

Les établissements publics marocains hybrides : une confusion du traitement fiscal

The hybrid Moroccan public establishments: a confusion in tax treatment

Said NAJEH

Docteur en sciences de gestion

Groupe de recherche Etude et recherche en Management Alternatif et Développement des écosystèmes,
ERMADE- FSJES Tanger
s.najeh10@gmail.com

Zainab HEYAME

Docteur en sciences de gestion

Groupe de recherche Etude et recherche en Management Alternatif et Développement des écosystèmes,
ERMADE- FSJES Tanger
zainab.heyame@gmail.com

Khalid OULAD SEGHIR

Professeur de l'enseignement supérieur

Groupe de recherche Étude et recherche en Management Alternatif et Développement des écosystèmes,
ERMADE- FSJES Tanger
seghirencgo@gmail.com

Date de soumission : 25/08/2023

Date d'acceptation : 11/11/2023

Pour citer cet article :

NAJEH.S & AL . (2023) « Les établissements publics marocains hybrides : une confusion du traitement fiscal », Revue Française d'Economie et de Gestion «Volume 4 : Numéro 11 » pp : 571 – 588.

Author(s) agree that this article remain permanently open access under the terms of the Creative Commons Attribution License 4.0 International License



Résumé :

Les établissements publics marocains hybrides occupent une position singulière au sein du paysage administratif en fusionnant des caractéristiques des établissements publics commerciaux et non commerciaux. Cette hybridité introduit une complexité dans leur fonctionnement et leur gestion. D'une part, ils fournissent des activités régaliennes répondant à l'intérêt général. D'autre part, ils opèrent dans des sphères économiques, en fournissant des activités génératrices de revenus. À travers une étude qualitative d'un cas unique, cette recherche a pour objectif d'analyser le statut fiscal d'un établissement public marocain hybride. Les résultats mettent en lumière une ambiguïté fréquente entre les activités lucratives et non lucratives, ce qui crée une confusion quant à l'application des lois fiscales marocaines. Cette situation soulève des préoccupations majeures en matière de transparence et d'équité fiscale. Une clarification de la réglementation fiscale entourant ces établissements est nécessaire pour garantir une meilleure intégration dans le système fiscal marocain.

Mots clés : Frontière public-privé ; Etablissement public hybride ; Confusion fiscale ; Parties prenantes ; Etude de cas.

Abstract :

Moroccan hybrid public establishments occupy a unique position in the administrative landscape, combining the characteristics of commercial and non-commercial public establishments. This hybridity introduces complexity into their operation and management. On the one hand, they provide regalian activities in the general interest. On the other, they operate in economic spheres, providing income-generating activities. Through a qualitative study of a single case, this research aims to analyze the tax status of a hybrid Moroccan public establishment. The results highlight the frequent ambiguity between profit-making and non-profit-making activities, creating confusion in the application of Moroccan tax laws. This situation raises major concerns in terms of transparency and tax fairness. A clarification of the tax regulations surrounding these establishments is needed to ensure better integration into the Moroccan tax system.

Keywords : Public-private boundary ; Hybrid public establishment ; Tax confusion ; Stakeholders ; Case study.

Introduction

L'avènement des réformes inspirées du mouvement de Nouveau Management Public (NMP), également connu sous l'acronyme NPM pour New Public Management (Hood, 1991), a engendré une transformation profonde de l'univers administratif. Ces réformes ont radicalement remodelé la manière dont les organisations publiques abordent leur mission de service envers la société. Longtemps enracinées dans l'idéal-type wébérien, les organisations publiques ont été confrontées à un défi inédit : améliorer leur performance tout en préservant les principes démocratiques et la légalité de leurs actions. Cette période de réforme a donné lieu à l'émergence de nouveaux principes et méthodes de gestion au sein des organisations publiques, directement hérités du secteur privé (Bartoli, 2015). Ces réformes ont engendré une série d'interrogations, en particulier sur les frontières entre les secteurs public et privé qui deviennent de plus en plus floues. Cette question de frontière public-privé a été abordée par plusieurs auteurs (Thiétart, 1979, 2012 ; Gueret-Talon, 1995 ; Lienert, 2009 ; Bartoli, 2015 ; Morel, 2011 ; Lux, 2013 ; France et Vauchez, 2017 ; Pupion et Trébucq, 2019 ; Gay et Sauviat ; 2021 ; Bartoli et Blatrix, 2022 ; Franchistéguy-Couloume et Ospital ; 2023).

Dans ce contexte, une catégorie singulière d'établissements publics a vu le jour, remettant en question les schémas conventionnels de classification. Souvent désignés sous l'appellation d'hybrides, ces établissements se caractérisent par leur double finalité : ils conjuguent des activités à vocation lucrative avec des missions de service public. Cette conjonction d'objectifs crée une complexité fiscale, car elle rend délicate la détermination du régime fiscal qui leur est applicable. Ce phénomène d'hybridité suscite des débats, abordé notamment par des auteurs tels que Leff (2018), qui a scruté les organisations hybrides et leur combinaison d'objectifs à la fois sociaux et économiques.

Dans cet article, nous étudierons la question des frontières public-privé et son incidence sur le traitement fiscal des établissements publics hybrides au Maroc. Ces entités se situent à la croisée des chemins, oscillant entre le service public et la rentabilité économique, et cette dualité soulève des défis fiscaux cruciaux. En l'absence de textes juridiques spécifiques qui guident leur régime fiscal, ces établissements se trouvent dans une zone grise, suscitant une incertitude juridique quant à leur statut fiscal. À travers l'étude d'un établissement public marocain hybride, cet article a pour objectif de proposer des réponses à la question suivante : Quels sont les facteurs qui impactent la détermination du régime fiscal des établissements publics marocains hybrides ?

