

03 juillet 2020

## **Sociétés d'économie mixte : la question de la prise en compte des « rémunérations » inscrites en compte transferts de charges dans le calcul de la CVAE**

DS Avocats a défendu une SEM dans un contentieux avec l'administration fiscale au sujet de la prise en compte des « rémunérations » inscrites en compte transferts de charge dans le calcul de la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises (« CVAE »). Dans un jugement du 10 juin 2020, le tribunal administratif de Montreuil a déchargé la SEM des impositions supplémentaires à la CVAE mises à sa charge par l'administration fiscale.

Dans le cadre de leur activité, les sociétés d'économie mixte (ci-après les « SEM ») sont amenées à conclure des concessions d'aménagement avec les collectivités territoriales, en conformité avec les dispositions des articles L 300-4 et L 300-5 et suivants, et R 300-4 et suivants du Code de l'urbanisme. Certains de ces contrats de concession contiennent un article intitulé « *rémunération de l'aménageur* ».

Les contrats de concession d'aménagement obéissent à des modalités spécifiques de comptabilisation, définies dans le règlement n°99-05 du 23 juin 1999 relatif au traitement comptable des concessions d'aménagement dans les sociétés d'économie mixte locales. Ainsi, conformément audit règlement, chaque concession d'aménagement dont est titulaire une SEM doit faire l'objet d'une comptabilité distincte permettant une parfaite connaissance de toutes les ressources et charges de l'opération objet du contrat. Les comptes de l'entreprise reprennent ensuite et consolident les comptes spécifiques de chacune des concessions contractées par la SEM.

Sur le point précis de la « *rémunération* », cet avis indique que « *Dans le cas particulier des concessions d'aménagement, les conventions passées prévoient généralement que pour couvrir ses frais de fonctionnement, la société d'économie mixte locale concessionnaire est habilitée à imputer sur l'opération une somme dont les modalités d'assiette et de taux sont le plus souvent précisées sous la rubrique « rémunération ». Il s'agit en fait d'un remboursement forfaitaire de frais à inscrire au compte 791 « transfert de charges ». La nature des charges couvertes par la rémunération doit être précisée dans le cahier des charges du concessionnaire.* »

En conséquence, les SEM enregistrent ces « *rémunérations* » de la façon suivante :

- dans l'opération, au débit d'un compte n° 38, communément intitulé « *rémunération* » ;

- dans la structure, au crédit d'un compte n° 791, communément dénommé « *transfert de charges* ».

Pour le calcul de la CVAE, l'article 1586 sexies du code général des impôts prévoit que : « *1.- Pour la généralité des entreprises, à l'exception des entreprises visées aux II à VI : / 1. Le chiffre d'affaires est égal à la somme : (...) - des refacturations de frais inscrites au compte de transfert de charges.* ».

Ainsi, pour la détermination de la valeur ajoutée, la méthode appliquée par les SEM consiste à ne prendre en compte que la quote-part des rémunérations (comptabilisées en compte transfert de charges) correspondant à la part des frais de fonctionnement eux-mêmes déductibles de cette valeur ajoutée par rapport à l'ensemble des charges de la structure.

Or, considérant que les sommes inscrites en compte transfert de charges correspondent aux rémunérations des aménageurs, c'est-à-dire au bénéfice de l'opération d'aménagement, et que cette rémunération constitue du chiffre d'affaires, l'administration fiscale procède à des rectifications en matière de CVAE, consistant en l'augmentation du chiffre d'affaire de référence permettant de déterminer le taux effectif d'imposition, ainsi que dans la réintégration dans la valeur ajoutée servant de base à la CVAE de la totalité de la « *rémunération de l'aménageur* ».

Selon le raisonnement de l'administration fiscale, ces « *rémunérations d'aménageurs* » correspondent à des refacturations de frais préalablement engagés par la société, inscrites en produits (compte de transfert de charges) qui doivent être prises en compte dans le chiffre d'affaires de la société. En effet, elle considère que les SEM ne se rémunèrent pas sur les clients ou usagers par les ventes de terrains aménagés, et qu'ainsi, les rémunérations d'aménageurs constituent une charge de l'opération d'aménagement et un produit de la comptabilité de la structure.

L'administration fiscale conclut de ce raisonnement que les rémunérations des aménageurs ne peuvent être considérées comme un transfert de charges interne, mais comme une refacturation de frais, et qu'en conséquence la totalité de ces rémunérations doivent être incluses dans la valeur ajoutée servant de base à la CVAE, ainsi que dans le chiffre d'affaires de référence permettant de déterminer le taux effectif d'imposition à la CVAE.

Contrairement à leur intitulé très fréquemment utilisé dans les traités de concession, les clauses « *Rémunération – Frais de fonctionnement* » ont pour objet exclusif de déterminer les conditions dans lesquelles le concessionnaire peut imputer ses charges de fonctionnement (prorata du salaire des personnes affectées au suivi de l'opération, frais de déplacements, frais de structure, etc.) en dépenses du bilan de l'opération d'aménagement dont il a la charge. Le terme de « *rémunération* » est donc impropre dès lors que l'aménageur n'est éventuellement rémunéré que par la quote-part du résultat de l'opération qui lui revient en application du contrat de concession, tandis que la « *rémunération* » telle que prévue par les contrats de concession ne désigne qu'un transfert de charges.

Sur la base des principes ainsi posés, le Conseil d'Etat a, dans un arrêt du 14 février 2018 n°405649, SEM de Montévrain, considéré que « *les sommes ainsi inscrites dans des comptes de transferts de charges d'une société d'économie mixte, même si elles sont qualifiées de « rémunérations » par les conventions, ont pour seul objet de permettre l'affectation à l'opération d'une fraction, évaluée le cas échéant de manière forfaitaire, des frais de fonctionnement de la société et ne constituent pas, pour celle-ci, un produit définitivement acquis* ». Ainsi, dès lors qu'elles ne constituent pas un produit définitivement acquis, elles ne sauraient être prises en compte dans la valeur ajoutée des SEM.

Dans le prolongement de l'arrêt précité, le tribunal administratif de Montreuil a, dans un jugement rendu le 10 juin dernier, prononcé le dégrèvement des impositions supplémentaires mises à la charge d'une SEM en matière de CVAE, au motif que « *les sommes inscrites dans des comptes de transferts de charges d'exploitation d'une SEM, attributaire d'une concession d'aménagement, même si elles sont qualifiées de « rémunérations » par les conventions, ont pour seul objet de permettre l'affectation à l'opération d'une fraction, évaluée le cas échéant de manière forfaitaire, des frais de fonctionnement de la société et ne constituent pas, pour celle-ci, un produit définitivement acquis. Ces sommes ne constituent ainsi pas des refacturations de frais inscrites au compte de transfert de charges au sens de l'article 1586 sexies du code général des impôts et ne pouvaient donc être incluses dans le calcul du chiffre d'affaires et de la valeur ajoutée de la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises.* »

Il convient de souligner que cette décision est encore susceptible de faire l'objet d'un recours devant la cour d'appel de la part du ministre de l'action et des comptes publics.

\*\*\*

***Pour plus d'informations n'hésitez pas à nous contacter :***



**Christophe Billet**  
Associé  
billet@dsavocats.com



**Anne-Claire Rupin**  
Collaboratrice  
rupin@dsavocats.com