémunérations du personnel » se compose de la rémunération nette due aux personnels et des cotisations sociales ouvrières.

Le compte 64131 « rémunérations » regroupe, pour le personnel non titulaire, la rémunération principale, l'indemnité de résidence, le supplément familial, la NBI et les autres indemnités.

Les indemnités pour heures supplémentaires sont enregistrées aux comptes 64118 et 64131.

Les sommes versées à des intervenants extérieurs (exemple de la formation) et qui donnent lieu à versement de charges sociales sont imputées au compte 6413.

Les sommes versées dans le cadre du développement d'activité pour l'emploi des jeunes (loi n° 97-940 du 16 octobre 1997) sont enregistrées au compte 64161 « emplois-jeunes ».

Les charges sociales patronales sont comptabilisées aux comptes 645 et 647.

Les honoraires médicaux concernant le personnel de la collectivité sont imputés au compte 6475 « médecine du travail, pharmacie ». Sont également retracés à ce compte les frais d'adhésion à un service de médecine professionnelle.

Les comptes 6419, 6459, 6479 et 6489 sont crédités des remboursements sur rémunérations et charges sociales effectués par les organismes sociaux.

Le compte 6419 enregistre également les remboursements sur rémunérations en provenance du personnel.

Ces comptes à terminaison 9 ont pour vocation de retracer les atténuations de charges, ce qui est le cas des remboursements « à l'euro » (compensation). Tout remboursement à caractère forfaitaire est quant à lui assimilé à une subvention ou à une participation (financement) et est à ce titre imputé au compte 74.

> Les autres charges de gestion courante (chapitre 65)

Le chapitre 65 regroupe les dépenses afférentes aux :

- redevances pour concessions, brevets et licences ;
- déficit ou excédent des budgets annexes à caractère administratif ;
- indemnités, frais de mission et de formation des élus ;
- pertes sur créances irrécouvrables : les pertes sur créances irrécouvrables sont enregistrées, conformément aux dispositions de l'instruction comptable, au compte 654, à hauteur des admissions en non-valeur prononcées par l'assemblée délibérante pour apurement des comptes de prise en charge des titres de recettes. L'admission en non-valeur ne fait pas obstacle à l'exercice des poursuites, la dette du redevable n'étant pas éteinte ;
- contingents et participations ;
- subventions versées.

> Les intérêts des emprunts (chapitre 66)

Le paiement des intérêts des emprunts contractés par la collectivité constitue une dépense de fonctionnement.

> Les charges exceptionnelles (chapitre 67)

Les charges exceptionnelles sont inscrites au débit des comptes :

- 671 lorsqu'elles concernent des opérations de gestion ;
- 674 lorsqu'il s'agit de subventions ;
- 675, 676 et 678 lorsqu'elles concernent des opérations en capital.

> Les dotations aux amortissements et les provisions (chapitre 68/042)

Le chapitre 68 (042) « dotations aux amortissements et aux provisions » distingue :

- les dotations qui relèvent des charges de fonctionnement courant : l'amortissement est défini comme étant la réduction irréversible, répartie sur une période déterminée, du montant porté à certains postes de bilan. Conformément à la définition qu'en donne l'instruction comptable, l'amortissement pour dépréciation est la constatation comptable d'un amoindrissement de la valeur d'un élément d'actif résultant de l'usage, du temps, du changement de technique ou de toute autre cause ;
- les dotations qui constituent des charges financières ;
- et les dotations relatives à des charges exceptionnelles.

Le provisionnement est une technique comptable qui permet de constater une dépréciation ou un risque ou bien encore d'étaler une charge. Les provisions pour risques et charges sont destinées à couvrir des risques et des charges nettement précisés quant à leur objet, dont la réalisation est incertaine, mais que des événements survenus ou en cours rendent probables.

Elles ne peuvent être valablement constituées que dans deux cas :

- soit lorsque la charge ou le risque envisagé n'est pas certain, mais est probable ;
- soit lorsque la charge ou le risque envisagé est certain mais n'est pas connu dans son montant exact et doit par conséquent faire l'objet d'une évaluation.

Les amortissements sont traités partie 3, chapitre II.

> **Le virement à la section d'investissement (chapitre 023)**

Le « virement » est constitué par un prélèvement budgétaire sur la section de fonctionnement au profit de la section d'investissement.

La section de fonctionnement du budget doit donc laisser apparaître un « résultat » permettant d'autofinancer une partie des investissements.