Ce papier est structuré en cinq parties. Nous présenterons dans une première partie, une revue théorique de la distinction public-privé. La deuxième partie sera consacrée à la présentation du portefeuille public marocain. La troisième partie traitera les établissements publics marocains à travers une lecture de la doctrine fiscale. La quatrième partie présentera la méthodologie suivie dans cette recherche. La cinquième partie est réservée à la présentation des résultats. Nous concluons par une discussion des enseignements que nous pouvons en tirer sur le traitement fiscal des établissements publics marocains hybrides, avant de dresser les limites de notre recherche.

1. Distinction public/privé : une frontière ambiguë

La notion de frontière est d'une importance fondamentale au sein des organisations, car elle permet de définir et de répartir les domaines d'actions, les normes et les connaissances (Wolbers et al., 2018). La question concernant la frontière public-privé devient de plus en plus floue avec la montée en puissance de politiques publiques influencées par les principes du NPM, qui s'inspirent du modèle de l'entreprise privée. Cette évolution conduit à une dissolution marquée des frontières qui séparent ces deux sphères (Pupion et Trébucq, 2019). Les définitions proposées dans la littérature varient considérablement selon des critères hétérogènes. En conséquence, il est ardu de trouver une définition concise, précise et généralement admise du secteur public.

Dans le cadre de notre recherche et pour pouvoir faire une distinction public/privé, nous avons jugé utile de mettre l'accent sur les trois critères suivants : la propriété (Picard, 1980 ; Lienert 2009 ; Bartoli et Blatrix, 2022), la finalité (Dewarrat, 1984 ; Parenteau, 1992 ; Bartoli et Blatrix, 2022) et le statut économique (Martineau et Sauviat, 2007 ; Boudes et Darrot, 2016).

Le premier critère, retenu pour faire la distinction public/privé, est la notion de la propriété (Picard, 1980 ; Lienert, 2009 ; Bartoli et Blatrix, 2022). Cette notion implique « *l'existence du droit d'user, de jouir et de disposer d'une chose d'une manière exclusive et absolue sous les seules restrictions établies par la loi* » (Larousse). La littérature distingue généralement deux types de propriétés : la propriété juridique et la propriété économique. La propriété juridique suppose l'existence d'un acte de possession d'un bien, qu'il s'agisse d'un bien immeuble, meuble ou encore une propriété intellectuelle. La propriété économique, quant à elle, ressort à celui qui possède la substance économique d'un bien dont il n'est pas le propriétaire juridique (Blanluet, 1999). Lienert (2009) précise, à partir du critère de la propriété juridique, que les organisations qui appartiennent à l'État font partie du secteur public et celles dont l'acte de propriété est privé font partie du secteur privé. S'agissant de la propriété économique, Lienert

(2009) montre que les organisations dont l'État n'exerce aucun contrôle font partie du secteur privé, les autres qui sont sous le contrôle de l'État (c'est-à-dire celles dont l'État est représenté dans le conseil d'administration et/ou dans les directives influencent sa stratégie globale) sont considérées comme des organisations publiques (Lienert, 2009 ; Bartoli et Blatrix, 2022). Le tableau suivant présente une classification public/privé selon le critère de propriété.

Tableau N°1: Classification public/privé sur la base de la notion de la propriété

	Caractère marchand	Caractère non-marchand
Propriété privée (Secteur privé)	Entreprises privées	Organisations privées à but non lucratif et ménages
Propriété publique (Secteur public)	Entreprises publiques	Gouvernement

Source : Adapté de Lienert, (2005 :5)

La finalité constitue le deuxième critère de distinction entre le secteur public et privé. Selon Bartoli et Blatrix, (2022), cette dimension est essentielle pour différencier les deux secteurs. Pour ces auteurs, la finalité du secteur public est la poursuite de l'intérêt public, alors que celle du secteur privé est généralement liée à la maximisation du gain privé. Parenteau (1992) souligne que la finalité du secteur public est souvent motivée par des considérations politiques et gouvernementales, dans le but de répondre aux besoins et aux attentes des citoyens. Selon l'auteur, le secteur public cherche à offrir des prestations permettant à la fois l'amélioration des conditions sociales et la bonification des relations entre les citoyens. En revanche, les entreprises privées ont de multiples finalités qui varient selon l'environnement économique et social de l'entreprise. En général, la finalité d'une entreprise privée est principalement axée sur sa pérennité, la satisfaction des clients et la maximisation des profits. Le tableau suivant présente une classification des organisations selon leur finalité :

Tableau N° 2: Classification des organisations selon leur finalité

<i>Finalité</i> <i>Organisations</i>	Réalisation du profit	Offre de prestations et de services
Organisations privées	Entreprises privées à but lucratif (les entreprises industrielles, et commerciales, les banques, les assurances, etc.)	Entreprises privées à but non lucratif (les associations, les organisations d'entraide, les fondations, etc.)
Organisations publiques	Les entreprises publiques à caractère marchand (les sociétés de l'État, les offices : ONCF, ONEE...).	Les administrations et établissements publics à caractère administratif (les ministères..)

Source : Adapté de Dewarrat (1984 :11).

