

**Fiscalité** Donner une subvention d'une main et la reprendre partiellement de l'autre main. C'est, à première vue, l'image que donne la puissance publique (Etat ou Collectivités territoriales). Ce qui paraît absurde aux yeux des bénéficiaires des subventions ou aides publiques directes reçues. PAR M. AMINE

## Traitement fiscal des subventions publiques : neutralité ou absurdité ?

**S**ubvention de fonctionnement, d'exploitation, d'équilibre ou d'équipement/investissement. Certains secteurs, bien que non rentables, sont indispensables à la vie en commun. Pour exister, ces secteurs ont besoin d'un soutien financier de la part de la puissance publique. C'est notamment le cas des entreprises qui vendent des produits de base (gaz butane, sucre...) dont les prix sont réglementés, ou encore certaines entreprises de services (transport en commun, éclairage public...), certains établissements ou entreprises publics qui constituent un prolongement de l'Etat mais qui agissent dans un domaine économique. Toute cette catégorie d'acteurs publics ou privés reçoit des subventions publiques, c'est-à-dire des aides financières directes de la part de l'Etat ou des Collectivités territoriales. Comment ces aides sont-elles traitées fiscalement, en matière d'IS ?

Les subventions d'exploitation sont celles acquises par l'entreprise pour lui permettre de compenser l'insuffisance de certains produits d'exploitation ou de faire face à certaines charges d'exploitation. Les subventions ou primes d'équipement sont des subventions dont bénéficie l'entreprise, en contrepartie de l'acquisition ou de la création de valeurs matérielles ou immatérielles immobilisées (livraison à soi-même), ou de la création d'emploi.

A la différence des exonérations ou autres dérogations fiscales, qui sont des aides publiques indirectes (API), ces subventions sont des aides publiques directes (APD). Ce mode de soutien public direct (APD) est beaucoup plus transparent sur le plan budgétaire que le premier, et peut être utilisé dans le cadre de «contrats programmes», ou, de manière générale, à travers le Partenariat Public Privé (PPP).

Outre les partis politiques et les syndicats professionnels, ainsi que les acteurs associatifs, personnes morales à but non lucratifs, bénéficiant explicitement de l'exonération fiscale permanente, en matière d'IS (Article 6 du Code Général des Impôts – CGI), certaines



**En matière de champ d'application de la TVA, on ne raisonne ni personne, ni revenu, ni bien meuble ou immeuble. On doit raisonner opérations taxables ou non taxables.**

entreprises, telles que celles œuvrant dans le secteur des médias, peuvent recevoir des subventions directes, sans que cet appui remette automatiquement en cause leur indépendance.

Fiscalement, en matière d'IS, les subventions, primes et dons reçus, font partie des produits imposables et sont à rattacher, en principe, à l'exercice de leur encaissement. Ils sont aussi retenus au titre de cet exercice pour le calcul de la Cotisation minimale (CM). Toutefois, quand il s'agit de prime d'équipement, l'entreprise peut opter pour une répartition de ladite prime d'équipement sur la période d'amortissement ou sur une période de dix ans lorsqu'il s'agit d'acquisition de terrains destinés à l'exploitation et dans le cadre de la réalisation de projets d'investissement. Dans ce cas, sur le plan comptable, la subvention d'équipement est portée d'abord à un compte du passif du bilan avant d'être virée, annuellement, à un compte de résultat.

En matière de TVA, et sur la base du principe

de «neutralité» de cette taxe, le traitement fiscal des subventions est étroitement lié à la nature des opérations exercées, peu importe la nature juridique de l'acteur en question, public ou privé.

En effet, la TVA s'applique à des opérations qui peuvent être taxables, non taxables (exonérées), ou hors champ d'application. Ainsi, les opérations effectuées par l'«Etat-entrepreneur», sont passibles de la TVA dans la mesure où elles entrent dans le champ d'application de la taxe.