Le virement de la section de fonctionnement vers la section d'investissement est traité partie 3, chapitre II-A.

b) Les recettes

> **Les ventes de produits et de services (chapitre 70)**

Les produits de l'exploitation et du domaine sont principalement constitués par les droits d'accès aux différents services publics locaux et les redevances provenant du domaine public.

> **La production immobilisée (chapitre 72)**

Les travaux d'investissement réalisés directement par la collectivité donnent lieu à des dépenses imputées en section de fonctionnement (matériaux mis en œuvre et charges relatives aux personnels affectés aux travaux d'investissement).

Ces productions immobilisées donnent lieu à une opération comptable qui permet d'affecter ces dépenses en section d'investissement : les dépenses comptabilisées sur les comptes « achats » du chapitre 60 et celles inscrites sur les comptes « charges de personnel » au chapitre 64 sont isolées et compensées par une recette (fictive) inscrite au compte 72, afin de permettre leur inscription au débit du compte 231.

Les opérations de production immobilisée sont détaillées partie 3, chapitre I.

> **Les impôts et taxes locaux (73)**

Il s'agit principalement de la fiscalité directe locale (taxe d'habitation, taxe foncière sur les propriétés bâties, taxe foncière sur les propriétés non bâties et contribution économique territoriale), de la taxe d'enlèvement des ordures ménagères lorsqu'elle est instituée ainsi que des taxes telles que l'imposition forfaitaire sur les entreprises de réseaux ou la taxe sur les surfaces commerciales.

> **Les dotations de l'État (74)**

La dotation globale de fonctionnement a été créée par la loi du 3 janvier 1979 afin d'alimenter les opérations de fonctionnement des collectivités territoriales.

Les dotations d'aménagement : il est institué une dotation d'aménagement qui regroupe une dotation au bénéfice des groupements de communes, une dotation nationale de péréquation, une dotation de solidarité urbaine et de cohésion sociale et une dotation de solidarité rurale.

La dotation spéciale instituteurs : les communes doivent mettre à la disposition des instituteurs un logement convenable ou, à défaut, leur verser une indemnité : pour compenser cette charge, l'État attribue aux communes une dotation spécifique.

La dotation « élu local » : pour leur assurer les moyens adaptés à l'exercice de leur mandat et contribuer à la démocratisation des mandats locaux, l'article L.2335-1 du CGCT prévoit que les petites communes rurales reçoivent une dotation particulière prélevée sur les recettes de l'État et déterminée chaque année en fonction de la population totale de ces communes ainsi que de leur potentiel financier.

La dotation générale de décentralisation et les concours spécifiques : l'article L.1614-1 du Code général des collectivités territoriales dispose que « *tout accroissement net de charges résultant des transferts de compétences effectués entre l'État et les collectivités territoriales est accompagné du transfert concomitant par l'État aux communes, aux départements et aux régions des ressources nécessaires à l'exercice normal de ces compétences* ».

2. La section d'investissement

a) Les dépenses d'investissement

Les dépenses d'investissement sont composées du remboursement du capital emprunté, des achats d'immobilisations et des travaux d'investissement.

> Le remboursement du capital emprunté (D16)

La collectivité qui emprunte du capital contracte une dette vis-à-vis de l'organisme prêteur qui se décompose en annuités composées par :

- le capital à rembourser, supporté par la section d'investissement ;
- les intérêts à payer, imputés sur la section de fonctionnement.

Le recours à l'emprunt est détaillé partie 4, chapitre IV.

> Les immobilisations incorporelles

Les instructions M14 et M57 précisent les dépenses qui sont à inscrire au chapitre 20 ; il s'agit principalement des dépenses liées aux frais d'études, d'élaboration, de modifications et de révisions des documents d'urbanisme, des frais d'études, de recherche et de développement et frais d'insertion, des subventions d'équipements versées et des concessions et droits similaires, brevets, licences, marques et procédés, logiciels, droits et valeurs similaires.

> Les immobilisations définitives

Les immobilisations corporelles sont classées, lorsqu'elles sont terminées, dans les rubriques :

- terrains ;
- agencements et aménagements de terrains ;
- constructions ;
- constructions sur sol d'autrui ;
- installations techniques, matériel et outillage industriels ;
- collections et œuvres d'art ;
- autres immobilisations corporelles ;
- immobilisations corporelles mises à la disposition de tiers.