Le dernier critère de classification est celui du bien produit (Boudes et Darrot, 2016 ; Bartoli et Blatrix, 2022). Ce dernier peut être défini comme « *ce qui est utile, qui peut satisfaire des besoins et apporter un profit ou un bénéfice* » (Larousse, s.d). En se basant sur ce critère, la distinction public/privé nécessite la présentation du croisement entre le bien rival (Samuelson, 1954) et le bien excluable (Mustgrave, 1959). Samuelson (1954) annonce que le bien rival est tout bien dont sa consommation par un individu réduit sa quantité totale disponible. Le critère de rareté de ces biens engendre dans la plupart des cas un paiement contre leurs échanges. De son côté, Mustgrave (1959) a mis le point sur la notion du bien excluable (exclusif). Selon l'auteur, l'accès à ce type de bien est exclusif à certains individus. Sur la base de cette présentation, le secteur public fournit des biens collectifs où leur consommation est non-excluable et non-rivale (Samuelson, 1954 ; Mustgrave, 1959), à la différence du secteur privé qui fournit des biens rivaux et excluables (cf tableau 3).

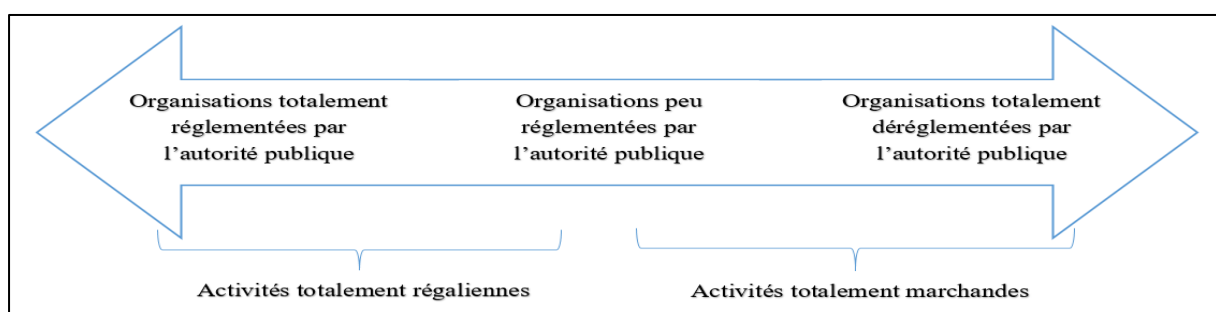
Tableau N° 3: Caractéristiques des biens selon les critères de rivalité et d'exclusivité

Types de biens	Caractéristiques des biens	Exemple de bien
Bien privé	Rivalité et exclusivité	Nourriture
Bien public	Non-rivalité et non- exclusivité	Éclairage public

Source : Adapté de Boudes et Darrot (2016 :7)

Bien que la distinction entre les deux secteurs semble claire à première vue, elle ne permet pas une classification pertinente public/privé. Le caractère classique de ces critères et leur diversité rendent cette classification difficile (Bartoli, 2015 ; Bartoli et Blatrix, 2022). Face à cette situation, d'autres chercheurs ont dépassé cette classification traditionnelle, basée sur la notion de la frontière et proposent une autre basée sur la notion de continuum. C'est notamment le cas de Germann (1987), Lux (2013), Bartoli (2015) et Bartoli et Blatrix, (2022) qui ont proposé un continuum public-privé comme présenté dans la figure suivante :

Figure N° 1: Continuum public/privé



Source : Adapté du Germann (1987 :92) et Bartoli (2015 :51)

Cette figure présente les deux secteurs public et privé dans un continuum sans pour autant les séparer par une frontière. À une extrémité se situent les organisations publiques fournissant des activités totalement régaliennes¹ permettant de répondre à l'intérêt général des citoyens (les ministères, les organismes municipaux...). À l'autre extrémité, nous trouvons les organisations avec des activités totalement marchandes et qui sont déréglementées par l'autorité publique. Ces organisations interviennent afin de réaliser des profits (les entreprises privées...). Entre les deux se trouvent les organisations peu réglementées par l'autorité publique. Au sens de Germann (1987), cette catégorie est considérée comme une large zone intermédiaire regroupant à la fois les organisations non marchandes moins réglementées ou déréglementées (les associations intervenant dans la satisfaction de l'intérêt général) et les organisations marchandes qui sont peu réglementées ou totalement réglementées (les Entreprises et Établissements Publics).

Le continuum public/privé a permis de dépasser l'ambiguïté entourant la distinction traditionnelle basée sur le concept des frontières, tout en mettant l'accent sur une zone intermédiaire regroupant des organisations hybrides².

2. Classification des établissements publics marocains

Le portefeuille public marocain regroupe trois catégories d'administration réparties selon des critères juridiques à savoir, les administrations de l'État (les ministères), les collectivités territoriales (régions, province, communes) et les Établissements et Entreprises Publics (EEP). Les administrations de l'État sont représentées principalement par les ministères. Ces derniers peuvent être définis comme un ensemble d'institutions administratives gérées par un ministre soumis à l'autorité d'un gouvernement représentant de l'État. La deuxième catégorie regroupe les collectivités locales ou territoriales. Contrairement aux ministères, les collectivités locales ou territoriales sont dotées de la personnalité morale et de l'autonomie financière. Ces institutions ont pour objectif de répondre à l'intérêt général des citoyens dans un territoire précis (régions, communes, préfectures ou provinces). La dernière catégorie, quant à elle, est composée des EEP. Cette catégorie regroupe un ensemble d'organisations placées sous tutelle de l'État, bénéficiant d'une autonomie administrative et financière et ayant une place décisive dans l'économie nationale.