En effet, le rôle économique de l'Etat et des organismes étatiques, ainsi que des collectivités territoriales, a conduit ceux-ci à effectuer des opérations économiques comparables à celles des entreprises privées. Le respect du principe de neutralité qui constitue le fondement de la TVA, amène à assujettir à la taxe, les personnes morales de droit public lorsqu'elles effectuent des opérations de nature industrielle, commerciale ou de prestation de services dans des conditions analogues à celles des entreprises privées, voire des particuliers, en tant que consommateurs finaux.

Bien entendu, les activités à caractère administratif, social, éducatif et culturel, de nature non lucrative, sont situées, à l'instar des opérations civiles, hors champ d'application de la TVA. Mais aujourd'hui, avec la tendance lourde de la libéralisation des économies dans le monde, le champ de l'«économie non marchande» a tendance à se rétrécir.

Parmi les activités étatiques assujetties à la TVA, de par leur nature, il y a lieu de citer, comme exemples, le cas du Service autonome de publicité (SAP) qui est une entité administrative assujettie d'office, de droit à la TVA, compte tenu de la nature de ses opérations de prestations de services. De même, les Collectivités territoriales sont assujetties à la TVA, à raison des opérations et des prestations à caractère commercial, industriel et de services qu'elles effectuent. Exemples : distribution d'eau et d'électricité effectuée par ces collectivités à travers des régies, exploitation des piscines, lavoirs publics, souks/marchés, espaces de parking, locations de fonds de commerce munis

de leur matériel et agencement, location de stands dans les foires (...).

Les offices, établissements publics, régies (...) doivent être recherchés en paiement de la TVA dans les conditions de droit commun, au titre des opérations taxables qu'ils effectuent.

Une exception est toutefois prévue : il s'agit de l'Administration des Douanes et Impôts Indirects (ADII) qui ne peut pas être recherchée en paiement de la TVA à l'intérieur sur les ventes de marchandises dont elle est devenue propriétaire, par abandon ou confiscation. Toutefois, les ventes par la Douane de marchandises constituées en dépôt et qui n'ont pas fait l'objet d'un retrait à l'expiration du délai fixé par les règlements de magasinage, doivent être assujetties à la TVA, lors de l'opération de dédouanement, dans les conditions de droit commun.

Ainsi, l'imposition en matière de TVA dépend, en premier lieu, de la nature des opérations/activités exercées, quelle que soit la nature juridique de la personne exerçant lesdites opérations/activités.

Concernant l'assiette de la TVA ou «base imposable», elle comprend le «prix des marchandises, des travaux ou des services, et les recettes accessoires qui s'y rapportent, ainsi que les frais, droits et taxes y afférents, à l'exclusion de la TVA» (Article 96 du CGI). Ainsi la base imposable ou taxable est constituée par tout ce que l'assujetti encaisse ou reçoit directement ou indirectement, en contrepartie de l'opération imposable. De ce fait, pour déterminer la base imposable, il y a lieu, d'une part d'ajouter à la valeur stricto sensu de la marchandise, des travaux ou des services: les frais relatifs aux ventes qui constituent une charge d'exploitation pour le vendeur et qui sont demandés aux clients, en sus du prix, même si ceux-ci sont facturés séparément ; les recettes accessoires ; les compléments éventuels de prix ; les droits et taxes, à l'exclusion de la TVA, et les produits financiers. Il y a lieu de retrancher du montant ainsi obtenu les éventuelles réductions de prix accordées.

Concernant le traitement fiscal spécifique des subventions, en matière de TVA, il y a lieu de considérer que les subventions reçues par un assujetti ne sont pas imposables à la TVA quand elles présentent le caractère d'une libéralité, c'est-à-dire quand elles sont accordées sans contrepartie directe ou indirecte. Cette règle s'applique même aux associations à but non lucratif. C'est le cas des primes d'équipement accordées par exemple par l'Etat ou toute autre personne morale de droit public, à certains investisseurs dans le cadre d'exemptions fiscales. Par contre, lorsqu'il s'agit de subventions de fonctionnement ou d'exploitation, accordées dans le but d'éponger un déficit dans la gestion ou dans un but d'équilibre, ou pour soutenir le prix d'un produit ou d'un service, elles doivent être

## Traitement fiscal des subventions publiques LES DISPOSITIONS FISCALES EN VIGUEUR

### → Impôt sur les Sociétés (IS)

#### Article 9 du CGI - Produits imposables

I - Les produits imposables (...) s'entendent :

A- Des produits d'exploitation constitués par :

1- Le chiffre d'affaires (...)