¹ Les activités régaliennes sont des activités qui ont pour objectif de répondre à l'intérêt général des citoyens et qui sont attachées à la souveraineté d'un chef d'État (police, défense, etc.).

² Selon la définition de Larousse « *est hybride ce qui découle d'un croisement ou d'un mélange de types différents, qui est composé d'éléments disparates ne relevant pas d'une seule logique, d'un seul genre* »

Le Ministère de l'Économie et des Finances (MEF) considère les EEP comme des acteurs décisifs de l'économie nationale, en raison de leur rôle crucial dans la réalisation des politiques publiques en accomplissant un certain nombre de projets structurants de l'État.

Dans le cadre de notre recherche, nous nous intéressons à l'étude des Établissements et Entreprises Publics (EEP) plus précisément aux établissements publics. On entend par établissement public toute personne morale de droit public dotée d'une autonomie administrative et financière qui fournit, pour le compte de l'État, une activité d'intérêt général. Cette activité est soumise à un contrôle de tutelle.

Les établissements publics ont été créés pour assurer une délégation des compétences de l'État sur de différents domaines (équipement, santé, agricole, transport, éducation, etc.) afin, d'une part, de lutter contre les disparités régionales et, d'autre part, de faciliter l'accès aux services publics. Il y'a lieu de faire une distinction entre les Établissements et Entreprises Publics commerciaux (EEP commerciaux), les Établissements et Entreprises Publics non commerciaux (EEP non-commerciaux) :

Les Établissements et Entreprises Publics commerciaux : selon la réglementation marocaine, ces organismes sont soumis au droit public dans leur création et au régime du droit privé dans leur fonctionnement. Ils exercent pour le compte de l'État des activités similaires à celles du secteur privé et qui ont le caractère **marchand**. Ce type d'EEP fournit des prestations de services à des prix économiquement significatifs leur permettant de générer des ressources. Cette catégorie des EEP regroupe les entités à caractère marchand (M) ainsi que les Institutions Financières Publiques (IFP).

Les Établissements et Entreprises Publics non-commerciaux : sont dotés de la personnalité morale et de l'autonomie financière. Leur création est effectuée par un acte unilatéral de l'Etat décrivant leur champ d'application et précisant leurs missions, attributions et modes de gestion. Cet acte précise également la nature de ses dépenses et ses ressources ainsi que les modalités de son contrôle. Cette catégorie des EEP regroupe à la fois les entités à caractère Non-marchand (NM) et les Organismes Sociaux (OS).

D'un point de vue pratique, nous estimons que les EEP non-commerciaux peuvent être divisés en deux sous catégories, la première regroupe l'ensemble des établissements qui ont un caractère purement administratif, c'est-à-dire que leurs services ont un caractère non marchand et sans aucune contrepartie financière et une deuxième hybride regroupant les établissements fournissant des prestations mixtes, autrement dit, des prestations commerciales, avec un prix non significatif, et des prestations régaliennes. Toutefois, cette dernière catégorie de prestations

reste la plus dominante dans ce type d'établissement. Cette dualité d'activité est une source de confusion de traitement fiscal de cette catégorie d'établissement (Oulad seghir et Najeh, 2019).

3. Les établissements publics marocains : une lecture de la doctrine fiscale

Au Maroc, la doctrine fiscale trace une frontière au sein du secteur des établissements publics en se basant sur la nature de leurs activités. À cet égard, on identifie deux catégories d'établissements publics : ceux de nature administrative, désignés comme les Établissements Publics à Caractère Administratif (EPA), et ceux opérant dans le domaine industriel ou commercial, connus sous le nom d'Établissements Publics à Caractère Industriel ou Commercial (EPIC).

Les EPA sont typiquement considérés comme des entités à but non lucratif, principalement engagées dans des activités administratives, et en conséquence, ils sont exemptés de toute imposition. Leur statut dépend essentiellement de la nature administrative de leurs activités. Ils jouissent d'une gestion autonome et d'une relative indépendance financière au sein de leur budget, grâce à leur statut particulier. Les EPA sont créés par l'État dans le but d'améliorer l'efficacité de la gestion de certaines tâches administratives, et ils ne sont pas principalement orientés vers des activités commerciales lucratives.

Les activités des EPA ont principalement un caractère social, notamment dans les domaines de la santé, de l'éducation, de la formation, ainsi que des missions de nature économique telles que la supervision et l'accompagnement. Leur objectif principal est d'assurer la prestation d'un service public, qui se distingue de la fourniture de biens et de services économiques sur le marché.

D'un autre côté, il est impératif de distinguer les établissements publics à caractère industriel ou commercial (EPIC) des établissements publics à caractère administratif (EPA) par la nature intrinsèque de leurs opérations, qui les amène à adopter des méthodes de gestion se rapprochant davantage des entreprises du secteur privé. Selon les énoncés de la direction générale des impôts (DGI), les EPIC « *recourent, d'une manière générale, aux modes de gestion privée dans l'exercice de leurs activités professionnelles, agissant de la sorte comme de véritables acteurs du marché, même si leur finalité première n'est pas exclusivement la quête du profit. En effet, leurs transactions avec les usagers, les parties prenantes externes (clients, fournisseurs et autres), ainsi que celles avec leur personnel (à l'exception des agents de direction), sont régies par les principes du droit privé. De même, leur démarche en matière comptable et financière se conforme aux normes et aux usages en vigueur dans le monde des affaires* ».

Les EPIC sont essentiellement orientés vers des activités de production ou de commercialisation de biens et de services (à vocation lucrative) et leur pratique comptable et commerciale s'assimile aux conventions qui prévalent dans le secteur privé.

Comme indiqué ci-dessus, la dissemblance fondamentale entre les EPIC et les EPA repose sur la caractérisation lucrative de leurs activités. Afin de dissiper toute ambiguïté concernant la notion d'activité lucrative, il est opportun de se référer à la correspondance émise par la DGI en date du 14 octobre 2010, qui atteste que les activités des établissements soumis au contrôle financier de l'État sont qualifiées de lucratives dès lors qu'elles engendrent des recettes telles que les produits d'exploitation, les bénéfices, les redevances des usagers, les redevances d'utilisation du domaine public, les dons, les legs, ainsi que divers autres revenus.

Sur le plan fiscal, le critère décisif pour l'assujettissement à l'impôt repose donc sur la notion d'activité à but lucratif. Cependant, il est important de noter que cette notion en elle-même ne suffit pas à déterminer le régime fiscal applicable aux établissements publics qui exercent des activités hybrides, combinant à la fois des activités lucratives et des activités de service public ou régaliennes. La détermination du régime fiscal approprié pour ces établissements revêt un caractère particulièrement complexe. Ce défi est exacerbé par l'absence de dispositions législatives spécifiques régissant ces catégories d'établissements, ce qui expose ces entités à une incertitude juridique en ce qui concerne leur statut fiscal.

Dans le cadre de notre recherche, nous nous pencherons sur la singularité des établissements publics hybrides, mettant en exergue la confusion entourant le régime fiscal applicable à cette catégorie d'établissements. À travers l'étude d'un établissement public marocain de nature hybride, notre objectif est de mettre en lumière les enjeux liés à la détermination de son statut fiscal. Cette analyse approfondie permettra de mieux appréhender les complexités auxquelles sont confrontées ces entités dans le paysage fiscal marocain.

4. La méthodologie de recherche

L'objectif de cette partie est de présenter la méthodologie adoptée (4.1), puis l'établissement qui a fait l'objet de notre étude (4.2).

4.1 Stratégie d'étude de cas

Notre recherche s'appuie sur une approche qualitative, centrée sur une étude de cas unique, menée dans un établissement public qui a connu une confusion au niveau de la détermination de son régime fiscal.

L'étude de cas est considérée comme une stratégie privilégiée d'accès au réel dans les recherches qualitatives (Wacheux, 1996). Plusieurs chercheurs, en particulier dans les sciences

de gestion, ont mobilisé cette stratégie (Eisenhardt, 1989 ; Miles et Huberman, 2003 ; Yin, 2009 ; Hlady-Rispal, 2017). Il s'agit selon Yin (2009 : 17) « *d'une investigation empirique qui examine un phénomène contemporain en contexte réel lorsque les frontières entre phénomène et contexte ne sont pas clairement tracées et pour laquelle de multiples sources d'information sont utilisées pour mettre le phénomène en évidence* ».

Dans le cadre de notre recherche, nous avons mobilisé trois techniques de collectes de données : l'observation non participante, les entretiens semi-directifs et l'analyse documentaire (cf tableau 4). L'observation est l'une des méthodes de collecte de données les plus utilisées dans le cadre des recherches qualitatives. Au sens de Baumard et al (2008 : 277), l'observation est un « *mode de collecte des données par lequel le chercheur observe de lui-même, de visu, des processus ou des comportements se déroulant dans une organisation, pendant une période de temps délimitée* ». Cette méthode permet de voir ce qui peut être vu et entendre ce qui peut être dit par les personnes observées (Journé, 2012). Pour enrichir notre collecte des données, nous avons mené des entretiens semi-directifs avec les acteurs impliqués dans le projet de la détermination du régime fiscal de l'établissement étudié. Les données collectées ont été complétées par l'analyse documentaire. Grâce à la position interne de l'un des auteurs au sein de l'établissement étudié, cadre financier, nous avons bénéficié d'un accès libre aux différents types de documents : lois et procédures, rapports d'audit, comptes rendus des réunions, échanges par e-mail et l'analyse des documents sur le site web de l'établissement. L'accès à ces différentes sources de données nous a permis de faire le recoupement des informations recueillies tout au long de notre recherche.

Tableau N°4 : Synthèse des méthodes de collectes des données

Méthode de collecte des données	Nature des matériaux / Interlocuteurs
Observation non participante	
Entretiens semi-directifs	Représentant de la division financière (45min)
	Représentant du service de la Comptabilité Générale (55min)
Documentation interne	<ul style="list-style-type: none"> -Arrêté portant organisation financière et comptable ; -Loi de création de l'établissement OMEGA ; -Réponse de la DGI sur le régime fiscal applicable à l'établissement OMEGA ; - Réponse du tribunal de commerce sur l'enregistrement au registre de commerce ; - Rapports de l'audit fiscal.

Source : Auteurs

4.2 Terrain de recherche

L'organisation faisant objet de notre étude est un établissement public marocain créé en 2009. Dotée de la personnalité morale et de l'autonomie financière, elle est placée sous la tutelle du ministère de l'Agriculture, de la Pêche maritime, du Développement rural et des Eaux et forêts et du Ministère de l'Économie et des Finances. L'établissement étudié est soumis au contrôle financier de l'État, exercé notamment dans le cadre des dispositifs la loi n° 69-00 relative au contrôle financier de l'État sur les entreprises publiques et autres organismes.

Le rapport de gestion de l'année 2021 de l'établissement étudié, nommé désormais établissement OMEGA, montre que son budget d'investissement et d'exploitation s'élève respectivement à plus 700 MDH et plus de 600 MDH.