4- Les subventions d'exploitation ; (...)

B- Les produits financiers (...)

1- Les produits des titres de participation (...)

C- Les produits non courants (...)

1° - Les produits de cession d'immobilisations

2- Les subventions d'équilibre ;

3- Les reprises sur subventions d'investissement (...)

II - Les subventions et dons reçus de l'Etat, des Collectivités territoriales ou des tiers, sont rapportés à l'exercice au cours duquel ils ont été perçus.

Toutefois, s'il s'agit de subventions d'investissement, la société peut les répartir sur la durée d'amortissement des biens financés par lesdites subventions ou sur une durée de dix exercices lorsque les subventions précitées sont affectées à

l'acquisition de terrains pour la réalisation des projets d'investissement.

### → Taxe sur la valeur ajoutée (TVA)

#### Article 87 du CGI

La TVA qui est une taxe sur le chiffre d'affaires, s'applique :

1° - aux opérations de nature industrielle, commerciale, artisanale ou relevant de l'exercice d'une profession libérale, accomplies au Maroc ;

2° - aux opérations d'importation ;

3° - aux opérations (...) effectuées par les personnes autres que l'Etat non-entrepreneur, agissant, à titre habituel ou occasionnel, quel que soit leur statut juridique, la forme ou la nature de leur intervention.

#### Article 96 du CGI. Détermination de la base imposable

(...) Le chiffre d'affaires imposable comprend le prix des marchandises, des travaux ou des services et les recettes accessoires qui s'y rapportent, ainsi que les frais, droits et taxes y afférents, à l'exception de la TVA.

NB. Alors qu'en matière d'IS (article 9 du CGI), les subventions font explicitement et clairement partie des produits imposables, en matière de TVA, les subventions ont été considérées comme «recettes accessoires» (article 96 du CGI). Or, sur le plan comptable, les subventions font partie des «charges non courantes» (compte 65), en tant que «subventions accordées» (C 656), des produits d'exploitation (compte 71), en tant que «subventions d'exploitation reçues» (compte 716), ou encore des «produits non courants» (compte 75), en tant que «subventions d'équilibre» (compte 756) et en tant que «reprises sur subventions d'investissement» (compte 757), sans oublier que les «subventions d'investissement» (compte 131) font partie des capitaux propres et assimilés (compte 13).

C'est là une différence importante entre la comptabilité et la fiscalité, source d'incohérence globale, souvent à l'origine de contentieux entre les entreprises et le fisc.

incluses dans le chiffre d'affaires imposable. Comment convaincre les redevables de la TVA sur ce traitement fiscal assez original souvent qualifié d'absurde, à tort ou à raison ?

Les bénéficiaires des subventions qui sont bien informés, et donc bien avertis, négocient presque toujours le montant des subventions, en le multipliant par 1,20. Ainsi le montant reversé à l'Etat sous forme de taxe peut déjà être fixé à l'avance, en sus du montant net de la subvention reçue. Le même calcul peut être fait, pour «neutraliser» d'avance le montant correspondant à la quote-part IS correspondant à la subvention reçue.

En fait, la question n'est pas uniquement d'ordre fiscal. Elle concerne aussi le volet

«transparence comptable et budgétaire» de l'Etat. Que ce soit en matière d'IS ou en matière de TVA, l'Etat ne fait que reprendre partiellement d'une main ce qu'il a déjà donné avec l'autre main. C'est là une «recette artificielle» qui risque de gonfler les recettes fiscales. Il faudrait prévoir un retraitement comptable des données relatives aux recettes fiscales de l'Etat pour s'approcher le plus possible de cette «image fidèle» du «bilan comptable de l'Etat», prônée actuellement par le nouveau plan comptable de l'Etat.

S'approcher de cette «vérité comptable», mais pas trop, pour ne pas «se brûler les ailes», surtout lorsque les «ailes» sont faites de cire. ■