Sur le plan organisationnel, l'établissement OMEGA est administré par un conseil d'administration et géré par un Directeur Général. Il dispose d'un arrêté portant son organisation financière et comptable et d'un règlement relatif aux conditions et formes de passation des marchés publics. Par ailleurs, OMEGA est soumis à un contrôle préalable de l'ensemble de ces opérations économiques et financières, c'est-à-dire qu'il est suivi par un contrôleur d'État et un trésorier payeur, nommés par le ministre de l'Économie et Finance.

Concernant ses activités, l'établissement OMEGA exerce pour le compte de l'État, les attributions relatives à la protection de la santé du consommateur et à la préservation de la santé des animaux et des végétaux.

Ces activités peuvent être classées en deux catégories distinctes : la première catégorie englobe des activités régaliennes d'ordre d'intérêt général visant la sécurité sanitaire du pays, telles que la surveillance et le contrôle de l'état de santé des plantes et des animaux. La seconde catégorie regroupe des prestations de service courantes génératrices des revenus. Le choix de cet établissement comme terrain de notre recherche relève principalement de la complexité entourant la définition de son statut fiscal.

Dans cette recherche, notre objectif est d'étudier la confusion du traitement fiscal relevant de cette dualité d'activité de l'établissement OMEGA.

5. Résultats de l'étude de cas

Les résultats de recherche mettent l'accent sur la confusion du traitement fiscal de l'établissement OMEGA, en tant qu'établissement public marocain hybride. La dualité d'activité dudit établissement a compliqué la détermination de son statut fiscal.

5.1 Le statut fiscal de l'établissement OMEGA : la position de la DGI

Depuis sa création en 2009, l'établissement OMEGA s'est trouvé en confusion sur le traitement fiscal applicable à ces opérations. Comme nous avons déjà évoqué, OMEGA fournit deux types de prestations : prestations commerciales à titre onéreux et prestations gratuites relevant de l'activité régaliennne de l'établissement. Cette dualité d'activités est le point de cette confusion. L'analyse de la documentation interne de l'établissement OMEGA a montré qu'une demande d'éclaircissement a été formulée en 2011 à la DGI pour préciser les aspects fiscaux applicables à l'établissement. La démarche adoptée par les responsables vise à s'assurer de la position de l'établissement OMEGA vis-à-vis de l'administration fiscale. Comme nous a montré le chef de service de la comptabilité générale : *« après la création [d'OMEGA] les responsables ont adressé une demande d'éclaircissement à la DGI afin de clarifier le traitement fiscal applicable à l'établissement en matière de l'impôt sur la société (IS) et de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) »*.

En réponse à cette demande, la DGI s'est basée sur l'examen de l'article 10³ de la loi de création de l'établissement. Sur la base de cet examen, la DGI a avancé que l'établissement OMEGA perçoit des recettes dans le cadre de l'exercice de ses activités. L'exercice d'activités générant des recettes confère à l'établissement le caractère lucratif et devient, par conséquent, imposable à l'impôt sur les sociétés (IS) dans les conditions de droit commun⁴. Cet impôt s'applique sur l'ensemble des produits et bénéfices réalisés, même à titre occasionnel. Concernant les obligations fiscales, OMEGA est tenu de respecter toutes ses obligations de déclaration et de versement d'impôts prévues par le Code Général des Impôts (CGI).

S'agissant de la Taxe sur la Valeur Ajoutée (TVA), l'établissement OMEGA est soumis aux obligations déclaratives en matière de la TVA⁵ : *« [...] l'établissement OMEGA, étant doté de la personnalité morale de droit public et de l'autonomie financière, est soumis à la TVA dans*

³ L'article 10 de la loi de création de l'établissement OMEGA stipule que *« Les revenus provenant de ses activités, des subventions de l'État, des collectivités locales et de tout organisme de droit public ou privé, les dons et legs et produits divers et de toutes autres recettes, notamment parafiscales peuvent lui être attribués ultérieurement »*.

⁴ Conformément aux dispositions de l'article 2-I-2° du Code Général des Impôts (CGI).

⁵ *« Conformément aux dispositions de l'article 87-3° du CGI, la (TVA) s'applique aux opérations, visées à l'article 89 du même code, effectuées par les personnes, autres que l'État non-entrepreneur, agissant à titre habituel ou occasionnel quels que soient leur statut juridique, la forme ou la nature de leur intervention [...] Par ailleurs, et en application des dispositions des articles 89 (I-10°) et 98 du même code, les subventions de fonctionnement reçues de l'État doivent être incluses dans le chiffre d'affaires imposable et passibles à la TVA au taux de 20%, dès lors qu'elles sont octroyées en contrepartie des prestations de services rendues par l'organisme en question. [...] En revanche, les subventions d'investissement ne sont pas recherchées en paiement de la TVA »* [Extrait de la réponse de la DGI relatif au régime fiscal applicable à l'établissement OMEGA].

les conditions de droit commun pour ses opérations de prestations de services. Cet établissement est également soumis aux obligations déclaratives prévues par le CGI précité en matière de la TVA. [...] » [Extrait de la réponse de la DGI relatif au régime fiscal applicable à l'établissement OMEGA].

La DGI a justifié sa position par la nature des activités exercées par l'établissement qui les classent dans la catégorie des entreprises à but lucratif. Cette classification n'a pas été suffisamment convaincante pour les responsables de l'établissement OMEGA, qui ont contesté le régime avancé par la DGI.

5.2 Le statut fiscal de l'établissement OMEGA : la position du tribunal de commerce

Afin de clarifier la nature de leurs activités, les responsables de l'établissement OMEGA ont entrepris une démarche supplémentaire, en sollicitant l'avis du tribunal de commerce : *« Nous avons bien pris en considération la réponse émanant de la Direction Générale des Impôts (DGI) concernant la nature de nos activités. Cependant, cette réponse ne s'est pas avérée suffisamment convaincante, étant donné que nos activités sont clairement non lucratives. Pour lever toute ambiguïté et établir une position incontestable à cet égard, nous avons décidé de solliciter l'avis du tribunal de commerce »* [Extrait de notre entretien avec le chef de la division financière].

L'intervention du tribunal de commerce a généré des clarifications essentielles. Le Président du tribunal, se référant aux dispositions de l'article 37 du Code de commerce marocain, a énoncé catégoriquement que l'obligation d'immatriculation au registre du commerce s'applique à diverses entités, incluant notamment les établissements publics marocains à caractère industriel ou commercial, pour lesquels leurs lois respectives imposent cette formalité.

Cependant, en se fondant sur la loi qui régit la création de l'établissement OMEGA et confère à celui-ci une personnalité morale et une autonomie financière, le tribunal a statué que les *« activités de cet établissement ne revêtent ni un caractère industriel ni commercial. Par conséquent, il ne peut être classé parmi les établissements publics marocains qui sont tenus de s'enregistrer au registre du commerce »* [Extrait de la réponse du président du tribunal de commerce].

Ce verdict souligne de manière explicite que les activités d'OMEGA ne lui confèrent pas le statut de commerçant ou d'industriel, conformément à la législation de création de l'établissement.

5.3 Le statut fiscal de l'établissement OMEGA : la position de l'audit fiscal

Face à l'opposition entre les avis de la DGI et du tribunal de commerce, l'établissement a pris la décision de pousser plus loin ses efforts d'éclaircissement. C'est dans cette optique qu'une mission d'audit fiscal indépendante a été sollicitée, visant à obtenir une expertise supplémentaire et une évaluation externe de la situation fiscale de l'établissement OMEGA : « *La réponse du tribunal de commerce a été une première étape importante, mais nous avons jugé essentiel d'aller au-delà de cette confirmation. L'audit fiscal externe nous a permis d'aborder nos obligations fiscales de manière encore plus informée et de nous assurer que nous respectons pleinement les exigences légales, tout en préservant notre statut d'établissement public non lucratif* » [Extrait de notre entretien avec le chef de la division financière].

La mission d'audit fiscal a été donc initiée dans le but d'entreprendre un examen exhaustif permettant de déterminer de manière précise le régime fiscal applicable aux diverses activités de l'établissement OMEGA.

En analysant attentivement la nature des activités exercées par OMEGA, l'audit fiscal a mis en évidence une distinction nette entre deux catégories : les activités lucratives et les activités relevant du domaine régalién de l'État. La première catégorie engendre des revenus pour l'établissement, représentant une facette essentielle de son fonctionnement. En revanche, la deuxième catégorie est exercée en réponse à l'intérêt général des citoyens, conformément à la mission fondamentale des établissements publics. Cette division en deux catégories distinctes reflète la réalité complexe de l'établissement OMEGA, et elle constitue un élément central dans la compréhension de sa situation fiscale.

La mission d'audit fiscal a renforcé sa position en s'appuyant sur l'examen de l'article 6 de la loi de création d'OMEGA, un élément qui a considérablement influencé sa conclusion. Cet article stipule explicitement que les prix des services et prestations rendus par l'établissement sont déterminés par le conseil d'administration, une disposition claire en la matière. Selon l'audit fiscal, le terme prix revêt un sens bien établi, désignant le montant que les clients sont tenus de verser en échange de services ou de prestations. Ce montant englobe le coût de revient de la prestation ou du service, auquel est ajouté un élément de bénéfice. Par conséquent, la lucrativité des prestations offertes confirme la justification de l'imposition de l'établissement en matière de l'IS et de la TVA.

Le jugement indépendant émis par l'audit fiscal a pleinement corroboré la position préalablement exprimée par la Direction Générale des Impôts (DGI) : « *l'établissement OMEGA a bel et bien la qualité d'établissement public à caractère lucratif qui le rend soumis,*

à l'instar de toutes ces catégories d'établissements, aux obligations fiscales en matière de déclaration et de paiement » [Extrait du rapport de l'audit fiscal]. Face à cette réalité, l'établissement OMEGA a dû se conformer automatiquement aux obligations fiscales, en ce qui concerne la déclaration et le paiement, pour l'ensemble de ses prestations, sans pouvoir bénéficier d'un traitement fiscal spécifique.

Conclusion

Les résultats de notre étude montrent que la dualité des activités de l'établissement OMEGA, établissement public marocain hybride, constitue la principale cause de la confusion entourant son traitement fiscal, en l'absence d'une réglementation fiscale claire et précise régissant cette catégorie d'établissement. Cette situation a fait apparaître des positions différentes des parties prenantes. La DGI et l'audit fiscal estiment que l'établissement OMEGA est assujéti à l'impôt en se basant sur des arguments liés à la nature lucrative de ses activités et à la présence du terme prix dans sa loi de création. En revanche, le tribunal de commerce considère qu'OMEGA ne doit pas être soumis à l'impôt, car il n'est pas classé dans la catégorie des EPIC.

En somme, notre étude s'ajoute à une conversation plus large sur la fiscalité des établissements publics hybrides. Le cas d'OMEGA illustre de manière concrète les limites des réglementations fiscales actuelles pour traiter efficacement de la diversité des missions de ces établissements. Une réforme est impérative pour créer des régimes fiscaux plus flexibles et équitables qui reflètent précisément la réalité de ces établissements, tout en garantissant une transparence fiscale accrue.

Les conclusions de notre recherche présentent, comme dans toutes les recherches, des limites qui peuvent laisser entrevoir plusieurs perspectives. Noter que notre recherche s'est concentrée sur une étude de cas unique en raison de la rareté des études traitant la confusion fiscale des établissements publics marocains hybrides. Bien que cette approche ait permis une analyse approfondie du cas étudié, elle présente des limites en termes de généralisation des résultats à d'autres établissements publics marocains.

Au-delà de cette limite, cette étude ouvre la voie à plusieurs perspectives de recherche. Il serait pertinent d'examiner de manière plus approfondie les approches fiscales adoptées par d'autres pays pour les établissements publics hybrides. Une analyse comparative des cadres fiscaux appliqués à ces établissements dans différentes juridictions pourrait révéler des pratiques exemplaires ainsi que des enseignements à tirer.

BIBLIOGRAPHIE

- Bartoli, A.** (2015). Le management des organisations publiques. *Paris : Dunod.*
- Bartoli, A., & Blatrix, C.** (2022). 1. Les origines du management public (Vol. 5, pp. 5-30). Dunod.
- Boude, P., & Darrot, C.** (2016). Biens publics : construction économique et registres sociaux. *Revue de la régulation. Capitalisme, institutions, pouvoirs*, (19).
- Dewarrat, G.,** (1984). La mesure d'efficacité des organisations non profit, *Direction et Gestion d'Entreprises.*
- Eisenhardt, K.M.,** (1989). Building theories from case study research, *Academy of Management Review*, vol. 14, n°. 4, p.532-550.
- France, P., & Vauchez, A.** (2017). Sphère publique, intérêts privés. Enquête sur un grand brouillage. *Sciences Po (Les Presses de).*
- Franchistéguy-Couloume, I., et Ospital, D.** (2023). Public-Privé, les frontières tombent : quelle construction d'une culture commune au sein d'un groupement de coopération sanitaire ? Les apports d'une recherche-action. *Gestion & Management Public*, 11(2), 31-47.
- Gay, R., & Sauviat, C.** (2021). Introduction : les frontières public/privé de l'assurance santé aux États-Unis et en France. *La Revue de l'Ires*, 103(1-2), 3-19.
- Germann, R E ;** (1987). L'amalgame public-privé : l'administration para-étatique en Suisse. In : *Politiques et management public* vol. 5, n° 2, 1987. p. 91-105.
- Hlady-Rispal, M.** (2017). Les approches qualitatives en gestion, Paul PRÉVOST et Mario ROY, *Les Presses de l'Université de Montréal*, 2015, 250 p. *Revue internationale PME*, 30(1), 191-194.
- Hood, C.** (1991). A public management for all seasons ? *Public administration*, 69(1), 3-19.
- Journé, B.** (2012), Collecter les données par l'observation in Gavard-Perret M-L., D. Gotteland, C. Haon et A. Jolibert (Eds.) *Méthodologie de la recherche en sciences de gestion Réussir son mémoire ou sa thèse*, 2de édition revue et corrigée, Pearson Éducation, p.165-206.
- Leff, B.** (2018). The boundary between the not-for-profit and business sectors: Social enterprise and hybrid models . Edward Elgar Pub.
- Lienert, I.** (2009). Where does the public sector End and the private sector begin ? , *International Monetary Fund, Fiscal Affairs Department*, p. 29.
- Lux, G.** (2013). « Adoption et usage(s) des outils de gestion par les directeurs d'établissements et services médico-sociaux : État des lieux et facteurs explicatifs », Thèse de doctorat présentée à l'université Rennes 1.

- Martineau, R., & Sauviat, I.** (2007). Le Public au travers du prisme managérial : état des lieux d'un domaine des Sciences de Gestion, in 16^e Colloque International de la revue Politique et Management Public.
- Miles, M., & Huberman., A.M,** (2003). Analyse des données qualitatives. Bruxelles : De Boeck Université.
- Morel, N.** (2011). Compte rendu de l'ouvrage : Genre et action publique : la frontière public-privé en question. Sociologie du travail, 53(4), 537-538.
- Mustgrave, R. A.** (1959), The Theory of Public Finance : a Study in Political Economy, New York, Mcgraw-Hill, p. 628.
- Oulad seghir, K., & Najeh, S.** (2019). L'introduction de la comptabilité de gestion dans les établissements publics Marocains : Quelle finalité ? Revue du contrôle, de la comptabilité et de l'audit, 3(3).
- Parenteau, R.** (1992). Management public : comprendre et gérer les institutions de l'État. Presse de l'université de Québec.
- Picard, L.** (1980). La gestion dans les secteurs public et privé, Gestion, p.30-38.
- Pupion, P. C., et Trébucq, S.** (2019). La question des frontières : un enjeu majeur pour les managers publics et le management public. Gestion et Management public, 7(2), 6-10.
- Samuelson P.A.,** (1954), The Pure Theory of Public Expenditure, Review of Economics and Statistics, vol. 36, n° 4, p. 387-389.
- Thietart, R.** (1979). L'entreprise publique en question : public-privé : une guerre de frontières.
- Wacheux, F.,** (1996). Méthodes qualitatives et recherche en gestion, Economica.
- Yin, R.,** (2009). Case study research : Design and methods. London : Sage Publications.